

## I.

Geldnot und Geldgier scheinen Brüder zu sein. Oder zumindest gute Freunde. So wie Vernunft und Absurdität. Letzteres verbreitet mal wieder die Kirche: Bei der geplanten Abgeltungssteuer sollen die Kirchen insoweit berücksichtigt werden, als die Bankkunden bereits bei der Kontoeröffnung ihre Konfession angeben sollen. Steigerung der Absurditäten: Dies forderte ein SPD-Landesfinanzminister noch Mitte Dezember letzten Jahres – in vorausseilendem Gehorsam?

## II.

„Männer besitzen bei Beziehungsgesprächen eine Aussprechsperre. Das Denkzentrum erteilt oben im Gehirn den Auftrag, ein kleines Männchen rennt ins Sprachzentrum, liest unterwegs den Zettel und wirft ihn entsetzt weg. Deshalb denken Männer auch immer, daß sie etwas gesagt hätten, wie sie es dachten. Sie haben es aber nicht gesagt.“ (Horst Schroth, Kabarettist).

## III.

„Steuermoral auch für den Staat“, so titelte der verzweifelte Immobilienbrief Ende letzten Jahres in der FAZ. Wird wohl wahr sein, auch wenn moralische Kriterien nicht immer gefragt sind.

## IV.

Das Motto des Monats: Das Fleisch sitzt willig bereits im Büro, nur der Geist liegt noch im Bett und denkt: Hoffentlich sieht mich hier keiner.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr  
Jürgen Wagner  
Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz  
WAGNER.RECHTSANWÄLTE@T-Online.de.

Rechtsanwältin Kirsten Bäumel-Ianniello, Aachen  
Baeumel@Sina-Maassen.de

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. März 2003 zusammen mit dem Tagungsband STEUERANWALTSTAG 2002.

Die wichtigsten Termine des nächsten Jahres:

08.-09. Mai	Steueranwalt International	Prag
30.-31. Mai	Anwaltstag	Freiburg
27.-28. Juni	Gemeinsame Veranstaltung mit der ArGe Strafrecht	München
14.-14. November	Steueranwaltstag	Berlin

**Impressum:** Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstr. 11, 10179 Berlin, T 030/726152-0 · Verlag: Deutscher Anwaltverlag GmbH, Wachsbleiche 7, 53111 Bonn, T 0228/91911-0 · Satz und Druck: Richarz Publikations-Service GmbH, 53757 Sankt Augustin · Anzeigenverwaltung: Verlag. Es gilt Anzeigenpreisliste Nr. 7 vom 1.1.2002. Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich. Bezugspreis ist im Mitgliedspreis enthalten  
ISSN 1615-5610

## NIEßBRAUCHSGESTALTUNGEN: ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERRECHT

*Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke, Schaumburg*

### 1. EINLEITUNG

Die Steuerfolgen einer Nießbrauchsbestellung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht richten sich vor allem danach, ob ein Zuwendungs- oder Vorbehaltsnießbrauch bestellt ist. Daneben ist die zivilrechtliche Ausgestaltung des Nießbrauchs entscheidend, d.h. die Verteilung von Stimm- und Ertragsrechten sowie im Bereich des Betriebsvermögens wegen der verlängerten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz nach § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 95 BewG auch die einkommensteuerliche Beurteilung, konkret das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sowohl von Eigentümer bzw. Anteilsinhaber als auch Nießbraucher.

### 2. ALLGEMEINES ZUR BESTEUERUNG DES NIEßBRAUCHS NACH DEM ERBSTG

Der Zuwendungsnießbrauch (näher unter 3.) ist ein selbstständiges steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) oder unter Lebenden (§ 7 ErbStG). Zuwendungsgegenstand ist entsprechend der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Beurteilung der Tatbestände des ErbStG nur das Nutzungsrecht, nicht aber der Vermögensgegenstand oder das Recht, an dem es bestellt ist. Entsprechend ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Zuwendungsnießbrauch an Vermögen i.S.d. §§ 13a, 19a ErbStG unabhängig von seiner ertragsteuerlichen Beurteilung – etwa der Frage der Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers – nicht begünstigungsfähig<sup>1</sup>. Den Vorbehaltsnießbrauch behält sich ein Schenker zu seinen Gunsten vor. Er ist wegen § 25 ErbStG (näher unter 4.) nicht abzugsfähig.

Die Bewertung eines zugewendeten oder vom Schenker vorbehaltenen Nießbrauchsrechts richtet sich nach §§ 13 ff. BewG. Der Jahreswert der Nutzungen und Leistungen (§ 15 BewG), der ggf. bei schwankenden Nutzungen unter Prognosegesichtspunkten zu schätzen ist (§ 15 Abs. 3 BewG)<sup>2</sup>, ist mit einem Vervielfältiger nach § 13 BewG bei Nutzungen oder Leistungen auf bestimmte Zeit bzw. nach § 14 BewG bei lebenslänglichen Nutzungen (i.V.m. Anlage 9 zum BewG) zu multiplizieren.

Zu beachten ist die Höchstbegrenzung für den Jahreswert des Nießbrauchs nach § 16 BewG: Äußerstenfalls ein 18,6tel des Steuerwerts der nießbrauchsbelasteten Sache kann als Jahreswert angesetzt werden, auch wenn der tatsächliche Jahresertrag höher ist. Entsprechend greift diese Begrenzung für den Abzug der Nießbrauchslast beim Verpflichteten. Ist der Jahresertrag niedriger als ein 18,6tel des Steuerwerts, ist der tatsächliche Jahreswert maßgeblich. Die Höchstbegrenzung beim Jahreswert nach § 16 BewG bewirkt, dass sich Änderungen des Steuerwertes der Sache bzw. des Rechts in vielen Fällen unmittelbar auf den Jahreswert des Nießbrauchs auswirken. Etwa eine Anhebung der Steuerwerte für Grundbesitz nach § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 145 ff. BewG durch den Gesetzgeber würde ohne Erhöhung der tatsächlichen Rendite einer Immobilie den Steuerwert des Nießbrauchs am Grundbesitz erhöhen.

Besonderheiten bestehen bei der Bestellung eines Nießbrauchs für mehrere Personen. Ist für zwei Personen nacheinander ein Zuwendungsnießbrauch bestellt, der zu Gunsten der zweiten Person erst nach dem Ableben der ersten Person eingreift, wird zunächst nur der Nießbrauch der ersten Person besteuert. Der Nießbrauch zu Gunsten der zweiten Person wird nach den Grundsätzen über die Erfassung aufschiebender Bedingungen (§ 4 Abs. 1 BewG) erst nach dem Tod des ersten Nießbrauchers nach den dann maßgeblichen Umständen (insbesondere Lebensalter) des zweiten Nießbrauchers bestimmt. Behält sich ein Alleineigentümer bei einer Schenkung den Nießbrauch vor, der anschließend nach seinem Ableben auf seinen Ehegatten übergehen soll, wird also der zweite Nießbrauch als aufschiebend bedingter Zuwendungsnießbrauch, der erste als Vorbehaltsnießbrauch, behandelt. Wird dagegen der Nießbrauch unmittelbar zu Gunsten beider Eheleute bestellt, obschon nur einer zuvor Alleineigentümer war, kann im Einzelfall zwar eine Vermutung bestehen, dass das Recht ausschließlich dem vormaligen Alleineigentümer bis zu seinem Ableben zuzurechnen ist<sup>3</sup>; jedoch sollte dieses Ergebnis nicht als sicher vorausgesetzt werden. Die Einräumung eines Mitbenutzungsrechts ist bis zum Tod des Eigentümers keine Schenkung, dann aber eine Schenkung auf den Todesfall<sup>4</sup>.

Von Bedeutung für die Besteuerung von Nießbraucher und Verpflichtetem kann auch die Vorschrift des § 14

1 FinMin. Ba.-Wü. v. 04.01.2000, DStR 2000, 248; H 51 Abs. 1 ErbStH 2003.

2 Vgl. dazu näher *Viskorf*, in *Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 1. Aufl. 2001, § 15 BewG, Rz. 5; *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand 2002, § 12 Tz. 226.

3 Nds. FG v. 14.11.2001, EFG 2002, 480, rkr. m. Anm. neu, zu einem Rentenanspruch; vgl. auch *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 12 Tz. 202.

4 FG Rh.-Pf. v. 18.04.2002, DStRE 2002, 1078.

Abs. 2 BewG, betreffend eine Berichtigung nach der tatsächlichen Dauer des Nießbrauchs bei frühem Tod des Berechtigten werden. Diese Vorschrift setzt von ihrem Anwendungsbereich her zunächst voraus, dass überhaupt eine steuerpflichtige Bereicherung festgestellt worden ist. Sie ist grundsätzlich nicht anwendbar für die nach zivilrechtlichen Maßstäben vorzunehmende Abgrenzung zwischen einer zumindest gemischten Schenkung und einem vollentgeltlichen Rechtsgeschäft<sup>5</sup>. Nach § 14 Abs. 2 BewG ist die vormalige Besteuerung des Nießbrauchsberechtigten und -verpflichteten dann zu korrigieren, wenn der Nießbraucher innerhalb bestimmter – altersabhängiger – zeitlicher Höchstgrenzen verstirbt. Die Berichtigung ist auch dann durchzuführen, wenn es zur sog. Jahresversteuerung beim Zuwendungsnießbrauch nach § 23 ErbStG (dazu unten unter 3.) gekommen ist, nicht aber nach Ablösung des Stundungsbetrages beim Vorbehaltsnießbrauch (dazu unten unter 4.2.). Zu Gunsten des Steuerpflichtigen erfolgt die Berichtigung nur auf Antrag innerhalb der Jahresfrist nach Eintritt des Ereignisses (§ 14 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 Satz 2 BewG), im Übrigen von Amts wegen (§ 14 Abs. 2 Satz 3 BewG). Die Berichtigung ist nicht in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 2 BewG durchzuführen, wenn etwa der Berechtigte auf sein Recht verzichtet oder der Verpflichtete zahlungsunfähig wird.

### 3. ZUWENDUNGSNIEßBRAUCH / JAHRESVERSTEUERUNG NACH § 23 ERBSTG

Der Erwerber eines Rechts auf wiederkehrende Nutzungen, also auch der Nießbraucher, kann statt der einmaligen Besteuerung nach dem Kapitalwert eine jährliche Besteuerung im voraus nach dem Jahreswert wählen. Dadurch soll berücksichtigt werden, dass ihm häufig nicht der Steuerbetrag auf den genannten Kapitalwert am Anfang der Bezugsperiode zur Verfügung steht. Die Jahressteuer wird nach der sog. „Aufzehrermethode“<sup>6</sup> zunächst über die Sofortsteuer ermittelt, unter Anwendung des Steuersatzes für den Gesamterwerb. Dieser Steuersatz ist sodann auf den Jahreswert des Nutzungsrechts anzuwenden, wobei nicht durch der Sofortversteuerung unterliegendes Vermögen verbrauchte Freibeträge auf die ersten Raten der Jahressteuer anzurechnen sind.

Die Entscheidung zwischen Versteuerung nach dem Kapitalwert und Jahresversteuerung fällt – abgesehen von den Fällen, wo mangels verfügbarer Mittel nur die Jahresversteuerung bleibt – regelmäßig nicht leicht. Es sind folgende Aspekte zu beachten:

Die Wahl der Besteuerung nach dem Kapitalwert ist zumindest nach Abschluss des Besteuerungsverfahrens

endgültig. Für die Jahressteuer wurde bislang überwiegend vertreten, dass der einmal abgegebene Antrag nicht mehr zurückgenommen werden könne, selbst wenn die Steuer nur vorläufig festgesetzt worden ist<sup>7</sup>. Neuerdings wird allerdings auch bis zum formellen Abschluss des Besteuerungsverfahrens die Rücknahme des Antrags für möglich gehalten<sup>8</sup>. Im Übrigen bleibt auf Dauer stets die Möglichkeit der Ablösung der Jahressteuer (§ 23 Abs. 2 ErbStG) mit einem Einmalbetrag, der allerdings nach dem im Zeitpunkt der Ablösung (regelmäßig gegenüber dem früheren Erwerb höheren) Lebensalter des Berechtigten ermittelt wird. Die spätere Ablösung der zunächst gezahlten Jahressteuer wird regelmäßig deshalb rechnerisch gegenüber einer sofortigen Zahlung der Steuer nach dem Kapitalwert im Erwerbszeitpunkt nachteilig sein<sup>9</sup>.

Im Übrigen kann sich bei der Jahressteuer nachteilig auswirken, dass sie vorschüssig zu zahlen ist; ihre Wahl wird sich deshalb häufig nur unter den beschränkt erstrebenswerten Umständen des frühen Tod des Berechtigten lohnen<sup>10</sup>. Bei Übertreffen der statistischen Lebenserwartung wird die Wahl der Jahressteuer sich sehr negativ auswirken. Eine Billigkeitsregelung wegen eines Härtefalles wird nicht zu erwarten sein<sup>11</sup>; der Steuerpflichtige hat das „fiskalische Roulette“ bewusst gewählt.

Ein Vorteil der Jahressteuer in der Vergangenheit war ihre Abzugsfähigkeit bei der Einkommensteuer als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Diese Absetzbarkeit war als Durchbrechung des Grundsatzes, dass Einkommensteuer und Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer auf verschiedenen Ebenen liegen, vor allem unter Hinweis auf die Regelung des § 35 EStG a.F. (bis 31.12.1998) gesehen worden, wonach bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen gezahlte Erbschaftsteuer (nicht Schenkungsteuer) auf die Einkommensteuer anrechenbar war. Nach Abschaffung des § 35 EStG ist der Abzug der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer in Form der Jahres-

5 BFH v. 17.10.2001, BStBl. II 2002, 25; dazu *Reiff*, ZEV 2002, 123; *Viskorf*, FR 2002, 96; vgl. auch *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 12 Tz. 192.

6 Zum Begriff vgl. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, ErbStG, Stand 2002, § 23 Rz. 15 f.; *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 23 Tz. 14.

7 FG Münster v. 15.06.1966, EFG 1967, 74; BFH v. 24.04.1997, BFH/NV 1997, 657; *Meincke*, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 23 Anm. 14.

8 FG Rh.-Pf. v. 18.09.2002, Az. 4 K 1979/01, Gerichtsbescheid noch n.v.; vgl. auch *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 23 Tz. 6 – 26. El, demnächst erscheinend, unter Aufgabe der bis zur 25. El. vertretenen Auffassung.

9 Vgl. *Moench*, ZEV 2001, 303; *Korezkij*, ZEV 2001, 305.

10 Vgl. im Einzelnen *Moench* (Fn. 9) und *Korezkij* (Fn. 9).

11 FG München v. 25.10.1999, UVR 2000, 67.

steuer als dauernde Last zumindest nicht mehr unstrittig<sup>12</sup>.

#### 4. VORBEHALTSNIEßBRAUCH

##### 4.1. GRUNDZÜGE: ABZUGSVERBOT, STUNDUNG UND ABLÖSUNG

Anders als in vielen anderen Rechtsordnungen kann der Vorbehaltsnießbrauch für den Schenker (sowie der Nießbrauch für den Ehepartner, der dann aber einen Zuwendungsnießbrauch darstellt) seit dem 01.01.1974 nicht mehr abgezogen werden (§ 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)<sup>13</sup>. Der Gesetzgeber wollte damit verhindern, dass Nießbrauchsgestaltungen insbesondere bei sehr jungen Schenkern zur Steuerersparnis gezielt eingesetzt werden konnten, ohne dass die tatsächliche spätere Abwicklung des Nießbrauchs nachvollzogen werden konnte. Bis zur Beendigung des Nießbrauchs wird der Teil der für den ungekürzten Erwerb erhobenen Steuer, der auf die an sich nicht abzugsfähige Nießbrauchslast entfällt, allerdings zinslos gestundet. Die zinslose Stundung wirkt deshalb faktisch wie ein teilweiser Abzug. Die gestundete Steuer kann auf Antrag des Erwerbers des belasteten Gegenstandes jederzeit mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG, also unter Abzinsung nach der verbleibenden statistischen Lebenserwartung des Nießbrauchers entsprechend der allgemeinen Sterbetafel, abgelöst werden (§ 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Andernfalls dauert die Stundung bis zur Beendigung des Nießbrauchs (§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG), sei es durch Tod oder Verzicht des Nießbrauchers, oder bis zur Veräußerung des belasteten Vermögens (§ 25 Abs. 2 ErbStG). Wichtig ist im letzteren Fall, dass auch dann, wenn zur Aufrechterhaltung des Nießbrauchs am Surrogat ausdrücklich ein Ersatznießbrauch bei Veräußerung vereinbart wird, der gestundete Betrag sofort fällig wird (R 85 Abs. 4 Satz 4 ErbStR).

Die Berechnung des Stundungsbetrages vollzieht sich entsprechend des nachfolgenden, den demnächst wohl verabschiedeten Erbschaftsteuerhinweisen (H 85 Abs. 3 ErbStH) entnommenen Beispiels. Faktisch wird durch Vergleich der Steuerlast beim unbelasteten Erwerb – ohne Abzug der Nießbrauchslast – und beim belasteten Erwerb (Sofortsteuer) die Differenz als auf die Nießbrauchslast entfallender Steuerbetrag (Stundungsbetrag) ermittelt.

Beispiel für die Berechnung des Stundungsbetrages (vgl. H 85 Abs. 3 ErbStH):

V schenkt seinem Kind K ein vermietetes Mehrfamilienhaus mit einem Grundstückswert von 350.000 € (Verkehrswert 700.000 €). Der Erwerb ist mit einem

Nießbrauchsrecht zu Gunsten des V belastet. Der Kapitalwert beträgt 100.000 €.

Steuer für Bruttoerwerb:

Bruttoerwerb	350.000 €	
./i. Freibetrag (§ 16 ErbStG)	<u>./i. 205.000 €</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	145.000 €	
Steuer (11 v.H.)	15.950 €	15.950 €

Steuer für Nettoerwerb:

Bruttoerwerb	350.000 €	
./i. Nießbrauchsrecht./i.	100.000 €	
./i. Freibetrag (§ 16 ErbStG)/i.	<u>205.000 €</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	45.000 €	
Steuer (7 v.H.) und sofort fällig	3.150 €	<u>./i. 3.150 €</u>
Zinslos zu stunden		12.800 €

##### 4.2. ENTSCHEIDUNG ÜBER DIE ABLÖSUNG DES STUNDUNGSBETRAGES

Für die Entscheidung des Erwerbers, die zinslose Stundung laufen zu lassen oder die abgezinsten sofortige Ablösung des Stundungsbetrages mit dem Barwert zu wählen, sollten folgende Überlegungen bedeutsam sein:

Im Hinblick auf den Abzinsungsfaktor von 5,5 v.H. sollte für den Fall, dass die Stundung gewählt wird, mit dem für die spätere Steuerzahlung angelegten Vermögen eine Nachsteuerrendite von 5,5 v.H. erzielt werden. Da das faktisch kaum möglich ist, wird deshalb zumeist die Ablösung vorteilhaft sein.

Da überdies die Stundung mit dem Tod des Nießbrauchers, dem Verzicht oder der Veräußerung des belasteten Vermögens endet, geht in all diesen Fällen der Vorteil der zinslosen Stundung durch die verfrühte Fälligkeit des Stundungsbetrages verloren. Ist der Stundungsbetrag bereits abgelöst worden, hat das den Nießbrauch beendende Ereignis (oder die Veräußerung des nießbrauchsbelasteten Vermögens) keine Auswirkungen mehr auf den Ablösungsbetrag<sup>14</sup>. Denn Ereignisse, die das Verhältnis von Sofortsteuer und Stundungsbetrag zueinander nicht verändern, sind auch für den Ablösungsbetrag

<sup>12</sup> Für Abzug *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn. 6), § 23 Rz. 20; *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 3), § 23 Tz. 42; *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Stand 2002, § 23 Rz. 26; verneinend: *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 3 Tz. 178; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127, 151; vgl. zum Ganzen auch *Jochum*, UVR 2000, 203, 205 f.

<sup>13</sup> Allerdings können Nießbrauchslasten den Verkehrswert mindern – dann aber kein Abzug als Nutzungsaufgaben und -lasten –, der damit insbesondere bei Grundstücken unter dem Steuerwert im Einzelfall liegen kann, vgl. FinMin. Ba.-Wü. v. 13.07.2001, DB 2001, 1588; dazu auch *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 12 Tz. 652.

<sup>14</sup> Vgl. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn. 6), § 25 Rz. 28; *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 25 Tz. 59; *Jülicher*, DStR 2001, 1200, 1204.

ohne Bedeutung (R 85 Abs. 6 Sätze 7, 8 ErbStR). Im Extremfall kann darüber hinaus durch die Ablösung auch die bei verfrühtem Versterben des Nießbrauchers drohende Korrektur nach § 14 Abs. 2 BewG vermieden werden<sup>15</sup>.

Andere Ereignisse können sich lediglich beim für später geplanten unentgeltlichen Verzicht auf den Nießbrauch ergeben. Ein – konkludenter – Verzicht kann evtl. auch darin gesehen werden, dass der Nießbraucher einen etwa bei Veräußerung des nießbrauchsbelasteten Gegenstandes mangels Surrogation eintretenden Untergang des Nießbrauchs (aber nur, wenn der Untergang überhaupt unterstellt werden kann) nicht unterbindet. Der Verzicht auf den Nießbrauch ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine steuerpflichtige Zuwendung (H 85 Abs. 4 ErbStH). Eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung durch das vorherige Abzugsverbot des Vorbehaltsnießbrauchs<sup>16</sup> wird von der Finanzverwaltung lediglich im Billigkeitsweg dadurch vermieden, dass der frühere Stundungsbetrag oder der – nach Ablösung – fiktiv auf den Zeitpunkt des Verzichts hochgerechnete Ablösebetrag von der ermittelten Steuer abgezogen wird. Nachteil dieser Regelung ist, dass bei Anstieg des Kapitalwerts des Nießbrauchs zwischen Schenkung unter Vorbehaltsnießbrauch und späterem Verzicht, insbesondere also im Hinblick auf § 16 BewG (oben 2.) bei Anhebung der Steuerwerte des nießbrauchsbelasteten Vermögens<sup>17</sup>, ein erheblicher Restbetrag übrig bleibt.

Über die Zulässigkeit der Steuerpflicht des Verzichts auf den Nießbrauch hat nunmehr der BFH zu entscheiden<sup>18</sup>. Unterstellt man, der Nießbrauchsverzicht bliebe steuerpflichtig, dann wirkt sich nach einer Stundung einerseits die vorzeitige Fälligkeit des unverzinslich gestundeten Stundungsbetrages nachteilig aus, andererseits kann aber auch ein höherer Abzugsposten von der für die auf den Verzicht zu erhebende Steuer vorteilhaft sein. Welche Lösung in diesen Fällen günstiger ist, richtet sich auch danach, wie alt der Schenker ist und welcher Zeitpunkt zwischen z.B. einer Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt und dem späteren Verzicht auf den Nießbrauchsvorbehalt liegt. *Korezkij*<sup>19</sup> hat nachgewiesen, dass es hier auf Einzelfallgesichtspunkte ankommt, die nicht stets im Voraus berechenbar sind.

## 5. SONDERPROBLEME

### 5.1. ABWEICHUNGEN VON DER REGELLASTENVERTEILUNG BEIM NIEßBRAUCH

Während früher der Grundsatz gegolten haben mag, Nießbrauch sei gleich Nießbrauch, ist in der jüngsten

Vergangenheit deutlich erkennbar geworden, dass die Finanzverwaltung das Regelmodell der Ertrags- und Lastenverteilung beim Nießbrauch der Besteuerung zu Grunde legt und allen Abweichungen eigene schenkungssteuerliche Bedeutung beimisst. Bekannt wurde insbesondere der Fall, dass bei einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt von mit Darlehen finanzierten Immobilien der schenkende Vater für seine Kinder vertraglich nicht nur – wie dem Nießbraucher nach § 1047 BGB obliegend – den Zins- sondern auch den Tilgungsdienst übernahm. Finanzverwaltung und nachfolgend der BFH<sup>20</sup> haben in diesen Fällen die wirtschaftliche Belastung der Beschenkten verneint und den Abzug der Schuld ausschließlich nach den Grundsätzen des Eintritts der aufschiebenden Bedingung in Höhe des bei Ableben des Schenkers verbleibenden Darlehensrestbetrages gewährt. Dann aber ist der Schuldenabzug überdies nur beschränkt möglich, entsprechend den Grundsätzen zur gemischten Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe (R 17 ErbStR).

Für die Praxis ergibt sich daraus das Problem, dass vielfach der Schenker und Vorbehaltsnießbraucher der Einzige ist, der wirtschaftlich den Tilgungsdienst tragen kann. Übernehmen ihn die Beschenkten dennoch, fehlt es – mangels eigener Einkünfteerzielung während der Dauer des Nießbrauchs – bei ihnen an Möglichkeiten, den Abzug als Werbungskosten steuerlich zu verwerten. Eine Ausweichmöglichkeit mag im Einzelfall darin liegen, den Beschenkten Darlehen zu gewähren, mit denen sie den Tilgungsdienst übernehmen können. Auf die korrekte Abwicklung der Darlehensverträge und auf die Schmerzgrenze des § 42 AO für die Finanzverwaltung ist zu achten.

Die neuere BFH-Rechtsprechung wird auch für die Ausgestaltung der Lastenverteilung bei Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt wie auch bei Zuwendungen eines Nießbrauchs in anderen Fällen zu beachten sein. Werden etwa nach Schenkung eines Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt dem Schenker und Nießbraucher Lasten bezüglich der Gebäudeerhaltung (Reparatur etc., Erneuerung) aufgebürdet, die nicht dem Leitbild der Lastentragungsverpflichtung des Nießbrauchers entspre-

<sup>15</sup> Vgl. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn. 6), § 25 Rz. 26; *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 25 Tz. 58.

<sup>16</sup> So *Meincke*, (Fn. 7), § 25 Rdnr. 15; *Ziegeler*, DB 1998, 1056; a.A. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, (Fn. 6), § 25 Rz. 33; *Gebel*, *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 25 Tz. 49.

<sup>17</sup> Vgl. dazu *Moench*, DStR 1998, 632; *Ziegeler*, DB 1998, 1056.

<sup>18</sup> Für Steuerpflicht FG Nürnberg v. 09.11.2000, EFG 2001, 148 – Rev. BFH: II R 3/01; gegen Steuerpflicht: FG Hamburg v. 10.10.2001, EFG 2002, 285 – Rev. BFH: II R 65/01.

<sup>19</sup> DStR 2002, 2205, 2208 ff.

<sup>20</sup> Vgl. BFH v. 17.10.2001, BStBl. II 2002, 165.

chen, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung bei Leistungen des Nießbrauchers zusätzliche Schenkungen annimmt. Allerdings sollte dabei auch beachtet werden, dass sich das Bild des Nießbrauchers seit der Erstfassung des BGB geändert hat. Überdies war das Bild eher auf den Zuwendungsnießbrauch zugeschnitten. Der Vorbehaltsnießbraucher dagegen ist nach heutigem wirtschaftlichem Verständnis nicht mehr unbedingt derjenige, der wenige Jahre vor seinem Tod sein Vermögen abgibt und nur noch sein Gnadensbrot verzehrt, sondern häufig eine Person, die im deutlich früheren Lebensjahr Vermögen abgibt, aber erhebliches Vermögen zurückbehält. Entsprechend sollte auch für das Bild einer Regellastenverteilung beim Nießbrauch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht beachtet werden, dass zivilrechtlich z.B. die Übernahme einer Dachreparatur durch den Nießbraucher nur dann als ihm nach der gesetzlichen Lastenverteilung nicht obliegend angesehen wird, wenn die umfassende Dachsanierung nach Ablauf der „statistischen Lebenszeit“ des Daches notwendig wird<sup>21</sup>. Darüber hinaus hat das FG Köln<sup>22</sup> entschieden, dass auch eine Dachreparatur, die nur alle paar Jahrzehnte anfällt, zu den laufenden, vom Nießbraucher zu tragenden Erhaltungskosten gehören kann. Die Kostenübernahme durch den Nießbraucher bedeutet deshalb in diesen Fällen keine Schenkung an den Grundstückseigentümer. Das deutet darauf hin, dass vielfach nur einmalige während der Nutzungsdauer eines Gebäudes auftretende Aufwendungen zu den außerordentlichen Lasten gezählt werden können, etwa der Finanzierungsaufwand für den Erwerb der Sache selbst.

## 5.2. AUFSCHIEBEND BEDINGTER ZUWENDUNGSNIEßBRAUCH FÜR DEN EhePARTNER

Bei vielen Schenkungen stellt sich das Problem, dass der Mandant zunächst für sich einen Vorbehaltsnießbrauch auf Lebenszeit anstrebt und nach seinem Tod diesen Nießbrauch auf seinen Ehepartner übergehen lassen möchte. War der begünstigte Ehepartner nicht zuvor zumindest Miteigentümer des nießbrauchsbelasteten Schenkgegenstandes, liegt bei ihm ausschließlich ein Zuwendungsnießbrauch vor, der entsprechend unter Ansatz des Jahreswertes und des maßgeblichen Vervielfältigers im Zeitpunkt des Antritts des aufschiebend bedingten Nießbrauchs (§ 4 Abs. 1 BewG) zu versteuern ist. Ist der Ehepartner dann durch den Nießbrauch im Hinblick auf sein sonstiges Vermögen üerversorgt, könnte er geneigt sein, auf den Nießbrauch zu verzichten. Das würde allerdings zu einer doppelten Besteuerung, erst der Annahme des Nießbrauchs und dann des späteren Verzichts auf den Nießbrauch, führen, wobei – anders als beim Vorbehaltsnießbrauch – auch kein Stun-

dungs- oder Ablösungsbetrag steuermindernd gegengerechnet werden könnte.

Empfehlenswert ist es deshalb in diesen Fällen<sup>23</sup>, den Zuwendungsnießbrauch bei u.U. noch nicht absehbarem Versorgungsbedürfnis des etwa überlebenden Ehepartners zunächst im Schenkungsvertrag zu vereinbaren, aber dem überlebenden Ehepartner die Möglichkeit zu belassen, entsprechend seinem tatsächlichen Versorgungsbedarf bei Tod des Vorbehaltsnießbrauchers über die Annahme des Nießbrauchs zu entscheiden. Gemäß § 333 BGB kann er nämlich als nicht am Vertragsschluss beteiligter Dritter das ihm angefallene Recht zurückweisen, ggf. gegen eine Abfindung in Höhe eines Teilbetrages entsprechend den konkreten Verhältnissen. Allerdings darf vor der Zurückweisung auch noch nicht konkludent der Nießbrauch angenommen worden sein<sup>24</sup>.

Im Übrigen gilt, dass in der Zurückweisung – nach derzeitiger Rechtslage, Änderungen wiederholt erwogen – kein steuerpflichtiger Erwerb des Zurückweisenden oder des durch die Zurückweisung Begünstigten liegt<sup>25</sup>. Anders mag es sein, wenn der Verzicht ausdrücklich zu Gunsten bestimmter Personen ausgesprochen wird<sup>26</sup>. Die Abfindung, die der Zurückweisende erhält, ist bislang steuerfrei beim Erwerb von Todes wegen<sup>27</sup>. Der Steuervorteil sollte allerdings bereits 1999 und 2001 beseitigt werden, was nicht geschehen ist. Sein dauerhafter Fortbestand ist deshalb nicht gesichert. Beim Erwerb unter Lebenden wird auch der Vermögensvorteil aus der Abfindung für die Zurückweisung unter den Begriff der freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gefasst werden müssen.

Es soll nur darauf hingewiesen werden, dass bei Annahme des zugewandten Nießbrauchs durch den überlebenden Ehepartner die Besteuerung des ursprünglich Beschenkten zeitgleich zu korrigieren ist; denn der zuvor nichtabzugsfähige Erwerb des Ehepartners (§ 25 ErbStG) führt zu einer geringeren Sofortsteuer des Beschenkten und zu einem höheren Stundungsbetrag. Die Berichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen erfolgt aber nur auf dessen Antrag innerhalb eines Jahres nach Eintritt der aufschiebend bedingten Belastung (§ 5 Abs. 2 BewG).

21 Vgl. *Palandt-Diederichsen*, BGB-Komm., 61. Aufl. 2002, § 1041 Rz. 2.

22 V. 10.05.2000, EFG 2000, 985, rkr., zu einer Kirchenbaulast; vgl. aber auch OFD München, VfG. v. 07.03.2002, ZEV 2002, 362.

23 Vgl. näher *Jülicher*, ZEV 2000, 183, 185 f.

24 Vgl. zum Zivilrecht *Gottwaldt*, in *MünchKomm.*, 4. Aufl., Bd. 2, 2001, § 333 Rdnr. 4: Verbuchung von Teilleistungen noch nicht ausreichend für eine Annahme.

25 Vgl. *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 3 Tz. 282.

26 Vgl. *Meincke*, (Fn. 7), § 3 Anm. 83.

27 Vgl. *Meincke*, (Fn. 7), § 3 Anm. 100, *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 2), § 3 Tz. 330.

Es liegt kein einziger Steuerfall im Zuwendungsnießbrauch zu Gunsten des überlebenden Ehepartners und in der höheren Belastung beim vormals durch den ausschließlichen Vorbehaltsnießbrauch belasteten Beschenkten vor.

### 5.3. NIEßBRAUCH BEIM BETRIEBLICHEN VERMÖGEN

Besondere Probleme sowohl beim Vorbehaltsnießbrauch als auch beim Zuwendungsnießbrauch ergeben sich im Betriebsvermögen aus der verlängerten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz. Die Mitunternehmerschaft von Anteilssinhaber und Nießbraucher entscheidet über die Zurechnung der Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Für die Besteuerung des Nießbrauchers im ErbStG in den Fällen des Zuwendungsnießbrauchs – beim Vorbehaltsnießbrauch entfällt sie ohnehin – hat dies keine Bedeutung, weil der Zuwendungsgegenstand zivilrechtlich bestimmt wird (vgl. oben unter 1.). Für die Besteuerung des Anteilsinhabers, dem der mit dem Nießbrauch belastete Gegenstand zugewendet worden ist, ist allerdings dessen Mitunternehmerschaft wichtig, weil sie sowohl über die Qualifikation des Zuwendungsgegenstandes als Betriebsvermögen i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG (anstelle z.B. einer stillen Beteiligung nach § 12 Abs. 1 ErbStG, ggf. unter Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) entscheidet. Darüber hinaus werden die Begünstigungen des § 13a ErbStG nur dann gewährt, wenn der Anteilsinhaber Mitunternehmer wird (H 51 Abs. 1 ErbStH). In Einzelfällen mögen Missverständnisse darüber entstanden sein, ob jeder Nießbrauch die Begünstigungsfähigkeit des § 13a ErbStG ausschließt. Die grundsätzliche Bestellung eines Nießbrauchs schließt jedoch weder die Mitunternehmerschaft des Anteilsinhabers aus<sup>28</sup>, noch beeinträchtigt die Bestellung eines zeitlich auf die Lebensdauer des Nießbrauchers beschränkten Nießbrauchs etwa die Endgültigkeit der Übertragung<sup>29</sup>. Wenn aber im Einzelfall eine extrem starke Rechtsstellung des Nießbrauchers, eventuell in Richtung eines wirtschaftlichen Eigentümers, die Mitunternehmerschaft des Anteilsinhabers ausschließt, verliert der Anteilsinhaber (der Erwerber bei

einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt) mangels Zurechnung von Einkünften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bereits auf Grund des Wortlauts des § 13a ErbStG der Begünstigungen verlustig gehen muss.

## NIEßBRAUCHSGESTALTUNG: ERTRAGSTEUERLICHE FRAGEN

RA/StB Dr. Heinrich Hübner, Haarmann Hemmelrath  
Stuttgart

### A. NIEßBRAUCH IM STEUERRECHT – BEGRIFFE

Die Behandlung von Nießbrauchsgestaltungen im Steuerrecht kann die Genesis der gewählten Gestaltung nicht völlig unberücksichtigt lassen: es reicht also insoweit nicht aus zu wissen, dass bei der Bestellung von Nutzungsrechten letzteres von der Vermögenssubstanz getrennt wird. Aus diesem Grund haben sich für das Steuerrecht spezifische Begriffe herausgebildet, die dem Zivilrecht im Grunde fremd sind, weil sich aus ihnen bzw. aus den auf diese Weise unterschiedenen Sachverhalten zwar keine zivilrechtlichen, wohl aber steuerrechtliche Folgen ableiten lassen. Für die ertragsteuerlichen Folgen ist es – jedenfalls in gewissem Umfang<sup>1</sup> – von Bedeutung, ob die Substanz beim vormaligen Eigentümer zurückbleibt, während das Nutzungsrecht von der Eigentümerstellung getrennt und auf den Nießbraucher übertragen wird (**Zuwendungsnießbrauch**) oder umgekehrt die Vermögenssubstanz übertragen und das Nutzungsrecht zurückbehalten wird (**Vorbehaltsnießbrauch**) oder gar eine Kombination aus beiden vorgenannten Sachverhalten gewählt wird, nämlich die Übertragung der Substanz auf die eine Person ohne Nutzungsrecht und die Zuwendung des Nutzungsrechts auf eine andere Person. Der letztgenannte Fall wird zu eng als **Vermächtnisnießbrauch** bezeichnet, denn er ist auch unter Lebenden denkbar und vereint Elemente des Zuwendungsnießbrauchs und des Vorbehaltsnießbrauchs. Steuerrechtlich wird er nach den geltenden Verwaltungsanweisungen uneinheitlich behandelt<sup>2</sup>.

28 Vgl. Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 15 Rz. 309; danach soll der Anteilsinhaber nur in Ausnahmefällen seine Mitunternehmerschaft verlieren. Auch die Formulierung in den Erbschaftsteuerhinweisen 2003 (H 51 Abs. 1 Satz 4 ErbStH) ist gegenüber der in den Hinweisen 1999 dahingehend angepasst, dass der Anteilsinhaber bei Nießbrauchsvorbehalt nicht „deshalb“, sondern „dabei“, also wohl nur in Einzelfällen die ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft und damit auch die Begünstigungen nach § 13 a ErbStG verlieren kann; vgl. zum Ganzen auch Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn. 2), § 13 a Tz. 150.

29 Zweifelnd im Zusammenhang mit dem vormals umstrittenen Merkmal der vorweggenommenen Erbfolge bei § 13a ErbStG Geck, ZEV 2001, 180; dagegen Jülicher, DStR 2001, 769, 772; vgl. zum Ganzen noch Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn. 2), § 13a Tz. 66 ff.

1 Die Unterscheidung zwischen Vorbehalts-, Zuwendungs- und Vermächtnisnießbrauch hat für die Frage der Abschreibung Bedeutung; im Übrigen wird das Gewicht dieser Differenzierung überschätzt.

2 Vgl. zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Tz 32 Nießbrauchserlass (Fn.3); zu Einkünften aus Kapitalvermögen BMF-Schr. v. 23.11.1983 Tz.55.

Der Nießbrauch tritt zudem in der Form des **Sicherungsnießbrauchs** auf, der aber nur eine geringe praktische Bedeutung hat<sup>3</sup>, solange er nicht ausgeübt wird. Als **Quotennießbrauch** bezeichnet man einen Nießbrauch, der dem Nießbraucher nur einen quotalen Anteil an den Nutzungen der belasteten Sache oder Sachgesamtheit gewährt. Von einem **Bruchteilsnießbrauch** spricht man, wenn der Nießbrauch an einem ideellen Bruchteile einer Sache oder eines Rechts bestellt wird. Unter einem **Bruttonießbrauch** versteht man einen Nießbrauch, bei dem dem Nießbrauchsbesteller die eigentlich den Nießbrauchsberechtigten treffenden Kosten und Lasten (§§ 1041, 1045, 1047 BGB) auferlegt werden, so dass dem Nießbrauchsberechtigten die Bruttoerträge verbleiben.

Weiter kann man die mit einem Nießbrauch zusammenhängenden Fragestellungen danach differenzieren, ob der jeweilige Nießbrauch **entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich** bestellt oder abgelöst wurde. Im vorliegenden Zusammenhang, in dem es um Fragen der Vermögensnachfolge von Todes wegen oder in der Form der vorweggenommenen Erbfolge geht, möchte ich mich auf die unentgeltliche Einräumung des Nießbrauchs beschränken, zumal mir in meiner Praxis ein Fall der entgeltlichen Gewährung noch nicht vorgekommen ist. Diese Fallgestaltung dürfte deshalb keine allzu große praktische Bedeutung haben. Anders ist dies möglicherweise bei dem Fragenkreis, der sich um die **Ablösung des Nießbrauchs** dreht. Hier wird man sich in der Tat mit der Frage der Entgeltlichkeit befassen müssen.

Spezifische Probleme ergeben sich insbesondere im Bereich des unternehmerischen Vermögens daraus, dass die zivilrechtlichen Folgen der Nießbrauchsbestellung an einem (Personen- und Kapital-) Gesellschaftsanteil nach wie zivilrechtlich umstritten sind. Zwar ist mittlerweile anerkannt, dass der Bestellung eines echten Nießbrauchs nicht das Abspaltungsverbot entgegensteht. Es bedarf deshalb nicht mehr der Vollrechtsübertragung mit flankierender schuldrechtlicher Beschränkung der hieraus folgenden Rechte im Rahmen der/des sog. Treuhandlösung oder Vollrechtsnießbrauchs. Streitig ist aber nach wie vor, ob und wie die Verwaltungsrechte zwischen Nießbraucher und Besteller aufgespalten oder vergemeinschaftet werden<sup>4</sup>. Das steuerliche Ergebnis jedenfalls für den Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen sei gleich vorweggenommen: Ist der Nießbrauch so ausgestaltet, dass der Nießbraucher als Mitunternehmer zu qualifizieren ist<sup>5</sup>, so sind beide, also Besteller<sup>6</sup> und Nießbraucher Mitunternehmer, was nicht zuletzt deshalb von Gewicht ist, weil es im Fall der Anteilsübertragung unter Vorbehaltsnießbrauch dem Nießbraucher die Möglichkeit gibt, Sonderbetriebsvermögen zu bilden und insbesondere ohne Gewinnrealisierung zurückzubehalten (§ 6 Abs.3 Satz 2 EStG idF des UntStFG).

## B. ZURECHNUNG VON EINKÜNFTEN – ZURECHNUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN

- ertragsteuerliche Zielsetzung von Nießbrauchsgestaltungen

Wirtschaftsgüter sind im ertragsteuerlichen Kontext dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzuordnen. Diese Zuordnung wird durch die Bestellung eines Nießbrauchs grundsätzlich nicht verändert: Die Bestellung eines Nießbrauchs führt regelmäßig nicht dazu, dass das wirtschaftliche Eigentum vom zivilrechtlichen Eigentum getrennt und dem Nießbraucher (Nutzungsberechtigten) zugewiesen wird<sup>7</sup>. Ungeachtet der durch die Bestellung des Nutzungsrechts grundsätzlich unveränderten steuerlichen Zuordnung der der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsgüter kann der Nutzungsberechtigte aus der Nutzung fremder Wirtschaftsgüter eigene Einkünfte erzielen, wenn er selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Die Anforderungen hieran werden von der Rechtsprechung einkünftebezogen geprüft.

Im Hinblick auf den Tatbestand der Einkünfteerzielung sind unterschiedliche Konstellationen denkbar. Grundsätzlich wird der Nießbraucher – wenn er den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht – die laufenden Einkünfte zu versteuern haben, der Eigentümer die aus der Substanz fließenden, also etwa einen Veräußerungsgewinn oder etwa den Aufgabe- oder Liquidationsgewinn<sup>8</sup>, wenn der/die nießbrauchsbelastete Gegenstand oder Sachgesamtheit einkommensteuerlich verstrickt und deshalb steuerbar ist<sup>9</sup>. Kommt eine derart gespaltene Einkünfteerzielung in Betracht, müssen die hierdurch verursachten Werbungskosten oder Betriebsausgaben zugeordnet werden, wobei sich durchaus nicht selten eine Konstellation ergibt, die den Werbungs- oder Betriebsausgabenabzug partiell entfallen lässt, wie auch umgekehrt die Gefahr droht – wenn nämlich der Nießbraucher den Tatbestand der Einkünfteerzielung nicht erfüllt – dass die ihm zustehenden Erträge vom Eigentümer zu versteuern sind. Diese Gefahren stehen in einem unmittelbaren Spannungsverhältnis zu den ertragsteuerlichen Zielen, die mit Nießbrauchsgestaltungun-

3 BMF-Schr. v. 24.07.1998, BStBl. I, 914 ("Nießbrauchserlass"), Tz 9; vgl. a. BMF-Schr. v. 23.12.1996, BStBl. I 1508 ("Rentenerlass") Rz 10.

4 Für letzteres ins. Schön, ZHR 158 (1994), 229 ff., ders. in StbJb 1996/97, S. 45 ff.; zur Darstellung des Streitstandes vgl. Münch-KommHGB/Schmidt, Vor § 230 Rz 21 und 27.

5 Vgl. i.e. unter F., S. 20 ff.

6 Hierzu grundlegend BFH v. 01.03.1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241.

7 Zur Annahme wirtschaftlichen Eigentums bei besonderer Ausgestaltung eines Dauerwohnrechts nach § 31 WEG vgl. BFH v. 14.02.2001 X R 127/96, BFH/NV 2001, 1108.

8 Vgl. etwa BFH v. 28.01.1992 VIII R 207, 85, BStBl. II, 605.

9 Betriebsvermögen; Privatvermögen: §§ 17, 23 EStG, § 21 UmwStG.

gen regelmäßig angestrebt werden sollen. Die Trennung der Erträge von der Substanz soll regelmäßig Progressionsvorteile nach sich ziehen, in dem eine Einkunftsquelle gesplittet und auf Personen übertragen wird, die einer geringeren Tarifprogression unterliegen. Mit dieser Zielsetzung steht allerdings schon das Problem in einem Konflikt, dass die steuermindernde Effektivität des Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzugs – unterstellt, der Nießbraucher könne diese ungeschmälert geltend machen – bei einem derartigen Transfer abnimmt, so dass der angestrebte Steuerspareffekt in sein Gegenteil umschlägt, wenn Werbungskosten oder Betriebsausgaben die jeweiligen Einnahmen übersteigen, also Verluste erwirtschaftet werden. Vollständig aus dem Lot gerät die Gestaltung jedoch dann, wenn wesentliche Werbungskosten/ Betriebsausgaben nicht mehr geltend gemacht werden können.

Worauf also ist bei Nießbrauchsgestaltungen zu achten:

- (1) Die Gestaltung muss sicherstellen, dass der Nießbraucher den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht, wobei hierbei je nach Einkunftsart unterschiedliche Anforderungen gestellt werden. Ansonsten droht die Gefahr, dass der Besteller die Erträge des Nießbrauchers versteuern muss.
- (2) Es muss sichergestellt werden, dass die wesentlichen Werbungskosten/ Betriebsausgaben nach wie vor abgezogen werden können; ansonsten werden Scheingewinne versteuert.

### C. NIEßBRAUCHSBESTELLUNG ALS VERTRÄGE UNTER ANGEHÖRIGEN

Rechtsprechung und Verwaltung stellen seit jeher besondere Anforderungen an steuerrelevante Vereinbarungen unter Angehörigen: Die getroffenen Vereinbarungen müssen (1) zivilrechtlich wirksam sein, sie müssen (2) fremdüblich sein und sie müssen (3) tatsächlich durchgeführt werden.

Schwierigkeiten bereiten in diesem Kontext immer wieder die Voraussetzungen (1) und (3).

Zum einen kann insoweit § 41 Abs. 1 Satz 1 AO nicht angewandt werden. Der BFH verweist in diesem Kontext auf die Notwendigkeit, eine klare Trennung der Verwaltung des elterneigenen Vermögens von der des Kindesvermögens zu gewährleisten.

Sind Minderjährige an der Nießbrauchsbestellung beteiligt, sind die Eltern regelmäßig von der gesetzlichen Vertretung ausgeschlossen (§§ 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795

Abs. 2, 181 BGB). Es bedarf deshalb der Mitwirkung eines Ergänzungspflegers. Nach der Rechtsprechung ist die Mitwirkung eines Ergänzungspflegers selbst dann erforderlich, wenn das Vormundschaftsgericht diese für entbehrlich gehalten hatte<sup>10</sup>. Denn bereits die aus der Nießbrauchsbestellung resultierenden Pflichten des Minderjährigen bedeuten nach der Rechtsprechung des BFH einen rechtlichen Nachteil. Die unterbliebene Mitwirkung führt zur schwebenden Unwirksamkeit der Nießbrauchsbestellung, die der volljährig Gewordene zwar nach § 108 Abs. 3 BGB heilen kann, und zwar mit zivilrechtlicher Rückwirkung (§ 184 Abs. 1 BGB). Diese – zivilrechtliche – Rückwirkung hat jedoch für die Besteuerung keine rückwirkenden Folgen<sup>11</sup>.

Sofern die Nießbrauchsbestellung es erforderlich macht, dass die Vertragsbeziehungen (etwa Mietverträge) auf den Nießbraucher übergeleitet werden, muss diese Überleitung tatsächlich erfolgen, sei es dass sich diese Rechtsfolge von Gesetzes wegen von selbst einstellt oder dass eine Vertragsübernahme auf rechtsgeschäftlichem Weg herbeigeführt wird. Es reicht nicht aus, wenn insoweit alles beim Alten bleibt und der Eigentümer lediglich die Erträge an den Nießbraucher weiterleitet.

Nach der Verwaltungsauffassung kann auch ein schuldrechtliches Nutzungsrecht zur Folge haben, dass der Nutzungsberechtigte den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt. Die Verwaltung fordert insoweit allerdings zusätzlich – was bei der wirksamen Bestellung eines dinglichen Nießbrauchs offenbar ohne weiteres als gegeben angesehen wird –, dass der Nutzungsberechtigte eine gesicherte Rechtsposition erlangt und – das ist auch bei dinglichem Nutzungsrecht grds. erforderlich – tatsächlich selbst die Stellung des Vermieters oder Verpächters einnimmt. Dafür muss der Überlassungsvertrag schriftlich abgeschlossen werden und die Nutzungsdauer mindestens 1 Jahr betragen. Der Nießbrauchserlass enthält in den Tz 35 ff. und 51 ff. besondere Regelungen für obligatorische Nutzungsrechte, die auch dann anzuwenden sein sollen, wenn der Nießbrauch mangels Eintragung im Grundbuch zivilrechtlich nicht wirksam bestellt worden ist<sup>12</sup>.

10 BFH v. 31.10.1989 IX R 216/84, BStBl. II 1992, 506.

11 BFH v. 31.10.1989 IX R 216/84, BStBl. II 1992, 506.

12 Tz. 8 Nießbrauchserlass (Fn. 3).

## D. EINKÜNFTE AUS VERMIETUNG UND VERPACHTUNG

### I. DER TATBESTAND DER EINKÜNFTEERZIELUNG

„Den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllt, wer die Leistungsbeziehungen beherrscht und die Möglichkeit hat, Wirtschaftsgüter und Nutzungsmöglichkeiten am Markt zu verwerten.“<sup>13</sup>

„Den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen. Er muss Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag oder Pachtvertrag sein. Schließen sich mehrere Personen zusammen, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind die Einkünfte ihnen zuzurechnen, wenn sie in gesamthänderischer Verbundenheit den Tatbestand der Einkunftsart verwirklichen<sup>14</sup>. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bisher grundsätzlich denjenigen als Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag angesehen, der zivilrechtlich Vermieter ist. Er hat deshalb den Gesellschaftern einer GbR die Einkünfte nur dann zugerechnet, wenn die Gesellschaft Vertragspartner des Mietvertrags war<sup>15</sup>. Der Nießbraucher erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur, wenn die nach Bestellung des Nießbrauchs geschlossenen Mietverträge in seinem Namen abgeschlossen wurden<sup>16</sup>. Zuletzt hat der Senat ausgesprochen<sup>17</sup>, dass der Unterbeteiligte keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat, weil er nicht Gesellschafter ist und nicht nach außen als Vermieter auftritt. ...“<sup>18</sup>

Erforderlich ist also grundsätzlich, dass der Nießbraucher in die Stellung der Vertragspartei in den Miet- und Pachtverträgen einrückt. Im Fall eines dinglich bestellten, also im Grundbuch eingetragenen Nießbrauchs geschieht dies kraft Gesetzes<sup>19</sup>, nur bei einem obligatorischen Nutzungsrecht bedarf es einer schuldrechtlichen Vertragsübernahme.

Der Zuwendungsnießbraucher erzielt also Einkünfte, soweit er Vermieter oder Verpächter ist und die Vereinnahmung des Nutzungsentgelts und die Verausgabung der Nießbraucherkosten über eigene oder ihm zuzurechnende Bankkonten erfolgt. Der Eigentümer erzielt dagegen keine Einkünfte, soweit nicht ein Quoten- oder Bruchteilsnießbrauch bestellt ist.

Beim Vorbehaltsnießbraucher ist der Tatbestand der Einkünfteerzielung i.d.R. unproblematisch gegeben, weil der Nießbraucher regelmäßig seine Aktivitäten aus der Zeit

vor Nießbrauchsbestellung schlicht fortführt. Demgegenüber erzielt der Eigentümer – mit Ausnahme des Quoten- oder Bruchteilsnießbrauchs – keine Einkünfte.

### II. WERBUNGSKOSTENABZUG BEIM ZUWENDUNGSNIEßBRAUCH

Werbungskosten kann nur abziehen, wer Einkünfte erzielt und hierdurch veranlasst selbst Aufwendungen getragen hat. Vor diesem Hintergrund scheidet ein Werbungskostenabzug beim Eigentümer schon deshalb insoweit aus, als der Nießbrauch reicht, weil er insoweit jedenfalls keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Erfüllt der Zuwendungsnießbraucher den Tatbestand der Einkünfteerzielung, weil er die Objekte für eigene Rechnung vermietet, so ergibt sich das Problem des Werbungskostenabzugs für die Aufwendungen, die er nicht trägt oder nicht getragen hat. Zu den laufenden Aufwendungen gehören neben den Erhaltungsaufwendungen auch die Zinsleistungen für eine Finanzierung der Anschaffungs- /Herstellungskosten und die Abschreibung auf diese. Nach der grundsätzlichen Verteilung der Lastentragung zwischen Besteller und Nießbraucher nach den §§ 1041, 1045 und 1047 BGB trägt der Eigentümer die außergewöhnlichen Unterhaltungskosten und die außerordentlichen öffentlichen Lasten. Der Nießbraucher trägt von den privatrechtlichen Lasten diejenigen, die schon zur Zeit der Bestellung des Nießbrauchs auf der Sache ruhten, also insbesondere Zinsen.

Ohne Zweifel kann der Nießbraucher die Aufwendungen abziehen, die er tatsächlich trägt<sup>20</sup>. Andererseits kann der Eigentümer jedenfalls die mit der laufenden Nutzung zusammenhängenden Aufwendungen, die er trägt, nicht abziehen (Abschreibungen), da er – wie eingangs ausgeführt – jedenfalls keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Nicht völlig ausgeschlossen dürfte es jedoch sein, Werbungskosten, die Eigentümer trägt, einem späteren Verkauf zuzuordnen, wenn dieser entweder unter die Spekulationsfrist fällt oder die Frist entfällt, wie dies der Regierungsentwurf des StVergAbG vorsieht. Die Gewinnermittlungsformel des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG

13 BFH v. 27.01.1993 IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl. II 1994, 615 m.w.N.

14 BFH v. 03.12.1991 IX R 155/89, BFHE 166, 460, BStBl. II 1992, 459, m.w.N.

15 BFH v. 15.04.1986 IX R 69/81, BFHE 147, 134, BStBl. II 1986, 792.

16 BFH v. 13.05.1980 VIII R 128/78, BFHE 131, 216, BStBl. II 1981, 299.

17 BFH v. 03.12.1991 IX R 155/89, BFHE 166, 460, BStBl. II 1992, 459.

18 BFH v. 27.01.1993 IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl. II 1994, 615.

19 §§ 567, 578 BGB; im umgekehrten Fall § 1056 BGB.

20 Tz 21 Nießbraucherlass (Fn. 3).

lässt die Berücksichtigung von Werbungskosten bei derartigen Veräußerungsgeschäften zu<sup>21</sup>.

Im Hinblick auf die Abschreibung stellt sich allerdings die Frage, ob nicht der Zuwendungsnießbraucher diese geltend machen kann, obwohl nicht er selbst, sondern der Besteller die Anschaffungs-/Herstellungskosten getragen hat. Die Frage war lange Zeit umstritten, dürfte jedoch durch die Rechtsprechung des Großen Senats zur Behandlung des sog. Drittaufwands<sup>22</sup> bis auf weiteres geklärt sein. Insbesondere aus der Entscheidung GrS 2/97 ergibt sich für die vorliegende Problematik, dass der Große Senat den sog. Zuwendungsgedanken und eine analoge Anwendung des § 11d EStDV ablehnt. Will man diesem Dilemma entgehen, bleibt nur der Weg in eine entgeltliche Überlassung des Nutzungsrechts<sup>23</sup>, was aber häufig dem beabsichtigten Zuwendungseffekt der Nießbrauchsbestellung zuwiderlaufen dürfte.

Soweit der Nießbraucher Anschaffungskosten getragen hat, etwa für Scheinbestandteile iSd § 95 Abs. 1 BGB, kann er hierfür Abschreibung als Werbungskosten geltend machen<sup>24</sup>.

Größere Erhaltungsaufwendungen, die über das Maß dessen hinausgehen, was nach § 1041 BGB der Nießbraucher zu tragen hat und die deshalb der Eigentümer trägt, können nach den vorstehenden Ausführungen ebenfalls nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Hier kann man den Werbungskostenabzug nur dadurch erreichen, dass entgegen dem gesetzlichen Leitbild diese Lasten dem Nießbraucher auferlegt werden. Nimmt der Nießbraucher ohne dazu verpflichtet zu sein derartige Maßnahmen vor (§ 1043 BGB), so kann er den Werbungskostenabzug vornehmen, solange er nicht „von vorneherein“ auf seinen Ersatzanspruch verzichtet oder schon „bei der Aufwendung“ feststeht, dass der Ersatzanspruch nicht zu realisieren ist. In den genannten Ausnahmefällen unterstellt der Nießbrauchserlass<sup>25</sup> in seiner Tz. 21 eine freiwillige Zuwendung i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG.

Die vertragliche Überwälzung von Aufwendungen auf den Nießbraucher ist zwar steuerlich sinnvoll, mit dem wirtschaftlichen Ziel der Nießbrauchsbestellung jedoch nicht immer in Deckung zu bringen. Besonders gravierend wird dies beim Bruttonießbrauch, der gerade umgekehrt alle Aufwendungen dem Eigentümer auferlegt, den Zuwendungseffekt also unter gleichzeitiger Minimierung der steuermindernden Effekte optimiert.

Auf das Nießbrauchsrecht kommen Abschreibungen nur in Betracht, wenn der Nießbraucher insoweit Anschaffungskosten aufgewendet hat, was wiederum nur im Fall einer entgeltlichen Bestellung denkbar ist<sup>26</sup>. Ausgesprochen kritisch begegnet die Steuerverwaltung und die

Rechtsprechung Gestaltungen, in denen der Zuwendungsnießbraucher das nießbrauchsbelastete Grundstück in Ausübung seines Nießbrauchs an den Eigentümer vermietet<sup>27</sup>. Der Grund für diese restriktive Haltung liegt offenbar in der Gefahr, dass derartige Gestaltungen zu einer Umgehung der Grenzziehung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung (§ 12 EStG) dienen könnten. Demgegenüber sehen Rechtsprechung und Verwaltung im Fall der Vermietung durch den Vorbehaltsnießbraucher an den Eigentümer vergleichbare Missbrauchsgefahren nicht<sup>28</sup>.

### III. WERBUNGSKOSTENABZUG BEIM VORBEHALTSNIEßBRAUCH

Der zentrale Unterschied zwischen Zuwendungs- und Vorbehaltsnießbrauch liegt darin, dass bei letzterem der Tatbestand der Einkünfteerzielung von der Person verwirklicht wird, die in der Zeit vor der Nießbrauchsbestellung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat. Daraus leiten Rechtsprechung und Verwaltung ab, dass der Vorbehaltsnießbraucher die Abschreibungen – weiter – geltend machen kann. Das kann man im Grunde nur damit begründen, dass man die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt als zeitlich gestreckten Rechtsnachfolgevorgang ansieht, bei dem zunächst die Substanz auf den Nachfolger übergeht und das Nutzungsrecht später nachfolgt – eine Betrachtung, die insbesondere auch § 25 ErbStG zugrunde liegt – und daraus die Konsequenz zieht, dass die Rechtsnachfolge des Eigentümers in die Abschreibungsmöglichkeit (§ 11d EStDV) nicht mit der unentgeltlichen Nachfolge in das Eigentum vollendet ist, sondern erst mit dem späteren Übergang auch der Nutzungsmöglichkeit. So ist offenbar das Verständnis des Nießbrauchserlasses<sup>29</sup>.

Zugleich steht der Vorbehaltsnießbrauch in einem engen gedanklichen Kontext zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Beide Vertragsgestaltungen sind typischerweise eine notwendige Folgerung der Übertragung von existenzsicherndem Vermögen; durch die Ver-

21 Die Escape-Klausel, mit der die pauschale Gewinnermittlung in sog. Altfällen nach dem RegE des StVergAbG versehen ist, lässt die Berücksichtigung von Werbungskosten dagegen nicht zu, so dass u.U. trotz eines Veräußerungsverlustes nach der Gewinnformel des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ein pauschaler Gewinn von 10 v.H. versteuert werden muss.

22 Beschlüsse des BFH v. 23.08.1999 GrS 1/97 BStBl. II, 778; GrS 2/97 BStBl. II, 782; GrS 3/95 BStBl. II, 787; GrS 5/95 BStBl. II, 774.

23 Tz 28 ff. Nießbrauchserlass (Fn. 3).

24 Tz 19 Nießbrauchserlass (Fn. 3).

25 Fn. 3.

26 Nießbrauchserlass (Fn. 3) Tz 26.

27 Nießbrauchserlass (Fn. 3) Tz 17; BFH v. 18.10.1990 IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205.

28 BFH v. 18.10.1990 IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205 m.w.N.

29 Fn. 3, Tz 48.

mögensübergabe gegen Versorgungsleistungen entledigt sich der Vermögensübergeber – insoweit weitergehend als beim Vorbehaltsnießbrauch – auch der Notwendigkeit, die vorbehaltenen Erträge selbst zu erwirtschaften<sup>30</sup>. Die Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs durch eine Versorgungsrente wird deshalb von der Rechtsprechung als unselbständiger Teil einer zeitlich gestreckten Vermögensübergabe verstanden<sup>31</sup>. Auch wird steuerlich ein Austausch des dem Nießbrauch unterliegenden Vermögensgegenstandes (Surrogation) grundsätzlich anerkannt<sup>32</sup>.

Auch beim Vorbehaltsnießbrauch stellt sich das Problem der größeren Erhaltungsaufwendungen, die nach dem gesetzlichen Leitbild der Eigentümer zu tragen hat. Auf die Ausführungen zum Zuwendungsnießbrauch kann in diesem Zusammenhang verwiesen werden. Beim Vorbehaltsnießbrauch tritt – anders als beim Zuwendungsnießbrauch – ein Konflikt zwischen dem Ziel der steuerlichen Optimierung einerseits und dem Zuwendungsgeanken andererseits nicht in vergleichbarer Schärfe hervor. Deshalb dürfte es mit der Zielsetzung des Vorbehaltsnießbrauchs eher zu vereinbaren sein, dem Nießbraucher auch derartige Aufwendungen im Nießbrauchsvertrag aufzuerlegen. Besonders attraktiv dürfte dies aus dem Blickwinkel des ErbStG sein. Mir ist auf den ersten Blick keine Möglichkeit eingefallen, wie derartige Aufwendungen in die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage Eingang finden könnten.

#### Beispiel:

V überträgt seinem Sohn S ein Immobilienobjekt mit einer Vielzahl fremdvermieteter Eigentumswohnungen unter Nießbrauchsvorbehalt. In der Nießbrauchsabrede wird auch außerordentlicher Erhaltungsaufwand dem Nießbraucher aufgebürdet. Nach der schenkungsteuerlichen Abwicklung (Ablösung des gestundeten Teilbetrages des Schenkungsteuer, § 25 ErbStG) führt V eine umfassende Renovierung des Gesamtobjekts im Wert von 5 Mio. € durch. Dadurch erhöhen sich die erzielbaren Mieteinnahmen um 50%.

#### Frage:

Kann dieser nach der vollzogenen Schenkung erfolgte Vermögenstransfer von V auf S schenkungs- oder erbschaftsteuerlich erfasst werden?

Übernimmt der Eigentümer im Zuge der Übertragung die aus der Anschaffung/ Herstellung des nießbrauchsbelasteten Objekts herrührenden Verbindlichkeiten (Gegenleistung!), so muss dafür Sorge getragen werden, dass jedenfalls die Zinsaufwendungen vom Nießbraucher getragen werden (§ 1047 BGB), damit der Werbungskostenabzug erhalten bleibt.

## IV. WERBUNGSKOSTENABZUG BEIM VERMÄCHTNISNIEßBRAUCH

Bereits eingangs wurde darauf hingewiesen, dass der Vermächtnisnießbrauch Elemente des Vorbehaltsnießbrauchs und des Zuwendungsnießbrauchs in sich vereint. Solange nur die Vorbehaltskomponente wirkt, gelten die Grundsätze des Vorbehaltsnießbrauchs. Tritt die Zuwendungs-komponente hinzu, wandelt sich das Bild und es gelten insoweit die Grundsätze des Zuwendungsnießbrauchs.

#### Beispiel<sup>33</sup>:

Ausgangsfall: A ist Alleineigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses. Er überträgt es an seinen Sohn S unter Vorbehaltsnießbrauch mit der Auflage, nach seinem Ableben seiner längerlebenden Ehefrau F einen entsprechenden lebenslänglichen Nießbrauch zu bestellen.

Solange A lebt, gelten die Grundsätze des Vorbehaltsnießbrauchs. Verstirbt A und bestellt S der F entsprechend der Auflage des A den Nießbrauch, handelt es sich um einen Zuwendungsnießbrauch.

Sachverhaltsalternative: A schenkt seiner Ehefrau einen hälftigen Miteigentumsanteil an dem Grundstück. Sodann übertragen beide unter Vorbehalt eines gemeinschaftlichen Nießbrauchs auf den gemeinsamen Sohn S.

Bis zum Tod des A gelten für beide die Grundsätze des Vorbehaltsnießbrauchs; setzt jedoch F nach dem Tod des A den Nießbrauch in vollem Umfang fort, so gelten hinsichtlich dieser Hälfte die Grundsätze des Zuwendungsnießbrauchs<sup>34</sup>.

## E. EINKÜNFTE AUS KAPITALVERMÖGEN

Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 EStG) erfüllt nach ständiger Rechtsprechung des BFH, wer Kapitalvermögen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegen Entgelt zur Nutzung überläßt<sup>35</sup>. Entscheidend ist insoweit das

30 BFH v. 03.06.1992 X R 147/88, BStBl. II 1993, 98.

31 BFH v. 03.06.1998, a.a.O., Fn. 30.

32 BFH v. 03.06.1998, Fn. 30, v. 24.01.1995 IX R 40/92, BFH/NV 1995,771; vgl. zur Surrogation bei einer Vermögensübergabe Rentenerlass (Fn. 3), Tz. 20 f.

33 Nach Korn, DStR 1999, 1461 ff., 1466.

34 BFH v. 16.11.1993 IX R 103/90, DStR 1991, 1524 = BFH/NV 1994, 539.

35 vgl. z.B. Beschluß des Großen Senats vom 29. November 1982 GrS 1/81, BFHE 137, 433, BStBl II 1983, 272; BFH-Urteile vom 31. Oktober 1989 VIII R 210/83, BFHE 160, 11, BStBl II 1990, 532; vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399, jeweils m.w.N.; vgl. jedoch Wassermeyer in Kirchhoff/Söhn, EStG, § 20 Rz B 30: "Leerformel, die an der Regelung des § 20 Abs.1 Nr.1 EStG vorbeiläuft"; krit. auch zur Übertragung dieser Formel auf Dividenden, a.a.O., Rz B 27.

Rechtsverhältnis, auf dem die Überlassung von Kapital beruht<sup>36</sup>. U.U. kann der Tatbestand der Einkünfteerzielung auch mittels eines Treuhänders verwirklicht werden<sup>37</sup>.

Die Verwaltung verfährt bei der Behandlung des Nießbrauchs bei Einkünften aus Kapitalvermögen weiter nach den Tz. 55 ff. des Nießbraucherlasses v. 23.11.1983<sup>38</sup> und unterscheidet zwischen dem Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch einerseits und dem Zuwendungsnießbrauch andererseits. Bei der ersten Gruppe rechnet sie die Einkünfte dem Nießbraucher zu, während sie in den Fällen des Zuwendungsnießbrauchs den Nießbrauchsbesteller als Einkünfteerzieler qualifiziert.

Diese pauschale Einordnung ist in der Sache nicht überzeugend<sup>39</sup>, was unmittelbar einleuchtet, wenn man bedenkt, dass in diese Fallgruppe auch der Fall einer Nießbrauchsbestellung an Geschäftsanteilen einer mittelständisch, also personalistisch strukturierten GmbH fällt. Hier wird man – wenn man denn einem Nießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen überhaupt steuerlich anerkennt – ganz entscheidend darauf abstellen müssen, ob der Nießbraucher eine unternehmerische Stellung innehat, was wiederum von der Ausgestaltung des Nießbrauchsverhältnisses im Innenverhältnis und damit vom Einzelfall abhängt<sup>40</sup>. Ist der Nießbrauch lediglich als reiner Ertragsnießbrauch ausgestaltet, d.h., hat der Nießbraucher keinerlei gesellschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte, wird man ihm keine unternehmerische Stellung zuweisen können. Kann er dagegen unternehmerische Entscheidungsbefugnisse ausüben, wird man ihm den Status eines Einkünfteerzellers nicht absprechen können. Für den Vorbehaltsnießbrauch kann im Ergebnis nichts anderes gelten: ein reiner Ertragsnießbrauch kann auch dem Vorbehaltsnießbraucher die Einkünfteerzielung nicht vermitteln<sup>41</sup>.

Demgegenüber wird in der Fachliteratur insbesondere von Wassermeyer<sup>42</sup> im Hinblick auf die Bestellung eines Nießbrauchs an Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die Auffassung vertreten, dass es mit der Struktur einer Kapitalgesellschaft unvereinbar sei, den Gewinnanteil eines Gesellschafters als Entgelt für eine Kapitalüberlassung auf Zeit zu verstehen. Die in eine Gesellschaft zu leistende Einlage würde als endgültig gebundenes Kapital erbracht, das als haftendes Eigenkapital dem vollen unternehmerischen Risiko der Gesellschaft ausgesetzt sei. Den Tatbestand der Einkünfteerzielung könne letztlich nur verwirklichen, wer kraft seiner Gesellschafterstellung die Gewinnausschüttung bezieht, unabhängig davon, wem die Leistung letztlich zufließt<sup>43</sup>. Diese Auffassung hat durch die Einfügung des § 20 Abs. 2a EStG zweifelsfrei Unterstützung erfahren<sup>44</sup>; zugleich ergibt sich aus § 20 Abs. 2a Satz 3 EStG jedoch auch, dass der

Gesetzgeber es nicht für völlig ausgeschlossen hält, dass es einen steuerlich anzuerkennenden Nießbrauch an Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gibt. Die von Wassermeyer vertretene Auffassung hat sich bisher in der Rechtsprechung des BFH nicht durchgesetzt und ist auch in der Literatur umstritten<sup>45</sup>. Im Ergebnis wird man denjenigen, der einen echten Anteilsnießbrauch<sup>46</sup> innehat, als Einkünfteerzieler qualifizieren müssen.

Im Kontext mit der Frage des Nießbrauchs an Einkünften aus Kapitalvermögen in der Form von Dividenden steht die Problematik des § 101 Nr. 2 BGB, die anhand eines kleinen Beispiels erörtert werden soll.

#### Beispiel<sup>47</sup>:

V verkauft an K per 31.12. 2002 seine Beteiligung an der A-GmbH zum Preis von € 1 Mio. Die A-GmbH weist in der Schlussbilanz zum 31.12.2002 Gewinnrücklagen in Höhe von € 2 Mio. aus, deren Auflösung und Ausschüttung im Jahr 2003 beschlossen wird. Der Kaufvertrag enthält keine Ausführungen zu der Frage, wem Gewinne zustehen, die auf die Zeit entfallen, in der V Gesellschafter war.

Inhaber des Gewinnausschüttungsanspruches, der aus dem Gewinnverwendungsbeschluss der GmbH folgt, ist derjenige, der im Zeitpunkt der Beschlussfassung Gesellschafter ist. § 101 Nr. 02 BGB gibt jedoch dem Verkäufer

36 BFH-Urteile in BFHE 160, 11, BStBl II 1990, 532, und in BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399 (Fn. 35). Zu der Problematik und Kontroverse zwischen dem I. und dem VIII. Senat des BFH, welche Bedeutung das Bestehen eines "Rechtsverhältnisses" für den Tatbestand der Einkünfteerzielung hat, vgl. die Darstellung von Wassermeyer in Kirchhoff/Söhn, EStG, § 20 Rz B 12 ff.

37 BFH v. 27.01.1993 IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615.

38 BStBl. I, 508.

39 Kritisch zurecht auch Korn, DStR 1999, 1462, 1474, der auf die Marktteilnahme des Nießbrauchers und – bezogen auf die umfassend zu verstehende Problematik – allgemein auf den dem Nießbraucher zustehenden Verwaltungs- und Dispositionsspielraum abstellen will. Diese Auffassung verdient uneingeschränkte Zustimmung. Ebenso Wassermeyer in Kirchhoff/Söhn, EStG, § 20 Rz B 20.

40 Zu dieser Thematik vgl. bereits oben unter A. und MünchKommHGB/Schmidt, Vor § 230 Rz 27.

41 Vgl. etwa BFH v. 26.11.1997 X R 114/94, BStBl. II 1998, 777: "Eine Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen scheidet aus, wenn lediglich die vom Inhaber des Kapitalvermögens bezogenen Erträge weitergeleitet werden müssen, ohne dass der Empfänger rechtlich in irgendeiner Weise auf die Verwaltung des Vermögens Einfluss nehmen kann." Das muss auch für den Vorbehaltsnießbrauch gelten.

42 Wassermeyer in Kirchhoff/Söhn, EStG, § 20 Rz B 27, B 38.

43 Wassermeyer a.a.O., Fn. 42, Rz B 48 ff.

44 Allerdings lässt sich § 20 Abs. 2a Satz 3 EStG auch entnehmen, dass der Gesetzgeber offenbar davon ausgeht, dass Satz 1 dieser Bestimmung eine Einkünftezurechnung beim Nießbraucher nicht definitiv ausschließt.

45 Vgl. etwa die Darstellung von Jansen in HHR, § 20 EStG Rz 50 ff.

46 Vgl. hierzu unter F. II. 1., S. 22.f.

47 Vgl. aus der jüngeren Rechtsprechung BFH v. 17.10.2001 I R 111/00, BFH/NV 2002, 628.

einen schuldrechtlichen Anspruch auf einen der Dauer seiner Beteiligung entsprechenden Teil der Dividenden. Es ist nur die Frage, wer die Leistung auf diesen Anspruch und wie zu versteuern hat. Betrachtet man diesen Fall, so sticht eine Parallele zum Vorbehaltsnießbrauch in der Form eines Quotennießbrauchs unmittelbar ins Auge. § 101 Nr. 2 BGB bewirkt, dass dem Verkäufer der der Dauer seiner Berechtigung entsprechende Teil der Dividende letztlich zufließt. Die frühere Rechtsprechung hat deshalb dem Verkäufer die ihm auf dieser Grundlage zufließenden Beträge zugerechnet. Zwischenzeitlich geht die allgemeine Meinung indessen in eine andere Richtung: Nach § 20 Abs. 2a EStG versteuert der Anteilseigner. § 101 Nr. 2 BGB vermittelt dem Verkäufer nicht die Stellung eines echten Nießbrauchers; der Käufer hat lediglich den auf den Verkäufer entfallenden Teil an diesen weiterzuleiten, so dass man allenfalls eine Parallele zu einem reinen Ertragsnießbrauch ziehen kann, für den allgemein anerkannt ist, dass er den Tatbestand der Einkünfteerzielung nicht erfüllt. Der Vorgang wird steuerlich auf die Vermögensebene gezogen: Es handelt sich um eine nachträgliche Kaufpreiszahlung mit der Folge, dass sich der vom Verkäufer zu versteuernde Kaufpreis nachträglich erhöht (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Der Vorgang wird also im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung und Weiterleitung an den Verkäufer doppelt versteuert: K versteuert die Dividende, darf die Liquidität jedoch nicht behalten, sondern muss diese anteilig – und zwar brutto<sup>48</sup> – an den Verkäufer weiterleiten, der die Zahlung als nachträgliche Kaufpreiserhöhung ebenfalls versteuern muß. Beim Käufer erhöhen sich korrespondierend die Anschaffungskosten, die sich steuerlich jedoch erst später bei einem Verkauf oder bei einer Liquidation steuerlich auswirken. Empfehlung: Die Anwendung des § 101 Nr. 2 BGB, die auch zivilrechtlich eine Reihe schwieriger Rechtsfragen birgt, sollte stets ausgeschlossen werden.

## F. BETRIEBSVERMÖGEN

Bei unternehmerischem Vermögen tritt die Unterscheidung zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauch, die ohnehin letztlich nur für die Frage der Abschreibung relevant ist<sup>49</sup>, völlig in den Hintergrund. Relevant ist allein die Frage, ob der Nießbraucher kraft Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts eine unternehmerische Stellung innehat, die es erlaubt bzw. dazu zwingt, ihm die jeweiligen Einkünfte zuzurechnen. Entscheidend ist also stets die Frage, ob der Nießbraucher eine Stellung hat, die es ihm erlaubt, (Mit-) Unternehmerinitiative zu entfalten und die ihm ein (Mit-) Unternehmerrisiko auferlegt<sup>50</sup>.

Ist dies nicht der Fall, erzielt und versteuert Einkünfte nur der Nießbrauchsbesteller. Die Weiterleitung der Erträge an den Nießbraucher ist als Einkommensverwen-

dung zu qualifizieren. Allerdings muss auch dieser Fall gestaltet werden: Es muss grds. sichergestellt werden, dass dem Nießbraucher nur die Nettoerträge zufließen. Problematisch werden in diesem Kontext vor allem misgünstige Nießbrauchsgestaltungen sein: wenn die Beteiligten davon ausgehen, dass der Nießbraucher die ihm zufließenden Gewinnanteile zu versteuern hat, wird man möglicherweise die Gefahren übersehen, die sich aus einer anderen Sachverhaltswürdigung durch das Finanzamt ergeben. Man sollte insoweit nicht auf die Ergebnisse einer ergänzenden Vertragsauslegung oder die Grundsätze des Wegfalls der Geschäftsgrundlage vertrauen<sup>51</sup>, sondern ausdrückliche Vereinbarungen treffen.

## I. EINZELUNTERNEHMEN

Der Nießbrauch an einem Einzelunternehmen führt im Ergebnis zu Rechtsfolgen, die denen einer Betriebsverpachtung im Ganzen entsprechen<sup>52</sup>, mit der Folge, dass der Besteller seinen Betrieb als ruhenden Gewerbebetrieb fortführt<sup>53</sup>, solange er nicht die Betriebsaufgabe erklärt. Der Besteller erzielt also grundsätzlich weiter Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Nießbraucher ebenso (zwei Betriebe). Anders als bei der Betriebsverpachtung, bei der das verpachtete Betriebsvermögen grds. Eigentum des Verpächters bleibt, solange es nicht an den Pächter veräußert wird, geht beim Nießbrauch das Umlaufvermögen grds. in das Eigentum des Nießbrauchers über (§ 1067 BGB) – das Anlagevermögen verbleibt dem Besteller –, so dass sich aus dem Transfer des Umlaufvermögens eine Gewinnauswirkung ergeben kann, wenn dieses stille Reserven enthält<sup>54</sup>. Außerdem wird man dem Besteller das Aufgabewahlrecht wie bei der Betriebsverpachtung zubilligen müssen, so dass sich auch hieraus eine steuerrelevante Gewinnrealisierung ergeben kann<sup>55</sup>.

Die Verbindlichkeiten, die vor der Nießbrauchserstellung entstanden sind, verbleiben beim Besteller, der auch für die Tilgung zu sorgen hat, sofern nichts anderes vereinbart ist. Die Zinsen aus diesen Verbindlichkeiten trägt

48 Vorbehaltlich einer korrigierenden Auslegung. Soweit ersichtlich, wird diese Frage – wie eine Vielzahl anderer Fragen auch, die sich insbesondere im steuerlichen Kontext stellen – im Schrifttum zu § 101 Nr. 2 BGB nicht erörtert.

49 So zutr. Wassermeyer in Kirchhoff/Söhn, EStG, § 20 Rz B 51.

50 Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 21. Aufl. 2002, § 15 Rz 144 m.w.N.

51 Vgl. zu dieser Frage in anderem Zusammenhang auch Gschwendtner, DStZ 1995, 708 ff., 712.

52 Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., Fn. 50.

53 Betriebsunterbrechung i.w.S., vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 21. Aufl. 2002, § 16 Rz 690, 709 (dort auch zu den gewerbesteuerlichen Folgen).

54 Entnahmegewinn; eine Rechtsgrundlage für einen steuerneutralen Transfer stiller Reserven auf den Nießbraucher (Buchwertfortführung) gibt es nicht.

55 Ebenso Korn, DStR 1999, 1461, 1470; vgl. dort auch zu den bilanziellen Auswirkungen des Nießbrauchs an einem Einzelunternehmen.

jedoch der Nießbraucher (§ 1047 BGB) ebenso wie Zins- und Tilgungslasten der betrieblichen Verbindlichkeiten, die nach der Nießbrauchsbestellung entstanden und deshalb dem Nießbraucher zuzuordnen sind.

## II. NIEßBRAUCH AN PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILEN

### 1. ZIVILRECHTLICHE VORFRAGEN

Aus zivilrechtlicher Sicht kann als erfreulich vermeldet werden, dass nach nunmehr allgemeiner Auffassung ein „echter“ Nießbrauch an einem Personen- (wie auch an einem Kapital-) Gesellschaftsanteil als Nießbrauch an einem „Recht“ allgemein als zulässig anerkannt wird, und dass dieser Zulässigkeit insbesondere nicht das sog. Abspaltungsverbot entgegensteht<sup>56</sup>. Damit entfällt ein praktisches Bedürfnis für die sog. Treuhandlösung, die die Einräumung einer Nutzungstreuhand vorsah, um die wirtschaftlichen Folgen des Nießbrauchs im Rahmen der Treuhandabrede herbeizuführen.

Unklarheit besteht allerdings über die Folgen der Nießbrauchsbestellung im Hinblick auf die Mitwirkungsrechte und insbesondere das Stimmrecht des Nießbrauchers: Insoweit werden drei Meinungen vertreten:

Stimmrecht des Gesellschafters (hM<sup>57</sup>)  
gemeinschaftliches und bei Uneinigkeit leerlaufendes Stimmrecht von Gesellschafter und Nießbraucher (Schön<sup>58</sup>)  
geteiltes, nach Zuständigkeitsbereichen getrenntes Stimmrecht entweder des Gesellschafters oder des Nießbrauchers (Flume, Ulmer)<sup>59</sup>.

Die Praxis wird sich an der hM orientieren und die Ausgestaltung des Nießbrauchs dezidiert regeln. Wer nach wie vor bezweifelt, dass das Stimmrecht im Rahmen der Ausgestaltung des Nießbrauchs dem Nießbraucher zugewiesen werden kann<sup>60</sup>, wird sich einer Vollmacht oder einer Ausübungsermächtigung bedienen. Wer dagegen das Stimmrecht unmittelbar und eindeutig dem Nießbraucher zubilligen will, wird die Treuhandlösung mit gegenläufigen Bindungen im Innenverhältnis vorziehen.

Ähnliche Fragen stellen sich im Hinblick auf Klagerechte und Informationsrechte<sup>61</sup>.

### 2. DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG

Die Berücksichtigung dieser zivilrechtlichen Ausgangsbasis ist unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten von

erheblicher Bedeutung. Denn für die ertragsteuerliche Stellung des Nießbrauchers und des Nießbrauchsbestellers kommt es entscheidend darauf an, ob diese jeweils die Anforderungen des Typusbegriffs des Mitunternehmers erfüllen. Dies erfordert, dass sowohl Mitunternehmerinitiative als auch Mitunternehmerisiko vorliegen.

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>62</sup> wird die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters auch durch die Bestellung eines echten Nießbrauchs nicht berührt. Das gilt auch dann, wenn die Variante der Vollrechtstreuhand gewählt wird und die Ausgestaltung dieser Treuhand im Innenverhältnis einem Nießbrauchsverhältnis entspricht, dem Treugeber also einen hinreichenden Bestand an vermögensrechtlicher Substanz und gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten belässt<sup>63</sup>.

Der Nießbraucher erlangt die Mitunternehmerstellung dann, wenn ein echter Nießbrauch am Gesellschaftsanteil vorliegt oder zumindest das Innenverhältnis zwischen Nießbrauchsbesteller und Nießbraucher so ausgestaltet ist, dass es dem Nießbraucher Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko vermittelt. Letzteres dürfte in aller Regel kein Problem sein, während die Mitunternehmerinitiative zumindest so ausgestaltet sein muß, dass sie dem entspricht, was das gesetzliche Leitbild einem Kommanditisten zubilligt. An dieser Stelle entfaltet der zivilrechtliche Meinungsstreit zu den Mitwirkungsrechten des Nießbrauchers seine steuerrechtlichen Folgen. Hier wird die Gestaltungspraxis gut beraten sein, dem Nießbraucher zumindest im Innenverhältnis Mitwirkungsrechte zuzusichern, die ihm Einfluß auf die laufende Geschäftstätigkeit der Gesellschaft geben sowie für die Fälle des § 1071 BGB.

Die Gewinnverteilung zwischen Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller richtet sich nach den vertraglichen Abreden. Grundsätzlich steht dem Nießbraucher der entnahmefähige Teil des Anteils am – eventuell bereits durch Gewinnrücklagen geminderten – Handelsbilanzge-

56 MünchKommHGB/Schmidt, Vor § 230, Rz 14 m. umf. N.; vgl. a. Goette in Anm. zu BGH v. 22.01.1996 II ZR 191/94, DStR 1996, 714.

57 Vgl. die Nachweise bei MünchKommHGB/Schmidt, Vor § 230 Rz 21; aus der Rechtsprechung OLG Koblenz NJW 1992, 2163.

58 ZHR 158 (1994), 260 ff.; StbJb 1996/97, S. 45 ff.

59 Vgl. die Nachweise bei MünchKommHGB/Schmidt, Vor § 230 Rz 21; zu den Anforderungen, wenn dem Nießbraucher ein Stimmrecht zugebilligt wird, vgl. Goette, DStR 1996, 714: Zustimmung der anderen Gesellschafter erforderlich (Arg. e § 1069 Abs.2).

60 Für Übertragbarkeit des Stimmrechts MünchKommHGB/Schmidt, Vor § 230 Rz 21, Schön ZHR 158 (1994), 258 ff. m.w.N., Gschwendtner NJW 1995, 1876; abl. Dagegen OLG Koblenz NJW 1992, 2163, 2164.

61 MünchKommHGB/Schmidt, Vor § 230 Rz 21.

62 BFH v. 01.03.1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 231; zust. Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 15 Rz 309.

63 Gschwendtner DStZ 1995, 708, 709.

winn ohne die darin enthaltenen Gewinnanteile aus der Realisierung stiller Reserven des Anlagevermögens zu. Der restliche Teil des Steuerbilanzgewinns ist dem Besteller zuzurechnen. In dem Gesellschaftsvertrag muß durch Einräumung angemessener Entnahmerechte Vorsorge dafür getragen werden, dass der Besteller seine steuerlichen Lasten aus der Gesellschaftsbeteiligung tragen kann, wenn man ihn nicht den aus der Rechtsprechung des BGH folgenden Ungewissheiten<sup>64</sup> aussetzen will.

Im Ausgangspunkt ist zwischen Nießbrauchsbesteller und Nießbraucher eine eigenständige einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen. Wenn allerdings der Nießbrauch nicht geheim gehalten werden muß (§ 30a AO), ist es auch zulässig und entspricht der überwiegenden Praxis, nur eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für alle Gesellschafter unter Einbeziehung des Nießbrauchers durchzuführen<sup>65</sup>.

## G. ABLÖSUNG DES NIEßBRAUCHS

Im Ausgangspunkt erscheint die Erwägung der Rechtsprechung zutreffend, dass die Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs – nur dieser Fall soll uns hier interessieren<sup>66</sup> – um eine weiteren Teilakt im Rahmen einer zeitlich gestreckten Vermögensübertragung handelt. Soweit die hierfür geltenden Anforderungen erfüllt sind – insbesondere Ablösung gegen wiederkehrende Leistungen; existenzsichernde Wirtschaftseinheit –, liegt insgesamt eine Vermögensübergabe vor, bei der die wiederkehrenden Leistungen dauernde Last sein können<sup>67</sup>. Andernfalls<sup>68</sup> wird man eine Veräußerung/Anschaffung annehmen müssen mit den sich daraus je nach Einkunftsart ergebenden Konsequenzen.

Die Frage, die sich im Hinblick auf die noch geltenden Fristen des § 23 EStG vor dem Hintergrund der Annahme einer zeitlich gestreckten Vermögensübergabe stellt, ist die, ob dieses zeitübergreifende Verständnis auch für die entgeltlichen Vorgänge gilt, ob also die außerhalb der Spekulationsfristen erfolgende Ablösung des Nießbrauchs auf den Zeitpunkt der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt zurückwirkt. M.E. wird man das nicht sagen können. Es fehlt insoweit an jedem Anknüpfungspunkt, der es erlauben würde, das außerhalb der Spekulationsfrist verwirklichte Tatbestandselement der Entgeltlichkeit zurückwirken zu lassen<sup>69</sup>.

Besonderheiten bestehen bei betrieblichem Vermögen allenfalls insoweit, als der Nießbraucher einen Aufgabeder Veräußerungsgewinn erzielen kann. Zu bedenken ist bei diesen Fällen auch, dass der Nießbrauch dem (Unternehmens-) Vorbehaltsnießbraucher ermöglicht, im Zuge der Übertragung Sonderbetriebsvermögens steuerneu-

tral zurückzubehalten. Bei der Ablösung des Nießbrauchs müssen deshalb auch die steuerlichen Konsequenzen für das Sonderbetriebsvermögen beachtet werden.

64 BGH v. 29.03.1996 II ZR 263/94, BGHZ 132, 262, 277.

65 Zimmermann/Hottmann/Hübner/Schaeberle/Völkel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003 (demnächst), Teil O. Rz 25.

66 Die Ablösung eines Zuwendungsnießbrauchs hat letztlich – soweit der Nießbrauch Teil einer Nachfolgekonzeption war – die Umkehrung der ursprünglichen Konzeption zum Gegenstand und muss deshalb eigenständig beurteilt werden. Soweit sich der Zuwendungsnießbrauch auf Privatvermögen bezogen hatte, sind die Aufgabe der Einkünftezielung und die in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen steuerlich nicht relevant, da der Leistungsfluß sich auf der Vermögensebene erfolgt. Bezog sich der Nießbrauch auf betriebliches Vermögen und hatte der Nießbraucher eine (Mit-) Unternehmerstellung, sind eventuelle Zahlungen in diesem Kontext im Rahmen einer Aufgabegewinnbesteuerung zu erfassen (Korn, DStR, 1999, 1461, 1512, 1515; BFH v. 04.11.1998 VIII R 55/77, BStBl.II 1981, 396). Hat der Nießbraucher eine Unternehmerstellung nicht erlangt, kann es sich bei einem Ablösungsentgelt – ebenso wie bei den dem Nießbraucher zugeflossenen Erträgen – nur um eine Leistung im Rahmen der Einkommensverwendung (§ 12 Nr. 2 EStG) handeln.

67 Diese Lösung "aus einem Guß" dürfte bei der Erbschaftsteuer nicht möglich sein, weil der Nießbrauchsvorbehalt – Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe – grds. anders qualifiziert wird als die dauernde Last – Leistungsaufgabe -. Eine weitere Schwierigkeit ergibt sich aus dem Umstand, dass der Steuertatbestand im Zeitpunkt der Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt bereits vollständig verwirklicht ist (Vgl. den Wortlaut des § 25 ErbStG), mit der Folge, dass die Steuer in diesem Zeitpunkt endgültig entsteht. Denkbar wäre allerdings die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) und die rückwirkende Anwendung der Grundsätze der gemischten Schenkung. Das geht jedoch nur im Rahmen der Festsetzungsfrist. Betrachtet man – etwa außerhalb der Festsetzungsfrist – den Ablösungsvorgang isoliert, kommt man zur Annahme der Entgeltlichkeit: keine schenkungsteuerliche Relevanz.

68 Keine existenzsichernde Wirtschaftseinheit, Qualifizierung der Leistungen als Entgelt (Einmalzahlung, Veräußerungsrente).

69 Ebenso im Erg. Korn, DStR 1461, 1512, 1514 f.

## STEUERANWALT INTERNATIONAL 2003 PRAG

9.5. – 10.5.2003

PROGRAMM + ZEITPLAN

### Freitag, 9.5.2003

9:30	Begrüßung Dr. Rolf SCHWEDHELM, Rechtsanwalt, Streck Mack Schwedhelm, Köln
	Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht
09:35 – 11:00	DBA Deutschland/Tschechien Lucie VORLÍCKOVÁ, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Vorlícková & Partners, Prag

	Dr. Martin KLEIN, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hengeler, Müller, Frankfurt/Main	12:15 - 13:15	Die Finanzierung von Auslandsinvestitionen Daniel KÖLLING, Commerzbank Prag
11:00 - 11:15	Pause	13:15 - 13:30	Pause
11:15 - 12:45	Steuerrecht, Grundsätze der Unternehmensbesteuerung in der Tschechischen Republik Lucie VORLÍCKOVÁ, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Vorlicková & Partners, Prag	13:30 - 14:30	Entsendung von tschechischen Arbeitnehmern in die Bundesrepublik Silvia SPARFELD, M.A., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Nörr, Stiefenhöfer, Lutz, München
12:45 - 14:00	Pause		Philip SMITKA, Rechtsanwalt, Nörr, Stiefenhöfer, Lutz, München
14:00 - 15:30	Grundzüge des tschechischen Zivilrechts (inkl. Arbeitsrecht, Gesellschaftsrecht, Insolvenzrecht) Prof. Zdenek CESKA, Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Staufer & Partner, Prag	14:30	Ende
	Joachim STAUFER, Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Staufer & Partner, Essen	<b>ERBRECHTS- UND ERBSCHAFTSTEUERTAGE AM 14./15.02.2003, NEUSS</b>	
15:30 - 16:00	Pause	Die gemeinsame Veranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht und der DVEV (Deutsche Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge e.V.) im Dorint Hotel Neuss bot den nahezu 100 Teilnehmern auch in diesem Jahr aktuellste Informationen hochqualifizierter Referenten. Die Tagungsbeiträge der Kollegen Dr. Heinrich Hübner (Harmann Hemmelrath, Stuttgart) und Dr. Marc Jülicher (Flick, Gocke, Schaumburg, Bonn) veröffentlichen wir in diesem Heft. Neben den steuerrechtlich ausgerichteten Beiträgen - unübertroffen insoweit Ministerialrat Dr. Dietmar Mönch, Saarbrücken, über „Aktuelles zum Erbschaftsteuerrecht“ - brachte Notarkollege Prof. Dr. Brambring, Köln und der Vorsitzende Richter am Landgericht Walter Krug, Stuttgart, das umfassende zivilrechtliche „Update“. Seinen Abschied als Referent nahm Dr. Gerd Albrecht, Richter am BFH a.D., München der noch einmal die aktuellste Entwicklung in Lehre und Rechtsprechung zu „Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Zuwendung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern“ zusammenfaßte.	
16:00 - 17:30	Grundzüge des tschechischen Zivilrechts (inkl. Arbeitsrecht, Gesellschaftsrecht, Insolvenzrecht) Prof. Zdenek CESKA, Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Staufer & Partner, Prag		
	Joachim STAUFER Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Staufer & Partner, Essen		
<b>Samstag, 10.5.2003</b>			
9:30 - 10:30	Steuerstrafrecht in Tschechien Martin HOLLER, Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Giese & Partner, Prag		
10:30 - 10:45	Pause	Die Teilnehmer wissen es: DVEV und ARGE Steuerrecht ist es auch mit den Erbrecht- und Erbschaftsteuertagen gelungen, eine sehr gut organisierte und inhaltlich überaus empfehlenswerte Tagung zu etablieren.	
10:45 - 11:45	Zoll- und Steuerprobleme im Deutsch-Tschechischen Konzern Torsten FLEISCHER, Leiter Steuerabteilung Skoda-Auto, Mlada Boleslav		
11:45 - 12:15	Pause		

## LITERATOUR

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte Beiträge heraus. Mit der naturgemäß sehr beschränkten Auswahl soll nicht suggeriert werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

**MEMENTO GESELLSCHAFTSRECHT FÜR DIE PRAXIS,  
3. AUFL., MIT CD-ROM, HAUFE VERLAG,  
FREIBURG, 1.340 SEITEN**

1.340 Seiten und dennoch handlich, ein Muster der Buchdruckerkunst. Aber darum geht's ja nicht, sondern um den Inhalt. Hier ist alles drin, nur die Herangehensweise ist anders: Nicht von der Theorie zur Praxis, sondern vom Problem zur Lösung. Vor jedem Kapitel eine Übersicht, die wiederum auf die einzelnen Randziffern und Stichworte verweist. Besonders hilfreich sind in einem Gesellschaftsrechts-Handbuch Kapitel wie „Gesellschaften in der Krise“ oder „Ausländische Gesellschaften“, aber auch Übersichten „Vor- und Nachteile der GmbH gegenüber Personengesellschaften aus steuerlicher Sicht“ oder Tabellen zur Berechnung der Notarkosten bei der Gründung einer Gesellschaft. Denn zwei Fragen bleiben in der Beratung immer übrig: Was bringt's und was kostet's.

**TANNHEISER, INFORMATIONSSERVICE  
GESELLSCHAFTSRECHT (HANDBUCH UND CD-  
ROM), DEUBNER VERLAG („RECHT UND PRAXIS“),  
KÖLN, 2002, 419 SEITEN**

Wow! Die CD ist nicht diskret hinten im Buch versteckt, sondern vorne auf dem Umschlag quasi eingebaut. Praxisbezogen und gut verständlich, so das Versprechen, das im Vorwort abgegeben wird. Und es wird auch eingehalten: Musterverträge, ergänzt durch vertiefende Informationen, steuerrechtliche Ausführungen, betrachtungen über Vor- und Nachteile, die wirtschaftliche Bedeutung einzelner Rechtsformen etc. So muß das sein! Und dann noch, textlich abgesetzt, Tips für den Leser, genau dort, wo sie hingehören. Das Buch ist ein Muß für Praktiker, ausreichend für Theoretiker.

**DOGGART, STEUERPARADIESE UND WIE MAN SIE  
NUTZT, VERLAG WIRTSCHAFT UND FINANZEN,  
4. AUFL., 2002**

Nach Abgeltungssteuer und Steueramnestie können wir ja wieder unbefangen über Steuerparadiese, -oasen und -wüsten reden. Also: Liechtenstein ist Weltmarktführer bei der Produktion von Würsthäuten (steht zumindest da, S. 259). DAS weiß die Steuerfahndung wahrscheinlich noch nicht, auch das IZA rätselt da noch, während die Studenten der Fachhochschule Liechtenstein, denen wir den Text von Doggart überlassen haben, immer noch irgendwie gut drauf sind.

Schon besser der Abschnitt „Gegenmaßnahmen der Steuerbehörden“, in dem die Kampagnen der FATF, OECD, die vielen Schwarzen Listen und deren Auswirkungen beschrieben werden. Allerdings braucht man hierfür dieses Werk nicht kaufen.

**THEISEN/WENZ (HRSG.), DIE EUROPÄISCHE  
AKTIENGESELLSCHAFT, SCHÄFFER-POESCHEL,  
STUTT GART, 2002, 703 SEITEN**

In jedem Heft des [steueranwaltsmagazin](#) ein neues Werk von Theisen. Unglaublich. Und dann noch im Umfang umgekehrt proportional zur Bedeutung des Themas!

**HÖRGER/STEPHAN/POHL (HRSG.), UNTERNEHMENS-  
UND VERMÖGENSNACHFOLGE, 2. AUFL.,  
SCHÄFFER-POESCHEL, STUTT GART, 2002, 626  
SEITEN**

Das Buch zu diesem Thema, zeitlos und aktuell in einem, gehört auf den Tisch jedes Beraters.

In der nächsten Ausgabe u.a Haufe Steuer Office und Haufe Steuerberater Vertrags Office; Möwisch/Straßmann, Steuerrecht für gemeinnützige und mildtätige Einrichtungen, Preißer, Steuerberaterprüfung u.a.m.

*Redaktion*

## APRIL 2003

Due Diligence	B. Görtz, RA Dr. P. Hellich, Dr. K. Neuhäuser, R. Schneider, StB Dr. U. Störk, Dr. H. Welbers	01./02.04.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Unternehmensbewertung für Profis	A. C. Bartholomäus, Dr. M. Krog, Prof. Dr. D. Hachmeister, WP/StB C. Wollny	01./02.04.2003, Wiesbaden	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vermögensübertragung vor der drohenden Erbschaftsteuererhöhung	Alternativ: Prof. Dr. J. Ammenwerth, Prof. Dr. G. Brüggemann	01.04.2003, Düsseldorf	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
„Ehe steuerlich“	Alternativ: StB Dipl.-Fw. K. Köhler, StB S. Heidrich	01.04.2003, Frankfurt	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Steuer-/Rechtsberater in der Krise des Mandanten	RA/StB, vereid. Buchprüfer/InsOVerw. Dr. jur. W. Pöhlmann	02.04.2003, Hannover	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH & Co. KG auf dem Prüfstand	Alternativ: StB/WP/RA Dr. P. Flach, Dipl.-Fw. W. Gärtner	02.04.2003, Hamburg	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Neue Spezialprobleme im Kfz-Gewerbe aktuell 2002/2003 - Steuergestaltung, Bilanzsteuerrecht, Umsatzsteuer -	U. Rinne	03.04.2003, Nürnberg	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Verschärfte Rechtslage im Steuerstrafrecht	Dipl.-Kfm./StB W. Bornheim	03.04.2003, Frankfurt	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Handelsblatt-Steuerfachkonferenz Auswirkungen des StVergAbG	Dr. T. Borstell, E. Dötsch, Dr. M. Kröner, G. Müller-Gatermann, Prof. Dr. N. Herzig, Prof. Dr. T. Rödder, H.-J. Feyerabend, Prof. Dr. W. Kessler, Dr. S. Neumann, Prof. Dr. H. Schaumburg, H.-C. Steinmüller, Dr. M. Strahl	03./04.04.2003, Berlin	Handelsblatt Veranstaltungen Tel.: 0211/9686-515 Fax: 0211/9686-94-515
Steuerersparnis durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung	Alternativ: Dipl.-Fw. G. Harle, StB S. Heidrich, Dipl.-Fw. K. Müller	04.04.2003, Dortmund	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Immobilien im Ausland - Laufende Besteuerung, Kauf und Verkauf, Erbfall und Schenkung	Prof. Dr. K.-M. Wilke	04.04.2003, Hamburg	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Neu, R. Neumann, FASr/StB Dr. J. Neumayer	04.04.2003, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-01 Fax: 0221/93738-969
GmbH-Abschlüsse 2002 – Alle zu berücksichtigenden neuen Aspekte nach den massiven Steueränderungen und dem geplanten StVer-gAbG	Alternativ: Dipl.-Fw. G. Kulemann, Dipl.-Fw. W. Putzke	04.04.2003, Dresden	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Mandantenschutz bei Steuererfindung und Strafverfolgung	FASr J. F. Berners	04.04.2003, Hannover	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fachtagung „Freiberufler-Einkünfte optimal gestalten“	StB/Dipl.-Fw. H. G. Christoffel, RA/Dipl.-Fw. Dr. R. Gluth	04.04.2003, Frankfurt	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Steuerberater als Krisen- und Insolvenzberater	LL.M. RA/FASr, FA für Insolvenzrecht Dr. W. Leibner	04./05.04.2003, Hamburg	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77
Workshop: Internationales Steuerrecht in der Beratungspraxis	F. Hruschka, RA/StB Dr. P. Lüdemann	04./05.04.2003, Dortmund	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Alle Steueränderungen bei den Steuererklärungen und Abschlüssen 2002	Alternativ: Dipl.-Fw. R. Formel, Prof. Dr. N. Henning, Prof. Dr. H. Sander, Dipl.-Fw. P. Schumacher	05.04.2003, Mannheim	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Einkommensteuererklärung 2002	Alternativ: Dipl.-Fw. T. Püthe, StB R. Seidel	05.04.2003, Hannover	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Versicherungen im Lichte der neuesten Steuerentwicklungen	Dr. M. Baumgärtel, W. Görg, Prof. Dr. J. Hey, C.-P. Punken, Prof. Dr. H. Schaumburg, S. Vockert	07.04.2003, München	Handelsblatt Veranstaltungen Tel.: 0211/9686-515 Fax: 0211/9686-94-515
Steuerrecht kompakt – Tendenzen und Gestaltungsschwerpunkte im Frühjahr 2003	StB/Dipl.-Fw. H. G. Christoffel, LL.M. RA/FASr, FA für Insolvenzrecht Dr. W. Leibner	07.04.2003, München	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77
Unternehmensbewertung und Unternehmenskauf/-verkauf	RA Dr. G. H. Wächter, WP/StB C. Wollny	07./08.04.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Neueste Rechtsprechung und Verwaltungserlasse	Prof. Dr. U. Grobshäuser	08.04.2003, Düsseldorf	FORUM Institut für Management Tel.: 06221/500 501 Fax: 06221/500 555

Besteuerung von Kapitalvermögen	WP/StB Dr. J.-A. Lohr, StB Dr. J. Graetz, StB/WP Dr. M. Terhürne	08.04.2003, Berlin	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Konzernsteuerquote senken und lenken	WP/StB Dr. H. Baumhoff, WP/StB Prof. Dr. N. Herzig, H. Montag, StB H. Rättig, RA R. Risse	09.04.2003, Neuss	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Steuerorientierte Rechtsformwahl für den gewerblichen Mittelstand	FAStR Dipl.-Fw. Dr. R. Gluth, FAStR Dipl.-Fw. T. Rund	10.04.2003, München	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-01 Fax: 0221/93738-969
Einführungskurs Steuerrecht	FAStR Dr. B. Binnewies, FAStR Dr. H.-W. Kamps, FAStR Dr. R. Spatscheck	10.-12.04.2003, Würzburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Steuervergünstigungsabbaugesetz – Was der Praktiker wissen muß!	FAStR Dr. R. Schwedhelm	11.04.2003, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Verteidigung im Strafverfahren	FAStR O. G. von Briel	11./12.04.2003, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. W. Kessler, Dr. L. Schmidt	11./12.04.2003, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2003	RA/StB Dr. jur. R. Schwarze	14.04.2003, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Praktikerseminar Unternehmensumwandlung	FAStR/WP Dipl.-Kfm. Dr. J. Schmitt, RA R. Hörtnagl	28.04.2003, München	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkte der Immobilienbesteuerung	RA/StB Dr. W.-G. Frhr. von Rechenberg, RA/StB Dr. H. Büsching	28.04.2003, Frankfurt	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) und Zins-Abgeltungssteuer	StB B. Heller, RA S. Gnutzmann, RA H. Häuselmann, RA Dr. M. Mick, RA Dr. H.-J. Tischbein	29.04.2003, Eschborn	WM Seminare Tel.: 069/2732-162 Fax: 069/2732-200
Kostensenkung im Mandantenbetrieb durch den Steuerberater	Alternativ: Dipl.-Kfm. M. J. Bräuer, StB/WP Prof. Dr. H.-P. Scharl	29.04.2003, Hamburg	IFU-Institut Tel.: 0228/5200013 Fax: 0228/5200028 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueroptimierte Übertragung von Immobilien und Betriebsvermögen bei Schenkung und Erbfall	RA/StB Dr. W.-G. Frhr. von Rechenberg, RA/StB Dr. H. Büsching	29.04.2003, Frankfurt	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Verlustnutzung bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer	ORR E. Dötsch, RA/WP/StB Prof. Dr. M. Orth	29.04.2003, Bad Homburg	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Steuerliche Besonderheiten bei gemeinnützigen Vereinen	FA/StR Dr. J. Alvermann	29.04.2003, Berlin	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

### MAI 2003

Tagung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz	Unter der Tagungsleitung von StB Prof. Dr. Kessler referieren und diskutieren namhafte Referenten aus Steuerberatung und Finanzverwaltung	05.05.2003, Köln	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547
Der neue Fonds-Erlaß	RiFG H.-J. Beck, FASr/Notar U. J. Fischer, Oberregierungsrat H. Girra, H. Glandien, StB A. Hiebeler-Hasner, RA/StB Dr. L. Jesse, WP/StB W. Kemsat, Dipl.-Betriebsökonom K. Kondert, C. Middelberg, FASr/WP/StB J.-P. Wolters	05./06.05.2003, Berlin	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Forschung und Technologietransfer im Steuerrecht	/	05.-07.05.2003, Bonn	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
M&A von A wie Aquisitionstrategie bis Z wie Zusammenschlußkontrolle	Dr. A. Loos, Dr. P. C. Fischer, Dr. C. Louven, E. Lehmann, Dipl.-Fw. G. Herrmann, R. Kirsten	06./07.05.2003, Köln	FORUM Institut für Management Tel.: 06221/500 501 Fax: 06221/500 555
Testamentsgestaltung Aktuelle Fragen zum Zivilrecht, Steuerrecht und Prozeßrecht	FAFamR M. Bonefeld, FASr Dr. M. Jülicher, LL.M. RA Dr. R. Lorz, FASr Dr. M. Söfving, Notar T. Wachter	07.05.2003, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Umwandlung und Umstrukturierung von Unternehmen	RA/Dipl.-Fw. T. Rund	07./08.05.2003, Dortmund	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Betriebsprüfung in Kreditinstituten	E. Witzani, Dr. G. Weitbrecht, K. Zengel, Dipl.-Kfm. W. Schaefer, R. Hamacher	08.05.2003, Frankfurt	FORUM Institut für Management Tel.: 06221/500 501 Fax: 06221/500 555
Umstrukturierung und Besteuerung	StB/WP E. Bogenschütz, RA Dr. G. E. Breuninger, E. Dötsch, Dr. W. Haas, L. Härteis, WP/StB Prof. Dr. N. Herzig, StB/WP Dr. U. Prinz, WP/StB Prof. Dr. T. Rödder, RA/StB Prof. Dr. M. Schaden, StB R. Schönweiß, Dipl.-Fw. P. Wochinger	08./09.05.2003, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543

Steueranwalt International	Leitung: FASr Dr. R. Schwedhelm Dozenten: RA Prof. Zdenek Ceska, T. Fleischer, RA M. Holler, FASr/StB Dr. M. Klein, D. Kölling, RA P. Smitka, RAin/StB S. Sparfeld, RA J. Stauer, StB/WP L. Vorlicková	09./10.05.2003, Prag	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Das steuerrechtliche Mandat	FASr A. Mack	10.05.2003, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Besteuerung von Investmentfonds	StB B. Heller, Ra S. Gnutzmann	12.05.2003, Frankfurt	WM Seminare Tel.: 069/2732-162 Fax: 069/2732-200
Das Erlaß-Schreiben zum § 8b KStG	FASr Dr. S. Eilers, MinRat P. Rennings	13.05.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2003	RA/StB Dr. jur. R. Schwarze, FASr Dr. jur. G. Hallerbach, MinRat B. Saß	14.04.2003, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Internationale Verrechnungspreise	Dr. H.-K. Kroppen, Dipl.-Fw. R. Schreiber	15.05.2003, Stuttgart	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Immobilienbesteuerung kompakt	Dipl.-Fw./StB H. G. Christoffel	16.05.2003, München	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbrechtliche Gestaltungen und deren Steuerfolgen	FASr G. Lausmann	17.05.2003, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Beendigung des Arbeitsverhältnisses – Konsequenzen im Sozial-, Arbeits- und Steuerrecht	FA für Arbeits- und Sozialrecht/Notar M. Stolz	17.05.2003, Dortmund	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Polen	RA Dr. T. Bogen, RA Dr. J. Brockhuis, RA Dr. J. Franek, LL.M RA/FAArbR Dr. B. Göpfert, LL.M. RA Dr. J. Niewerth, U. Pascheke, RA Dr. oec. C. Schnell, RA A. Sonnemann, J. van Zwoll	19.-21.05.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung	FASr/Notar F.-J. Haas	19.-21.05.2003, Wiesbaden	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507

Betriebsaufspaltung in der Unternehmenspraxis – Voraussetzungen – Durchführung – Steuerliche Folgen	StB Prof. B. Neufang	22.05.2003, München	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der GmbH-Be-steuerung	StB/Dipl.-Fw. O. Posdziech	23.05.2003, Hamburg	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Haftung des steuerli-chen Beraters	LL.M. FASr und InsolvenR Dr. W. Leibner	23.05.2003, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Steuer-günstige Gestaltung mittelständischer Unter-nehmen	FASr Dr. A. Gretzinger, FASr Dr. B. Schulze-Borges	24.05.2003, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Ertragsbesteuerung und Vermögensnachfolge bei privaten Kapitalanlagen	G. van Bebber, K.-J. Weber	27.05.2003, Eschborn	WM Seminare Tel.: 069/2732-162 Fax: 069/2732-200
Die Immobilie Im Zivil- und Steuerrecht	Notar Dr. S. Spiegelberger, W. Spindler, Notar Dr. E. Wälzholz	29.-31.05.2003, Fisch-bachau	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507

### JUNI 2003

Unternehmensverträge in der konzernsteuerlichen Praxis	RA Dr. A. Krüger, H. Kuckhoff, RA F. Lechner, RA/StB/WP Prof. Dr. M. Orth, FASr Dr. R. Stadler, T. Stimpel	02./03.06.2003, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
USA Rechts- und Steuerstrategien	T. Beck, deutscher StB/US-WP/StB Dr. W. Dendorfer, D. Elsner, H.F.W. Flick, RA/Dipl.-Fw. R. Risse, RA/StB C. Schreiber, RA T. Simmons, RA S. M. Tiessen, MinRat U. Wolff	03./04.06.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Steuerrecht – Intensivkurs für Einsteiger	FASr Dr. B. Binnewies, FASr/StB Dr. I. Fore, FASr A. Mack, FASr Dr. K. Olbing	16.-21.06.2003, Insel Rügen/Sagard	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm., Dipl.-Handelslehrer, Dipl.-Fw. Dr. rer. pol. H. Schöning	19.-21.06.2003, Münster	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Die gesellschafts- und steuerrechtlichen Grundlagen der Personengesellschaft und der GmbH	Uni-Prof. Dr. M. Fischer, RA/Notar/StB Dr. R. Geck	23.-27.06.2003, Fulda	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Besteuerung der Öffentli-chen Hand	Prof. Dr. R. Hüttemann, Dr. S. Schauhoff	25.-26.06.2003, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Mittelständische Strukturen, Zivil- und Steuerrecht	Prof. Dr. G. Crezelius, Prof. Dr. D. Kleindiek, RAin/Wp/StB B. Busch, RA/StB H. Plewka, RA/WP/StB Dr. M. Schüppen, LL.M. RA Dr. M. Sickinger	26./27.06.2003, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507