



Annika Thimm

Nießbrauch am Anteil einer
Personengesellschaft im Hinblick
auf vorweggenommene Erbfolge



PETER LANG

1. Teil: Einleitung

A. Einführung ins Thema

Jeder Gesellschafter steht irgendwann vor der sehr bedeutsamen Frage, wie der Generationswechsel an seiner Beteiligung vollzogen werden soll. Wie Studien des Institutes für Mittelstandsforschung Bonn entnommen werden kann, sind 95,3 % aller deutschen Unternehmen als Familienunternehmen zu qualifizieren¹. Für den Zeitraum von 2010 bis 2014 ist in etwa 110.000 Familienunternehmen mit einer Übergabe des Unternehmens an die nachfolgende Generation zu rechnen². Es lohnt sich also, sich mit der Frage nach einer optimalen Gestaltung der Nachfolgeregelung zu beschäftigen. Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich im Einzelnen mit der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft im Hinblick auf vorweggenommene Erbfolge im Rahmen einer Nießbrauchs-gestaltung.

Eine frühzeitige Regelung der Generationennachfolge ist empfehlens-wert³. Einerseits hilft sie im Falle eines plötzlichen Todes des Unternehmers zu vermeiden, dass die Erben vor einer für sie unübersichtlichen Sachlage stehen. Andererseits ermöglicht eine frühzeitige wohlüberlegte Planung eine sachgerechte Vorbereitung des Gesellschafterwechsels⁴.

Möchte ein Gesellschafter seine Anteile an der Gesellschaft zu Lebzeiten bereits auf die nächste Generation übertragen, ohne dabei zwangsläufig auch sämtliche Vermögens- und Mitwirkungsrechte aus der Hand geben zu müssen, ist eine Nießbrauchsgestaltung hierfür eine Möglichkeit. Der Nachfolgegesellschafter wird Anteilsinhaber während dem Senior ein Nießbrauchsrecht an der Gesellschaftsbeteiligung bestellt wird. Regelungen bezüglich der Mitwirkungsbefugnisse können - innerhalb noch zu erörternder Grenzen - ebenfalls getroffen werden. Solche Befugnisse müssen allerdings mit Bedacht gewählt werden, da zivilrechtlich zunächst häufig keine eindeutigen Regelungen bestehen und daneben steuerliche Konsequenzen hieran anknüpfen. Zu beachten ist dabei, dass es sich immer um einen zwischen dem Gesellschafter und seinem Nachfolger geschlossenen Vertrag handelt und keinesfalls um eine gesetzliche Re-gelung⁵.

Wie noch genauer zu begutachten sein wird, sollte zivilrechtlich neben den Mitwirkungsbefugnissen ein Schwerpunkt auf einer eindeutigen vertraglichen Regelung im Zusammenhang mit der Zurechnung der von der

1 Vgl. Institut für Mittelstandsforschung Bonn, <http://www.ifm-bonn.org/assets/>

2 Vgl. Institut für Mittelstandsforschung Bonn, <http://www.ifm-bonn.org/assets/documents/Ifm-Materialien-198.pdf>, S. 24 der Datei.

3 Vgl. Reichert GmbH 1998, 257, 257.

4 Vgl. Reichert GmbH 1998, 257, 257.

5 Vgl. Stenger in Sudhoff, Unternehmensnachfolge, § 19 Rn. 1.

Gesellschaft erzielten Gewinne liegen⁶. Aus steuerlicher Sicht sind die Kriterien der Mitunternehmerschaft im Auge zu behalten⁷. In jedem Fall sind bei der Gestaltung der Vorwegnahme der Erbfolge an Personengesellschaftsanteilen die individuellen Interessen der betroffenen Personen sowie der betreffenden Gesellschaft zu beachten.

In Einzelfällen sind weiterhin Besonderheiten bei Gestaltungen mit Auslandsbezug zu beachten⁸, auf die in der vorliegenden Arbeit nicht weiter eingegangen werden kann. Zur Klarstellung sollte zu Beginn außerdem erwähnt werden, dass der Begriff der Personengesellschaft im Folgenden stets die offene Handelsgesellschaft sowie die Kommanditgesellschaft umfasst.

B. Aktuelle Bedeutung

Die Thematik des Nießbrauchs im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge war lange Zeit weniger attraktiv, da eine Gestaltung mit Hilfe der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen besonders im Erbschaftsteuerrecht in der überwiegenden Zahl der Fälle deutliche Vorteile bot. Das Erbschaftsteuerreformgesetz⁹ brachte an dieser Stelle Veränderungen mit sich, sodass nunmehr Nießbrauchsgestaltungen vermehrte Beachtung geschenkt wird¹⁰.

Daneben sorgte auch die Rechtsprechung in den letzten Jahren dafür, dass durch die Anerkennung mancher Konstruktionen oder auch die Klarstellung einiger Zweifelsfragen der Nießbrauch aktuell wieder an Beliebtheit gewinnt.

C. Ziel der Arbeit

Die vorliegende Arbeit möchte zunächst einen Überblick geben über die Grundlagen und verschiedenen Facetten des Nießbrauchs am Anteil einer Personengesellschaft im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge. Auf die Erörterung der zivilrechtlichen Regelungen des Nießbrauchs folgend wird auf derartige Gestaltungen im Bereich des Steuerrechtes eingegangen werden. Es sind einkommensteuerliche Aspekte im Bezug auf die Besteuerung der Erträge der Mitgliedschaft sowie erbschaftsteuerliche Fragen bezüglich der Übertragung des Anteils selbst zu betrachten.

6 Vgl. Kögel in Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 40 Rn. 111.

7 Vgl. Kögel in Scherer, Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, § 40 Rn. 111.

8 Vgl. Stenger in Sudhoff, Unternehmensnachfolge, § 19 Rn. 1.

9 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974 (BGBl. I S. 933), das durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) geändert worden ist.

10 Vgl. Geck DSTR 2009,1005, 1010.

Es wird untersucht, inwieweit Rechtssicherheit in einzelnen Fragen besteht. Insbesondere wird jedoch geprüft, wo Rechtsunsicherheiten bestehen und wie ein etwaiger Meinungsstreit nach Abwägung der einschlägigen Argumente zu entscheiden ist.

Im Hinblick auf die vertragsgestaltende Praxis ist darüber hinaus auch auf gestalterische Möglichkeiten, wie sie in der Beratungspraxis zur Verfügung stehen, hinzuweisen. Diese ermöglichen in vielen Fällen eine Vermeidung der aufgrund fehlender Rechtsprechung zu einzelnen Teilaспектen bestehenden rechtlichen Unsicherheit.

Im steuerlichen Bereich wird ein besonderes Augenmerk auf den Auffassungen der Rechtsprechung sowie der Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen liegen, da diese für die Beteiligten im Hinblick auf die eventuell erforderliche Liquidität zur Begleichung der Steuerschuld von besonderem Interesse sind. Schließlich soll im steuerlichen Teil nicht auf einige Vergleiche zwischen Nießbrauchsgestaltungen und dem alternativen Gestaltungsinstrument der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen verzichtet werden. Es wird untersucht, an welchen Stellen signifikante Unterschiede zwischen beiden Instituten bestehen und welche Vor- oder Nachteile sie im Hinblick auf die besprochene Thematik mit sich bringen.

2. Teil: Zivilrechtliche Regelung des Nießbrauchs an Personengesellschaftsanteilen

A. Zivilrechtliche Zulässigkeit des Nießbrauchs

Der heutige Geschäftsalltag erfordert heute die Möglichkeit, den Anteil einer Personengesellschaft zum Gegenstand eines Rechtsgeschäfts machen zu können und damit gleichzeitig auch die Trennung der Befugnis, die Nutzungen aus der Beteiligung ziehen zu dürfen, von der Inhaberschaft der Beteiligung¹¹. Sofern er für zulässig erachtet wird, richtet sich ein Nießbrauch in diesem Sinne, ausgestaltet nach den bürgerlich-rechtlichen Regelungen, nach den §§ 1068 ff. BGB¹², die den Nießbrauch an Rechten regeln.

Eine Nießbrauchsbestellung hat zur Folge, dass eine Personenidentität zwischen dem Beteiligungsinhaber und demjenigen der die Nutzungen aus der Beteiligung zieht nicht länger besteht. Problematisch ist dies im Hinblick auf die §§ 717, 719 BGB, die über die §§ 105 Abs. 3 und 161 Abs. 2 HGB¹³ für die betrachteten Gesellschaften Anwendung erfahren.

Das Abspaltungsverbot in § 717 S. 1 BGB befasst sich mit den unübertragbaren Rechten. Diese Verwaltungsrechte des Gesellschafters ergeben sich aus dem Gesellschaftsverhältnis und sind untrennbar mit der Mitgliedschaft verbunden¹⁴. § 719 BGB beschäftigt sich inhaltlich mit der Gesamthandsgemeinschaft zwischen den Gesellschaftern.

Zu unterscheiden ist daher zwischen den verschiedenen potenziellen Gegenständen der Nießbrauchsbestellung¹⁵, denn zwingendes Recht wird lediglich in § 717 S. 1 BGB gesehen¹⁶. Folglich kann die Regelung des § 719 Abs. 1 BGB abbedungen und die Mitgliedschaft insgesamt übertragen werden, wenn dies entweder im Gesellschaftsvertrag bereits vorgesehen ist oder die Zustimmung der Gesellschafter hierzu vorliegt¹⁷.

Grundsätzlich bleibt damit festzuhalten, dass die Bestellung eines Nießbrauchs am Anteil einer Personengesellschaft nicht von vornherein als unzulässig angesehen werden sollte. Die konkrete Frage der Zulässigkeit

11 Vgl. Frank in Staudinger, III, Anhang zu §§ 1068, 1069 Rn. 47.

12 Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 27. Juli 2011 (BGBl. I S. 1600) geändert worden ist.

13 Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 288) geändert worden ist.

14 Vgl. Ulmer/Schäfer in MüKo BGB V, § 717 Rn. 3, 16.

15 Vgl. Bassenge in Palandt, § 1068 Rn. 4-6.

16 Vgl. Ulmer/Schäfer in MüKo BGB V, § 717 Rn. 7; Sprau in Palandt, § 717 Rn. 1.

17 Vgl. Habermeier in Staudinger, II, § 719 Rn. 3; Sprau in Palandt, § 719 Rn. 6.

wird später im Rahmen der verschiedenen Nießbrauchsarten genauer zu erörtern sein¹⁸.

B. Wirkung des Nießbrauchs

Die Belastung eines Gesellschaftsanteils mit einem Nießbrauch hat zunächst zur Folge, dass ein gesetzliches Schuldverhältnis zwischen dem Nießbrauchsbesteller und dem aus dem Nießbrauch Berechtigten entsteht. Es handelt sich um ein dingliches Recht des Nießbrauchers, welches den Anteil an der Personengesellschaft belastet.

Aus § 1068 Abs. 2 BGB, der die §§ 1030 bis 1067 BGB für den Bereich des Nießbrauchs an Rechten für entsprechend anwendbar erklärt, wenn keine Spezialvorschrift in den §§ 1068 ff. BGB zu finden ist, wird deutlich, dass dem Nießbrauchsbegünstigten am Gesellschaftsanteil ein absolutes Recht eingeräumt wird¹⁹. Es berechtigt ihn, die Nutzungen aus dem belasteten Anteil zu ziehen (§ 1068 Abs. 2 BGB i.V.m. § 1030 Abs. 1 BGB), während das Eigentum ungeteilt beim Nießbrauchsverpflichteten verbleibt. Das Eigentum selbst kann nicht Gegenstand des Nießbrauchs werden, da es sich beim Eigentum nicht um ein Recht i.S.d. § 1068 BGB handelt²⁰. Der Nießbraucher kann seine Rechte aufgrund des Nießbrauchsverhältnisses gegenüber allen Gesellschaftern der Personengesellschaft²¹ und der Gesellschaft selbst²² geltend machen.

Im Wege der Nießbrauchsbestellung erhält der Nießbraucher insoweit jedoch lediglich ein dingliches Rech, welches ihm einen Anspruch auf die Erträge der Beteiligung gewährt. Inwiefern durch eine Nießbrauchsbestellung darüber hinaus auch Mitwirkungsbefugnisse der Mitgliedschaft auf den Nießbraucher übergehen, wird später noch ausführlich zu untersuchen sein²³.

C. Bestellung des Nießbrauchs

I. Formvorschriften

§ 1069 Abs. 1 BGB bestimmt, dass sich die Bestellung des Nießbrauchs nach den für die Übertragung des Rechtes geltenden Vorschriften richtet.

18 Siehe unten unter D. I. und II.

19 Vgl. *Mugdan*, Die gesammelten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich III, S. 301.

20 Vgl. *Pohlmann* in MüKo BGB VI, § 1068 Rn. 8.

21 Vgl. *Wertenbruch* in Ebenroth u.a., I, § 105 Rn. 110.

22 Vgl. *Ulmer* in Staub, III, § 105 Rn. 114.

23 Siehe unten unter F.

Für die Bestellung des Nießbrauchs an Personengesellschaftsanteilen bedeutet dies, dass eine Bestellung grundsätzlich formlos möglich ist²⁴.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist in dem Fall zu sehen, dass der Nießbrauch im unmittelbaren Kontext eines anderen formbedürftigen Rechtsgeschäftes steht²⁵. So erfordert beispielsweise die Nießbrauchsbestellung an einem Vermögen gemäß § 311b Abs. 3 BGB oder ein Schenkungsversprechen nach § 518 BGB eine notarielle Beurkundung²⁶. Ein Formmangel bei einer Schenkung kann zwar durch Vollzug der Schenkung geheilt werden (§ 518 Abs. 2 BGB), allerdings darf nicht übersehen werden, dass der Formmangel erst mit der Zustimmung aller Gesellschafter geheilt ist, sofern eine Nießbrauchsbestellung nicht bereits im Gesellschaftsvertrag ermöglicht wird²⁷.

II. Zustimmungserfordernis

1. Grundsätzliches

Die Möglichkeit einer Nießbrauchsbestellung knüpft nach § 1069 Abs. 2 BGB an die Übertragbarkeit des zu belastenden Rechts an. § 719 Abs. 1 BGB i.V.m. den §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB stellt dabei zunächst ein grundsätzliches Verbot dar²⁸. Da in der Regelung allerdings dispositives Recht gesehen wird, ist eine Abbedingung und damit auch eine Übertragung des Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft grundsätzlich möglich²⁹.

Eine solche Abbedingung in Form einer Zustimmung der Gesellschafter ist dagegen entbehrlich, wenn es sich bei der Bestellung um einen Nießbrauch an einem in § 717 S. 2 BGB erwähnten Recht handelt und der Gesellschaftsvertrag dies wiederum nicht ausdrücklich verlangt³⁰.

2. Gesellschaftsvertragliche Zustimmungsklauseln

Eine Gelegenheit, um diese Nießbrauchsgestaltungen bereits bei Gründung der Gesellschaft zu ermöglichen, ist die Aufnahme einer entsprechenden Klausel in den Gesellschaftsvertrag³¹. Zu beachten ist dabei,

24 Vgl. *Wertenbruch* in Ebenroth u.a., I, § 105 Rn. 111.

25 Vgl. *Wälzholz* DStR 2010, 1786, 1787.

26 Vgl. *Jansen/Jansen*, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Rn. 27, 29.

27 Vgl. *Schlitt* in Sudhoff, GmbH & Co. KG, § 38 Rn. 11.

28 Vgl. *Habermeier* in Staudinger, II, § 719 Rn. 2.

29 Vgl. BGH NJW 1966, 499, 500; BGH NJW 1981, 2747, 2747; *Westermann* in Erman, I, § 719 Rn. 7.

30 Vgl. *Ulmer* in Staub, III, § 105 Rn. 129.

31 Vgl. K. *Schmidt* in MüKo HGB III, Einleitung Mittelbare Teilhabe an Unternehmen Rn. 16.

dass die Frage umstritten ist, ob eine gesellschaftsvertragliche Zustimmung zur Anteilsübertragung für die Nießbrauchsbestellung ausreicht oder eine ausdrückliche Gestattung der Belastung erforderlich ist.

Es wird einerseits die Meinung vertreten, eine Klausel, die die Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen Dritten gestattet, sei ausreichend für das Zustimmungserfordernis zur Nießbrauchsbestellung. Die Belastung des Anteils wird hiernach als ein Minus zur gesamten Übertragung gesehen³². Dem gegenüber steht die Meinung, der Nießbrauch müsse ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag erwähnt werden, sodass eine Übertragungsklausel dem Zustimmungserfordernis nicht genüge³³.

Auf den ersten Blick scheint die Belastung mit einem Nießbrauch zwar nicht so schwer zu wiegen wie eine Übertragung. Man sollte jedoch weiterhin die Tatsache, dass aufgrund der Belastung regelmäßig eine Aufteilung der Gesellschafterrechte erfolgt, nicht aus den Augen verlieren, denn die Wahrnehmung von Mitwirkungsbefugnissen durch den Nießbraucher erscheint nicht von vornherein unzulässig. Dies hat gegebenenfalls Konsequenzen auch für die übrigen Gesellschafter³⁴, denn es handelt sich vorliegend nicht lediglich um einen Gesellschafterwechsel, dem im Gesellschaftsvertrag zugestimmt wurde, sondern in gewisser Weise um das Hinzukommen eines weiteren Gesellschafters. Es wird deutlich, dass sich die Auswirkungen im Falle einer Nießbrauchsgestaltung deutlich von denen einer „einfachen“ Anteilsübertragung unterscheiden.

Der BGH äußerte sich bislang zu dieser Frage nicht direkt, sah die Zulässigkeit einer Testamentsvollstreckung über einen Kommandanteil allerdings ebenfalls nur bei entsprechender Zustimmung der übrigen Gesellschafter als gegeben an³⁵.

Zu überzeugen vermag daher die zweite Meinung. In einer gesellschaftsvertraglichen Übertragungsklausel kann keine Zustimmung aller übrigen zur Gesellschaft gehörenden Gesellschafter zu einer Nießbrauchsbestellung gesehen werden.

3. Erfordernis der Zustimmung aller Gesellschafter

Findet sich im Gesellschaftsvertrag keine Zustimmungsklausel zum Nießbrauch, so ist alternativ die Zustimmung aller Gesellschafter einzulegen.

32 Vgl. *Frank* MittBayNot 2010, 96, 96; *Bassenge* in Palandt, BGB, § 1069 Rn. 2; *Wälzholz* DStR 2010, 1786, 1788.

33 Vgl. *Ulmer* in MüKo BGB V, § 705 Rn. 97; *Wertenbruch* in Ebenroth u.a., I, § 105 Rn. 111; *Schlitt* in Sudhoff, GmbH & Co. KG, § 38 Rn. 10; *Stenger* in Sudhoff, Unternehmensnachfolge, § 34 Rn. 19.

34 Vgl. *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 105 Rn. 44.

35 Vgl. BGH NJW 1989, 3152, 3153.