

Tipke (Hrsg.) · Übertragung von Einkunftsquellen



# Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Möglichkeiten und Grenzen  
der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch,  
Beteiligung und Darlehen  
mit einem rechtsvergleichenden Teil

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.  
von  
Prof. Dr. Klaus Tipke · Köln

2., unveränderte Auflage



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

*CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek*

*Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht:*

Möglichkeiten u. Grenzen d. Einkommensverlagerung durch Nießbrauch u. Beteiligung mit e. rechtsvergleichenden Teil; [dieser Bd. enthält d. auf d. Jahrestagung d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. am 16./17. November 1977 in München gehaltenen Vorträge sowie d. Diskussionsbeitr. d. Tagungsteilnehmer, ferner e. Resümee d. Tagungsergebnisses] / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. von Klaus Tipke. —

2. Aufl. — Köln: O. Schmidt, 1979.

ISBN 3-504-62001-8

978 1  
NE: Tipke, Klaus [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

Alle Rechte vorbehalten.

© 1978/79 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Herstellung Druckhaus B. Kühlen KG, 4050 Mönchengladbach 1

Printed in Germany

Dieser Band enthält die auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 16./17. November 1977 in München gehaltenen überarbeiteten Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ferner ein Resümee des Tagungsergebnisses und Register.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. *H. W. Kruse*, Bochum, am zweiten Tag Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*, Bochum.



## Inhalt

<i>Professor Dr. Klaus Tipke, Köln</i>	
Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Untersuchung . . . . .	1
<i>Universitätsprofessor Dr. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz</i>	
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung . . . . .	7
<i>Professor Dr. Ludwig Schmidt, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder . . . . .	41
<i>Professor Dr. Jens Peter Meincke, Köln</i>	
Zivilrechtliche Vorfragen bei der einkommensteuerrechtlichen Übertragung von Einkunftsquellen aus der Sicht des Zivilrechtlers	69
<i>Dr. Manfred Groh, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hannover</i>	
Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung . . . . .	97
<i>Ministerialrat Dr. Günter Söffing, Bonn</i>	
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunfts- quellen durch Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs für Familienangehörige . . . . .	125
<i>Professor Dr. Jörg Beinert, Rechtsanwalt, Stuttgart</i>	
Rechtstatsächliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen	141
<i>Hugh J. Ault, A. B., J. D., Professor of Law, Boston</i>	
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen nach amerikanischem Steuerrecht . . . . .	155
<i>*Professor J.E.A.M. van Dijk, Tilburg (Niederlande)</i>	
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen im niederländischen Steuerrecht . . . . .	167

*Ministerialrätin Dr. Annemarie Mennel, Bonn*

Übersicht über die steuerrechtlichen Grundsätze der Übertragung von Einkunftsquellen in ausgewählten europäischen Staaten . . .	177
--	-----

<i>Diskussion</i> . . . . .	189
-----------------------------	-----

*Professor Dr. Klaus Tipke, Köln*

Resümee . . . . .	229
-------------------	-----

*Anhang: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.*

Satzung (Auszug) . . . . .	237
----------------------------	-----

Vorstand und Beirat . . . . .	238
-------------------------------	-----

Mitgliederverzeichnis . . . . .	238
---------------------------------	-----

Fundstellen der Referate der Tagung 1976 . . . . .	249
--	-----

*Register*

Namensregister . . . . .	251
--------------------------	-----

Urteilsregister . . . . .	255
---------------------------	-----

Sachregister . . . . .	263
------------------------	-----

## Rechtfertigung der Themenwahl, Ziel der Untersuchungen

Professor Dr. Klaus T i p k e, Köln

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat sich dafür entschieden, auf ihren Jahrestagungen nur ein Thema oder einen Themenkomplex aus dem Brennpunkt der steuerrechtlichen Diskussion zu behandeln, die Konfliktgründe aufzuspüren, die Problematik möglichst von allen Seiten auszuleuchten und so eine Klärung zu versuchen. Wir wollen damit an der Verbesserung des Steuerrechts und seiner juristischen Reputation arbeiten, zum Nutzen aller, die mit diesem Stoff zu tun haben.

Wir haben vor einem Jahr beschlossen, das Thema „Übertragung von Einkunftsquellen“ zum Gegenstand dieser Jahrestagung zu machen. Die Gründe lagen auf der Hand. Der Blick in Rechtsprechung und Literatur lehrt immer wieder, welch' große praktische Bedeutung dieses Thema hat. Zugleich liegt hier zur Zeit aber auch ein fundamentaler Konfliktschwerpunkt des Steuerrechts. Wir haben gemeint, dies könnte damit zusammenhängen, daß es noch nicht gelungen sei, *überzeugende Zurechnungsprinzipien oder Zurechnungsprämissen als Orientierungsmaßstäbe* zu erarbeiten. Die Diskussion befindet sich sozusagen auf dem toten Punkt. Wir haben uns daher bemüht, Vortragende zu versammeln, die über ein *Höchstmaß von Kompetenz* verfügen und bereits durch einschlägige Vorarbeiten ausgewiesen sind. Wir haben im übrigen zur Tagung auch alle anderen Autoren eingeladen, die in der Literatur mit Beiträgen zu unserer Thematik hervorgetreten sind. Sie haben ebenso wie die anderen Tagungsteilnehmer Gelegenheit, in der Diskussion zu Worte zu kommen.

Natürlich ist der Stoff nicht ohne Brisanz. Eine wirklich sachliche und zugleich fruchtbare Debatte wird wohl am ehesten dann gelingen, wenn wir uns *mit den Argumenten des anderen wirklich auseinandersetzen*, nicht bloß nebeneinanderherreden und nicht den Standpunkt des anderen aus seiner Person zu erklären versuchen, seine Motive anfechten, Verdächtigungen austreuen und so die Person diskreditieren, wenn wir uns vielmehr darüber einigen, daß das Argument wichtiger sein sollte als taktische Debattierfinessen.

Unser Thema ist sicher deshalb so zentral geworden, weil der *Bundesfinanzhof seit 1951 die Familiengesellschaft grundsätzlich anerkennt*, weil seit 1966 auch *Nießbrauchseinkünfte von Kindern als deren Einkünfte anerkannt werden* — § 12 Nr. 2 EStG wird bekanntlich nicht mehr angewendet — und weil das *Bundesverfassungsgericht 1964 die Zusammenveranla-*

gung von Eltern und Kindern für verfassungswidrig erklärt hat. Damit war das Tor für die Gründung von Familiengesellschaften aller Art und für Nießbrauchsformen aller Art zum Zwecke der Steuerersparnis weit offen. Es konnte sich nun auch lohnen, Säuglinge und Kleinkinder zu beteiligen, obwohl sie sich erfahrungsgemäß mehr für Kinderspielzeug statt für Beteiligungen und für einen Nießbrauch interessieren. Das Bundesverfassungsgericht mag den Impetus zur Steuerminimierung 1964 wohl unterschätzt haben. Länder, die Eltern und Kinder weiterhin zusammenveranlagten, kennen unsere Problematik und Thematik kaum. Die Einkünfteverlagerung auf Kinder erhält bei uns einen zusätzlichen Antrieb dadurch, daß das Einkommensteuergesetz die Unterhaltsverpflichtungen nicht entsprechend der Minderung der Leistungsfähigkeit berücksichtigt.

Inzwischen hat man den Eindruck, daß der Bundesfinanzhof tatkräftig dabei ist, das Tor wieder zu schließen, zur Verhinderung von Manipulationen und dessen, was er dafür hält. § 42 AO oder — uns wohl noch geläufiger: § 6 StAnpG — wendet er dabei nicht an. Statt dessen kehrt eine andere Methode auffällig oft wieder: Sie geht von einem Standard-, Muster- oder Vergleichsfall aus und zieht dann Schlüsse auf andere, ähnliche Fälle. Der Standardfall ist die Abtretung oder Vorausabtretung von Forderungen. Immer wieder finden wir den Versuch darzutun, daß andere Fälle der Vorausabtretung gleichkämen, wirtschaftlich gleichstünden und folglich — wie die Vorausabtretung — auch keine Einkünfteverlagerung bewirken könnten. Diese Methode erinnert an die englische case law-Technik und ist mit den gleichen Schwächen behaftet wie diese. Es fragt sich eben immer, ob der Vergleichsfall schon ähnlich genug ist oder doch schon zu unähnlich. Im übrigen haben wir es im Steuerrecht mit geschriebenem Recht zu tun, daher muß der Vergleichsmaßstab aus dem Gesetz entwickelt werden. Bloße Vergleichsfall-Kasustik bringt auch keine Rechtssicherheit. Zudem: Wer sagt, der Nießbrauch ist der Vorausabtretung ähnlich oder wirtschaftlich vergleichbar, muß er nicht auch beweisen, warum der Nießbrauch den Vorausabtretungsregeln zu folgen habe statt umgekehrt die Vorausabtretung den Nießbrauchsregeln? Der Beispiele für die Beliebigkeit der Ergebnisse einer Vergleichsfallmethode gibt es genug. Diese Methode läuft im Grenzfall auf den Satz hinaus: Ein Fall liegt wirtschaftlich der Vorausabtretung gleich, wenn der Richter sich sagt: Das geht zu weit — oder: So geht es nicht.

Im Beteiligungsbereich hat die Rechtsprechung zahlreiche Barrieren aufgebaut, die allesamt zu überwinden schwierig ist. Dazu sind auch die zivilrechtlichen Geister wie wohl nie zuvor von der Steuerrechtsprechung auf den Plan gerufen worden. Das war auch der Grund, weswegen wir hier auch einen Zivilrechtler als Vortragenden mitwirken lassen, allerdings keinen reinen Zivilrechtler, sondern jemanden, der auch im Steuerrecht

arbeitet. Indessen fragt es sich, ob § 41 I AO hier wirklich ausgeschaltet werden kann. Wenn es entscheidend auf das tatsächlich Durchgeführte ankommt, warum soll das tatsächlich Durchgeführte dann irrelevant sein, wenn es an der zivilrechtlichen Wirksamkeit fehlt? Im übrigen bejaht die BFH-Rechtsprechung seit Jahren die Mitunternehmereigenschaft nur, wenn der Gesellschaftsvertrag dem HGB-Typus entspricht. Auf diese Weise wird der Mitunternehmerbegriff — ganz bewußt, wie es scheint — dezisionistisch als Mittel zur Bekämpfung von Einkünfteverlagerungen eingesetzt. Was kann aber dafür ins Feld geführt werden, daß der Gesetzgeber nur die HGB-typischen Gesellschaften als Mitunternehmerschaften verstanden wissen wollte? In Österreich und den Niederlanden hat man die Vorschrift, wenn ich es richtig sehe, bisher so nicht gedeutet. Auch wer mit dem BFH-Judiz grundsätzlich sympathisiert, wird sich möglicherweise an der Methode stoßen, den Mitunternehmerbegriff als Vehikel gegen die Familiengesellschaft einzusetzen.

Es ist nun freilich keineswegs so, daß immer nur mit wirtschaftlicher Fallvergleichen oder mit dem manchem *eigenwillig oder gequält erscheinenden Mitunternehmerverständnis* gearbeitet worden wäre. Immer wieder ist auch auf das System des Einkommensteuergesetzes hingewiesen worden, für das tragend ist, daß Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen prinzipiell nicht abgezogen werden können, daß es folglich entscheidend darauf ankomme, die richtige Trennungslinie zwischen Einkommen und Einkommensverwendung zu ziehen und diese nicht manipulieren zu lassen.

Allerdings sollte die *Sensibilität für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* noch etwas weiter reichen und registrieren, daß *Unterhaltslasten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit tatsächlich mindern*. Aufbau und Inhalt des Einkommensteuergesetzes haben zu dieser Erkenntnis bisher leider nicht eben viel beigetragen. § 12 EStG, auch äußerlich getrennt von § 10 EStG und erst recht von den §§ 33, 33a EStG, nährt die Vorstellung private Aufwendungen, insb. Unterhaltszahlungen, gingen das Einkommensteuerrecht eigentlich gar nichts an. Soweit sie doch berücksichtigt würden, handle es sich um Subventionen. Würde unser Einkommensteuerrecht die Unterhaltslasten angemessen berücksichtigen, so wäre auch unser Problem wesentlich entschärft. Unser Einkommensteuergesetz ist sehr ehfreundlich, aber zugleich leider familienfeindlich. Wen wundert es da, daß die, die die Möglichkeit dazu haben, das Ehegattensplitting realiter zum Familiensplitting zu erweitern suchen.

Widerrufliche oder befristete Beteiligungen oder Nießbrauchsbestellungen machen dogmatisch noch besondere Schwierigkeiten.

Verkürzt man die zum Teil wirklich aufwendigen Begründungen der Rechtsprechung auf ihren *Kern*, dann ergibt sich:

— Beteiligten Eltern unterhaltsberechtigte Kinder unentgeltlich an ihrem

- Unternehmen, so liegt eine verdeckte Unterhaltszahlung (Einkünfteverwendung) vor, wenn die Kinder atypisch in ihren Rechten als Beteiligte beschränkt werden;
- unterlaufen Eltern bei der Übertragung von Einkunftsquellen zivilrechtliche Formfehler, so liegt eine verdeckte Unterhaltszahlung (Einkünfteverwendung) vor;
  - beteiligen Eltern unterhaltsberechtigte Kinder unentgeltlich an ihrem Unternehmen oder bestellen sie ihnen einen Nießbrauch an Sachen oder Rechten, so liegt eine verdeckte Unterhaltszahlung (Einkünfteverwendung) vor, wenn das eingeräumte Recht widerruflich oder befristet ist.

Wir haben uns zu fragen, ob diese auf das Wesentliche komprimierten Sätze durch die Erfahrung wirklich hinreichend gedeckt sind. Es handelt sich wohl ohnehin nur um tatsächliche Vermutungen. Ich denke, *es könnte* uns in diesem Bereich möglicherweise *noch an Rechtsstatsachenkenntnis fehlen*. Was bewegt einen Unternehmer wirklich, der im Vertrag Mitwirkungs-, Entnahme- und Kündigungsbeschränkungen aufnehmen läßt? Geht es ihm tatsächlich immer nur darum, „die Privatautonomie für den Versuch einer Synthese zwischen dem Ziel einer möglichst effektiven Einkommensverlagerung einerseits und dem Bestreben einer möglichst effektiven Bewahrung seiner bisherigen Herrschaft einzusetzen“? Und welche Mitwirkungs-, Entnahme- und Kündigungsbeschränkungen sind auch gegenüber Fremden üblich? Sicher gibt es auch unter Fremden Verträge, die dem HGB-Typus nicht entsprechen. Gewiß sind die Betroffenen und ihre Vertreter wohl nicht immer die besten Kronzeugen. Aber der Nichtbetroffene und in Vertragsabschlüssen Nichterfahrene kann sich auch über Tatsachen irren. Auch der Unbeteiligte kann in einem Bereich, in dem er nicht unmittelbar erfahren ist, Vorurteile haben. Daher wollen wir auch über die rechtstatsächliche Seite diskutieren.

Auch da, wo die Rechtsprechung eine Mitunternehmerschaft oder eine sonstige Beteiligung noch anerkennt, nimmt sie eine *Angemessenheitsprüfung* vor. Wenn auch die Berechtigung dazu inzwischen von niemanden mehr bestritten werden mag, so sollte doch über die Maßstäbe und die Grenzen der Angemessenheit noch nicht das letzte Wort gesprochen sein. Daß der Große Senat bereits entschieden hat, ist natürlich bekannt.

Wir sollten auch noch mitbedenken, ob es nicht angezeigt wäre, *den Gesetzgeber zu bemühen*, wenn wir zu dem Ergebnis kommen, daß es bei der jetzigen Rechtslage dem Richter auch bei größtem Bemühen nicht gelingen könnte, in diesem Bereich die Rechtssicherheit zu schaffen, die die Rechtsanwendungspraxis benötigt. Schon um dieser Frage näher zu kommen, lag es nahe zu ergründen, wie man *in anderen Staaten* mit manipulativen Einkünfteverlagerungen fertig geworden ist, soweit sich das Problem dort überhaupt stellt.

Darüber dürfte wohl Einigkeit bestehen: Nach unserem Grundgesetz können Eltern nicht daran gehindert werden, ertragbringende Vermögensgegenstände auf ihre Kinder zu übertragen. Durch eigene Einkünfte der Kinder entfällt deren Bedürftigkeit. Daß nur vermögende Eltern diesen Weg beschreiten können, ist richtig. Auf die Gesetzesauslegung darf dieser Gesichtspunkt aber nicht durchschlagen. Es ist freilich einmal *vorgeschlagen worden zu erwägen, ob die Zusammenveranlagung der minderjährigen Kinder mit den Eltern für die Dauer der Minderjährigkeit nicht für solche Einkünfte wieder begründet werden sollte, die aus einem von den Eltern den Kindern geschenkten Vermögen stammen*. Die Prüfung dieser Frage muß sicher die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1964 mitbedenken, die seinerzeit den § 27 EStG für verfassungswidrig erklärt hat. Es müßte sorgfältig untersucht werden, inwieweit diese Entscheidung einer Zurechnung von Kindeseinkünften zu den Eltern entgegensteht. Wir haben dazu einen vorbereiteten Diskussionsbeitrag<sup>1</sup> erbeten<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Diskussionsbeitrag Prof. Friauf, S. 189 ff.

<sup>2</sup> Der Verfasser hat die Thematik und seine Problematik ausführlicher (mit Nachweisen) dargestellt in seinem Leitartikel zum Thema der Münchener Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1977, 293 ff.



# Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften

Von Universitätsprofessor Dr. Dr. Hans Georg R u p p e , Graz

## *Inhaltsübersicht*

- |  |   |
|--|---|
| I. Fragestellung und Themenabgrenzung                                  | b) Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle                        |
| II. Methodische Vorbemerkungen   | c) Zweifelsfragen zur Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle     |
| 1. Der gegenwärtige Diskussionsstand und seine methodische Problematik | aa) Horizontale Teilung der Dispositionsbefugnisse                      |
| 2. Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts?                             | bb) Vertikale Teilung der Dispositionsbefugnisse                        |
| III. Die Zurechnungsproblematik im allgemeinen                         | cc) Befristete oder widerrufliche Einräumung der Dispositionsbefugnisse |
| 1. Die Bedeutung des § 39 AO für die Einkünftezurechnung               | dd) Entzug der Dispositionsbefugnisse ex lege                           |
| 2. Der Begriff der Einkunftsquelle                                     | 4. Folgerungen für die Übertragung von Einkunftsquellen                 |
| 3. Kriterien der persönlichen Zuordnung von Einkunftsquellen           | IV. Modifikationen des Ergebnisses durch § 12 Ziff. 2 dEStG             |
| a) Wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einkünfte                  | V. Zusammenfassung  |

## **I. Fragestellung und Themenabgrenzung**

Das Thema dieses Beitrages ist sehr allgemein gehalten und berührt einkommensteuerrechtliche Grundfragen, die im österreichischen Einkommensteuerrecht allein auf Grund seines rechtshistorischen Werdeganges nicht anders zu lösen sind als im deutschen Recht. Das positive Normenmaterial des Einkommensteuerrechts in der Bundesrepublik Deutschland und in

Österreich hat sich freilich in den vergangenen Jahrzehnten zusehends auseinanderentwickelt. Die österreichische Einkommensteuerreform des Jahres 1972 hat diese Auseinanderentwicklung insofern kräftig vorangetrieben, als die Paragrapheneinteilung des österreichischen Einkommensteuergesetzes damals von der des deutschen Gesetzes gelöst wurde. Im folgenden wird primär auf der Basis der deutschen Rechtsquellen argumentiert, die österreichischen Normen werden jedoch zum Vergleich herangezogen. Ebenso wird die deutsche zivilrechtliche Terminologie verwendet und daher beispielsweise dort von Nießbrauch gesprochen, wo der österreichische Jurist von Fruchtgenuß sprechen würde.

Aufgabe dieses Beitrages ist es, allgemeine Grundsätze über die persönliche Zurechnung von Einkünften bzw. über die Verlagerung von Einkunftsquellen zu entwickeln. Dabei soll zunächst auf die Zurechnungsproblematik schlechthin eingegangen werden, unabhängig davon, ob Einkünfteverlagerungen zwischen Fremden oder solche zwischen nahen Angehörigen zur Diskussion stehen. Erst in einem zweiten Anlauf soll dann geprüft werden, ob und welche Modifikationen die zu erarbeitenden Grundsätze für Angehörigenbeziehungen auf Grund spezieller einkommensteuerrechtlicher Vorschriften erfahren müssen. Die Detailfragen, die sich bei solchen Familienverträgen ergeben, sind hingegen ebenso auszuklammern wie die Spezialfragen bei einzelnen Vereinbarungstypen, etwa dem Nießbrauch, die in eigenen Beiträgen behandelt werden. Auch auf eine eingehende Darstellung der zum Teil schwierigen Zurechnungsfragen, die sich bei steuerlicher Gesamtrechtsnachfolge ergeben, wird verzichtet werden müssen.

## II. Methodische Vorbemerkungen

### 1. Der gegenwärtige Diskussionsstand und seine methodische Problematik

Wenn ein unbefangener Betrachter ermitteln will, welche rechtlichen Grundsätze denn eigentlich die Zurechnung bzw. Verlagerung von Einkünften bestimmen, so wird er bei einer flüchtigen Durchsicht von Literatur und Judikatur zunächst lediglich auf eine Reihe von Kriterien stoßen, die offenbar in irgendeiner Weise für die Zurechnung bzw. Verlagerung von Einkünften von Bedeutung sind:

- a) Dazu zählt an erster Stelle die persönliche Beziehung zwischen den an der Verlagerung der Einkunftsquelle beteiligten Personen. Verlagerungen zwischen Fremden werden anders beurteilt als solche zwischen nahen Angehörigen.
- b) Die zivilrechtliche Position zur Einkunftsquelle. Nach einer nicht selten vertretenen Auffassung setzt Einkünfteverlagerung die Einräumung

einer dinglichen Rechtsposition voraus; obligatorische Rechtspositionen sollen hierfür nicht ausreichen<sup>1</sup>.

- c) Die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Verfügung. Entgeltliche Verfügungen sind offenbar eher geeignet, Einkünfteverlagerungen herbeizuführen als unentgeltliche<sup>2</sup>.
- d) Die Art der Einkunftsquelle. Die Übertragung gehorcht bei sog. Kapitaleinkünften bzw. sächlichen Einkunftsquellen offenbar anderen Gesetzlichkeiten als bei Arbeitseinkünften bzw. persönlichen Einkunftsquellen<sup>3</sup>.
- e) Die Bestandskraft der die Übertragung bezweckenden Vereinbarung. Vereinbarungen mit hoher Bestandskraft, als deren Kriterien Langfristigkeit, Unkündbarkeit bzw. Unwiderruflichkeit angeführt werden, scheinen eher für eine Verlagerung geeignet als Vereinbarungen, die auf Grund ihrer Kurzfristigkeit, Kündbarkeit oder Widerruflichkeit nur eine geringe Bestandskraft aufweisen<sup>4</sup>.

Dazu kommen noch spezielle Differenzierungen für Einkünfteverlagerungen zwischen nahen Angehörigen. Bei ihnen wird beispielsweise der Einhaltung zivilrechtlicher Formvorschriften wesentliche Bedeutung beigemessen. Vereinbarungen, die nicht einmal zivilrechtlich gültig sind, werden als Grundlage einer steuerlich anzuerkennenden Einkünfteverlagerung nicht in Betracht gezogen<sup>5</sup>. Ferner wird bei Verlagerungen zwischen Angehörigen die Zurechnung gelegentlich davon abhängig gemacht, ob den bedachten Angehörigen weiterhin Unterhalt gewährt wird oder nicht<sup>6</sup>. Schließlich

<sup>1</sup> Vgl. etwa *Fichtelmann*, FR 1977, 246; *Felix*, StKongrRep 1972, 374; *ders.*, StKongrRep 1975, 436. Anders BFH 8.8.1969, BStBl 1969 II, 683; 26.10.1971, BStBl 1972 II, 215; 24.7.1975, BStBl 1975 II, 772. — Zur unterschiedlichen Behandlung von dinglichem und obligatorischem Wohnrecht vgl. BFH 6.7.1966, BStBl 1966 III, 622; 12.9.1969, BStBl 1969 II, 706; 26.3.1971, BStBl 1971 II, 478. Kritisch dazu L. *Schmidt*, StbJb 1975/76, 231 f, und *Tipke*, StuW 1977, 299.

<sup>2</sup> Vgl. etwa H. *Schmidt*, DStR 1973, 196 f.

<sup>3</sup> Vgl. „Die steuerliche Zurechnung von Einkünften beim Nießbrauch“, Institut FSt, Brief 172, 13.

<sup>4</sup> Zum Zeitpunkt speziell beim Nießbrauch s. BFH 24.11.1967, BStBl 1968 II, 260; *Richter*, FR 1971, 408; FG Nürnberg, 4.5.1977, EFG 1977, 423. — Zur Bedeutung von Widerruflichkeit und Befristung im allgemeinen siehe L. *Schmidt*, StbJb 1975/76, 210 f; *ders.*, FR 1977, 74.

<sup>5</sup> Hierzu BFH 27.4.1955, BStBl 1955 III, 184; 13.9.1956, BStBl 1956 III, 380; 10.10.1957, BStBl 1957 III, 419; 11.2.1958, BStBl 1958 III, 254 u. a.

<sup>6</sup> Vgl. FG Bremen 7.6.1973, EFG 1973, 488; *Felix*, StKongrRep 1975, 433; L. *Schmidt*, StbJb 1975/76, 156 ff, 181, 209.

spielt bei der Anerkennung von Einkünfteverlagerungen zwischen Angehörigen eine Rolle, ob die Vereinbarung klar und eindeutig ist, ob sie tatsächlich durchgeführt wird und ob sie wirtschaftlich gesehen ein sinnvolles, auch zwischen Fremden übliches Ergebnis anstrebt oder nicht<sup>7</sup>.

Diese Aufzählung soll den Stand der Diskussion illustrieren. Sie ist einerseits unvollständig und andererseits wohl etwas überzeichnet. Worauf es ankommt, ist die Feststellung, daß Judikatur und Schrifttum mit einer ganzen Reihe von Faktoren operieren, die in irgendeiner Weise für die Zurechnung von Einkünften relevant sein mögen, daß aber die normativen Wurzeln dieser Faktoren und damit ihr juristischer Stellenwert nur in den seltensten Fällen aufgedeckt werden. Diese Vorgangsweise mündet gerne in formel- und schlagworthafte Begründungen, die ein dogmatisches Eigenleben entfalten. Juristische Ableitungszusammenhänge werden mit einer solchen Methode immer mehr verschüttet, und sie aufzudecken, ist das Hauptanliegen dieses Beitrages.

## 2. Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts?

Eine zweite methodische Vorbemerkung scheint erforderlich. In der Diskussion um die Einkünfteverlagerung und -zurechnung spielt das Verhältnis Zivilrecht—Steuerrecht eine nicht unerhebliche Rolle. Einerseits finden sich gewichtige Stimmen, die bei der Beurteilung von Zurechnungsfragen die Maßgeblichkeit der bürgerlichrechtlichen Sachverhaltsgestaltung betonen und daher etwa die Auffassung vertreten, der bürgerlichrechtlich wirksam bestellte Nießbrauch müsse in jedem Fall auch steuerlich anerkannt werden<sup>8</sup>. Auf der anderen Seite wird das Verhältnis Zivilrecht—Steuerrecht aber auch durch jene Judikatur des BFH berührt, die Geschäften zwischen Angehörigen, die bürgerlichrechtlich wegen eines Formmangels unwirksam sind, die steuerliche Anerkennung versagt<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Vgl. *Littmann*, Einkommensteuerrecht<sup>11</sup>, 1349; BFH 8.11.1972, BStBl 1973 II, 287; 29.1.1976, BStBl 1976 II, 324 u. a. — Zur Situation in Österreich s. *Ruppe*, Die steuerrechtliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in: *ders.* (Hrsg.), Familienverträge und Individualbesteuerung, Wien 1976, 69 ff.

<sup>8</sup> In diese Richtung etwa *Boettcher*, StJb 1968/69, 136; *Philipowski*, DStR 1968, 597 ff; wohl auch *Felix*, StKongrRep 1975, 433. Zurückhaltender *Herrmann/Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>18</sup>, Anm. 47 zu § 2 EStG.

<sup>9</sup> Siehe die in Anm. 5 zitierten Urteile. Dazu (kritisch) zuletzt *Tiedtke*, DB 1977, 1064, *Tipke*, StuW 1977, 295 f, sowie eingehend *Kruse*, UStZ 1977, 194 ff, und *Rönitz*, FR 1977, 512.

Die methodische Problematik, die damit angesprochen ist, kann in diesem Rahmen nicht in extenso aufgegriffen werden<sup>10</sup>. Beide Positionen verkennen m. E. das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht. Sie gehen von einer Beziehung der Über- und Unterordnung statt von einer der Nebenordnung aus<sup>11</sup> und ignorieren die eigenständige Tatbestandsbildung des Steuerrechts, speziell aber die Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung, die das deutsche wie das österreichische EStG beherrscht<sup>12</sup>.

Damit soll nicht die Bedeutungslosigkeit der bürgerlichrechtlichen Gestaltung für das Einkommensteuerrecht behauptet werden. Hinter den wirtschaftlichen Positionen, die das Einkommensteuergesetz erfassen will, stehen immer zivilrechtliche Gestaltungen, und in vielen Fällen oder sogar typischerweise werden sich bestimmte zivilrechtliche Gestaltungen und Rechtspositionen mit bestimmten wirtschaftlichen Tatbeständen, wie sie das EStG umschreibt, decken. Hier liegt aber die Gefahr nahe, daß bei steuerlicher Beurteilung von Sachverhalten nicht mehr geprüft wird, ob die vom Einkommensteuergesetz normierten wirtschaftlichen Merkmale tatsächlich gegeben sind, sondern daß man sich mit einer oberflächlichen zivilrechtlichen Würdigung des Sachverhaltes zufrieden gibt und daraus in einem Gedankensprung unmittelbar die steuerlichen Konsequenzen ableitet. Diese Vorgangsweise kann zwar für sich in Anspruch nehmen, daß sie einfach zu handhaben ist und sogar vielfach zu richtigen Ergebnissen führt, weil mit einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung der Erfahrung nach eben regelmäßig die vom Einkommensteuergesetz angesprochenen wirtschaftlichen Tatbestandsmerkmale verbunden sind. Sie übersieht aber, daß die zivilrechtliche Gestaltung nicht mehr als ein Indiz für die steuerliche Würdigung des Sachverhaltes liefern kann, und muß daher in Grenzfällen, da sie auf falschen Prämissen aufbaut, zu Fehlbeurteilungen führen. Richtigerweise ist daher wohl nicht von einer Maßgeblichkeit, sondern lediglich von einer *Indizwirkung der bürgerlichrechtlichen Gestaltung* für das Steuerrecht zu sprechen<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Zum Verhältnis: Steuerrecht—Privatrecht in jüngerer Zeit: *Huber-Krebs*, *StuW* 1967, 97; *Spanner*, *FS Wacke* (1972), 181 ff; *Schwendy*, *StuW* 1975, 311, insbes. 315; *Haas*, *DStZ* 1975, 363; *Kruse*, *ÖStZ* 1976, 86; *Tipke*, *Steuerrecht* 4, Köln 1976, 88 ff. — Für Österreich: *Gassner*, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, Wien 1972, insbes. 127 ff; *Stoll*, *Leasing* 2, Wien 1977, 22 ff.

<sup>11</sup> *Tipke*, *Steuerrecht* 4, 9.

<sup>12</sup> Zu Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung eingehend *Stoll*, *Leasing* (Anm. 10), 22 ff.

<sup>13</sup> Hierzu *Ruppe*, *Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes*, in: *ders.* (Hrsg.), *Familienverträge und Individualbesteuerung*, Wien 1976, 3.

Aus demselben Grund scheint auch die erwähnte Judikatur des BFH problematisch, die bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen die steuerliche Anerkennung von der Einhaltung bürgerlichrechtlicher Formvorschriften abhängig macht und die Anwendbarkeit des § 41 Abs. 1 AO in diesem Fall verneinen zu können glaubt<sup>14</sup>. Auch hier liegt der Fehler in der unzulässigen Vorstellung von einem Primat des bürgerlichen Rechts. Bei einem Rechtsgebiet, das — wie es bei der Einkommensteuer der Fall ist — die Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung wählt, kann es letztlich auf die Existenz bestimmter zivilrechtlicher Vereinbarungen gar nicht ankommen, weil für die steuerliche Beurteilung lediglich die tatsächlichen wirtschaftlichen Positionen und Gegebenheiten maßgebend sind. Noch weniger kann aber dann entscheidend sein, ob zugrunde liegende Vereinbarungen allfälligen bürgerlichrechtlichen Formvorschriften genügen<sup>15</sup>.

Auch hier wäre es jedoch verfehlt, der Einhaltung oder Nichteinhaltung bürgerlichrechtlicher Formvorschriften jegliche Bedeutung für die steuerliche Beurteilung absprechen zu wollen. Einerseits mag es ausnahmsweise Fälle geben, in denen ohne Einhaltung der bürgerlichrechtlichen Form auch bestimmte materielle Konsequenzen, die für die Besteuerung maßgebend sind, nicht eintreten. Daß es auch in diesem Fall in Wahrheit die materielle Konsequenz der Formerfüllung und nicht diese selbst ist, die besteuierungsrelevant wird, liegt freilich auf der Hand. — Auf der anderen Seite kann die Einhaltung von Formvorschriften im *Einzelfall* ein Indiz hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung abgeben. Von der Einhaltung der Formvorschriften generell auf die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung zu schließen, scheint hingegen problematisch, weil man dann Gefahr läuft, die tatsächliche Durchführung aus den Augen zu verlieren. Peinliche Beachtung der Formvorschriften ist — darauf hat *Tiedtke* zu Recht hingewiesen<sup>16</sup> — gerade ein Kennzeichen von Scheingeschäften.

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß die Erfüllung bürgerlichrechtlicher Formvorschriften kein generelles Kriterium ist, das die Zurechnung von Einkünften bzw. die Verlagerung von Einkunftsquellen bestimmt, sondern höchstens im Einzelfall ein Indiz für das Vorliegen bestimmter materieller Gegebenheiten liefern kann. Es wäre somit auch hier nicht von einer Maßgeblichkeit, sondern lediglich von einer *Indizwirkung der bürgerlichrechtlichen Form* zu sprechen.

<sup>14</sup> Siehe Anm. 5 und 9!

<sup>15</sup> *Ruppe*, Die steuerrechtliche Anerkennung (s. Anm. 7), 88; kritisch auch *Tipkel/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung<sup>8</sup>, Anm. 15 zu § 41 AO; eingehend *Kruse*, *ÖStZ* 1977, 194 ff.

<sup>16</sup> *Tiedtke*, *DB* 1977, 1064.

### III. Die Zurechnungsproblematik im allgemeinen

Das Einkommensteuergesetz selbst enthält bekanntlich keine generellen expliziten Regeln für die persönliche Zurechnung der Einkünfte. Die Zurechnungsfrage schien dem Gesetzgeber offenbar so unproblematisch, daß er auf eine nähere Bestimmung des Steuerschuldners verzichtete<sup>17</sup>. Auch spezielle Zurechnungsnormen sind im Gesetz selten zu finden. Die wichtige Bestimmung des § 22 Ziff. 1 dEStG (§ 29 Ziff. 1 öEStG) über die Zurechnung wiederkehrender Bezüge sei allerdings ausdrücklich hervorgehoben<sup>18</sup>.

#### 1. Die Bedeutung des § 39 AO für die Einkünftezurechnung

Nun muß freilich geprüft werden, ob sich nicht aus der Bestimmung des § 39 AO, die inhaltlich dem § 11 StAnpG bzw. dem § 24 der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO) entspricht, etwas für unser Problem gewinnen läßt. Die entscheidende Aussage, die diesen Bestimmungen trotz abweichender Formulierungen im einzelnen entnommen werden kann, ist die, daß für die steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern letztlich die umfassende wirtschaftliche Sachherrschaft maßgebend sein soll. Die neue deutsche Abgabenordnung präzisiert diesen Gedanken (offenbar unter Rückgriff auf die Ergebnisse von *Seeliger*)<sup>19</sup>, indem sie in § 39 zum Zurechnungsobjekt den Eigentümer oder denjenigen erklärt, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in einer Weise ausübt, daß er den (zivilrechtlichen) Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

Die Frage, welche Rolle dieser Bestimmung im Einkommensteuerrecht und speziell für die Einkünftezurechnung zukommt, wird im Schrifttum nicht einheitlich beantwortet. *Tipke/Kruse* sehen insbesondere in § 5 EStG eine *lex specialis*, die dem § 39 vorgehe, wenn auch inhaltlich zwischen den Zurechnungsregeln des § 39 AO und denen, die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abgeleitet werden können, weitestgehend Übereinstimmung bestehe<sup>20</sup>. *Hübschmann/Hepp/Spitaler* halten die Zu-

<sup>17</sup> Dies steht im Einklang mit der früheren Lehre. So vertrat *Hensel* die Auffassung, daß sich die Zurechnung „meist fast unbemerkt aus den Tatbestandsnormen“ ergebe: *Hensel, Steuerrecht* 3, Berlin 1933, 59.

<sup>18</sup> Zu erwähnen sind ferner § 26 a Abs. 1; § 26 b und § 28 dEStG — Bestimmungen, die im öEStG keine Parallele haben. Ihr Aussagewert ist gering; § 26 a Abs. 1 etwa sagt nur, daß bestimmte Umstände für die Zurechnung *nicht* maßgebend sind.

<sup>19</sup> *Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht*, Stuttgart 1962, 89 f.

<sup>20</sup> *Tipke/Kruse, Anm. 4 zu § 39 AO*.

rechnungsregel des § 11 StAnpG in vollem Umfang auch für die Einkommensbesteuerung für verbindlich und wollen bei Abweichungen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum die Einkünfte aus den fraglichen Wirtschaftsgütern dem wirtschaftlichen Eigentümer zurechnen<sup>21</sup>. Nach *Kühn/Kutter* erstreckt sich die Bedeutung des § 11 StAnpG auch auf die Steuern vom Einkommen, somit auch „auf die steuerliche Zurechnung der Einkünfte, die aus dem Wirtschaftsgut fließen, um dessen Zurechnung es sich handelt“<sup>22</sup>. Der BFH schließlich hat in seinem Gutachten zur einkommensteuerlichen Wirkung der allgemeinen Gütergemeinschaft die Auffassung vertreten, aus § 11 Ziff. 5 StAnpG könne für die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte unmittelbar nichts gewonnen werden<sup>23</sup>.

M. E. ist zu differenzieren. § 39 AO gilt als *lex generalis* insoweit, als nicht Spezialvorschriften des materiellen Rechts abweichende Zurechnungsregeln vorsehen. Im Bereich der Einkommensteuer haben daher für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Vorrang. Im übrigen kommen auch bei der Einkommensteuer die Zurechnungsregeln des § 39 AO zur Anwendung. Das kann nun freilich nicht bedeuten, daß Einkünfte, die aus der Verwertung von Wirtschaftsgütern gezogen werden, jeweils dem wirtschaftlichen Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter zuzurechnen wären. Wäre diese Schlußfolgerung richtig, dann wären ja selbst bei entgeltlichen Pacht- oder Nießbrauchsbeziehungen, bei denen der Pächter oder Nießbraucher in der Regel nicht die Position eines wirtschaftlichen Eigentümers der Wirtschaftsgüter erhält, die Einkünfte nicht dem Pächter oder Nießbraucher, sondern dem Eigentümer zuzurechnen. Der gedankliche Fehler liegt darin, daß es für die Zurechnung von Einkünften, die aus Vermögenswerten gezogen werden, nicht auf die umfassende Sachherrschaft an eben diesem Vermögen ankommt, sondern darauf, daß jemand diese Vermögenswerte als Einkunftsquelle nutzen kann. Diese Nutzungsmöglichkeit setzt aber prinzipiell weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an den Vermögenswerten voraus.

§ 39 AO ist somit für den Bereich der Einkommensteuer zwar insoweit anwendbar, als die Zurechnung von Wirtschaftsgütern für die Ermittlung der Einkünfte Bedeutung besitzt und das Gesetz diesbezüglich keine Spezialvorschriften enthält — somit beispielsweise beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, möglicherweise auch für die Inan-

<sup>21</sup> *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur Reichsabgabenordnung<sup>1-6</sup>, Anm. 2 b zu § 11 StAnpG.

<sup>22</sup> *Kühn/Kutter*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung<sup>10</sup>, 872.

<sup>23</sup> BFH 18. 2. 1959, BStBl 1959 III, 263, 264.

spruchnahme der AfA <sup>24</sup>. Eine Aussage über die Zurechnung der Einkünfte kann § 39 AO nicht entnommen werden, weil die Zurechnung von Einkünften nach dem Einkommensteuergesetz nicht ein Problem des zivilrechtlichen Eigentums oder der wirtschaftlichen Sachherrschaft über Wirtschaftsgüter ist, sondern von der Innehabung einer Einkunftsquelle abhängt.

## 2. Der Begriff der Einkunftsquelle

Dem Begriff der Einkunftsquelle ist im steuerrechtlichen Schrifttum bisher erstaunlich wenig Aufmerksamkeit geschenkt worden <sup>25</sup>. Gelegentlich wird Skepsis geäußert, ob er überhaupt einer befriedigenden Definition zugänglich ist <sup>26</sup>. Die positiven Normen des Einkommensteuergesetzes sind in der Tat nicht geeignet, Optimismus zu wecken und unmittelbare Einsichten zu erschließen. Betrachtet man die Abfolge der sieben Einkunftsarten, so sind Einkunftsquellen — ohne Anspruch auf Vollständigkeit — ein landwirtschaftlicher Betrieb, die Tierzucht, eine freiberufliche Tätigkeit, ein Gewerbebetrieb, die Position als Mitunternehmer, die Veräußerung eines Betriebes, ein Dienstverhältnis, eine Pensionsberechtigung, Wertpapiere und Beteiligungen, unbewegliches Vermögen, Stammrechte auf wiederkehrende Bezüge usw. Diese Liste ist offenbar nicht an einem übergeordneten ökonomischen Einkommensbegriff, sondern an höchst pragmatischen Bedürfnissen orientiert; sie läßt auf den ersten Blick keine Gemeinsamkeiten und verbindenden Merkmale erkennen. Bei näherer Betrachtung fallen allerdings verschiedene Punkte auf:

- a) Der unentgeltliche Vermögensanfall, vor allem in Form von Erbschaften und Schenkungen, fällt unter keine der Einkunftsarten.
- b) Nach § 22 Ziff. 1 dEStG (§ 29 Ziff. 1 öEStG) werden freiwillige, d. h. in der Regel unentgeltliche wiederkehrende Bezüge und wiederkehrende Leistungen zwischen Unterhaltsverpflichteten und -berechtigten nicht dem Empfänger zugerechnet.
- c) Bei Miet-/Pacht- und Untermiet-/Unterpachtverhältnissen liegt nach unbestrittener Ansicht *nicht eine* Einkunftsquelle (nämlich das Miet- oder Pachtobjekt) vor; es werden vielmehr *zwei* Einkunftsquellen und damit mehrere Zurechnungssubjekte angenommen <sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Vgl. hierzu Herrmann/Heuer, Anm. 40 d zu § 2 EStG; Schiffbauer, DB 1957, 737.

<sup>25</sup> Hinweise bei H. Schmidt, DStR 1973, 196; L. Schmidt, StJb 1975/76, 164. S. jetzt auch Tipke, StuW 1977, 298 f.

<sup>26</sup> Institut FSt, Brief 172, 12.

<sup>27</sup> S. schon Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925, Berlin 1927 und 1929, I/499 und II/738.

- d) Die Eigennutzung von Wirtschaftsgütern wird im österreichischen Einkommensteuerrecht überhaupt nicht mehr und im deutschen Einkommensteuergesetz nur in Form der von der Lehre als systemwidrig bezeichneten Ausnahmebestimmung<sup>28</sup> des § 21 Abs. 2 als Einkommensbestandteil angesehen.

Berücksichtigt man diese Punkte und läßt man die Nutzungswertbesteuerung des § 21 Abs. 2 dEStG als systemwidrigen Fremdkörper außer Betracht, so kristallisiert sich doch ein Merkmal heraus, das zumindest die meisten Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes verbindet: Es ist dies die *entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt*. Allgemeiner ausgedrückt — um eine Formulierung von Fritz Neumark zu gebrauchen: Eine Einkunftsquelle liegt nur vor, wenn Einnahmen auf Grund einer Teilnahme des Empfängers an der Bildung des Sozialproduktes erzielt werden<sup>29</sup>. Aus anderer Perspektive betrachtet: Wer Einnahmen lediglich in abgeleiteter Form bezieht, d. h. durch Schenkungen, Erbschaften, Unterhaltszahlungen u. dgl., wer also nicht selbst am Marktgeschehen teilnimmt und seine Leistungen umsetzt<sup>30</sup>, mag zwar Einkommen im Sinn eines konsumierbaren Vermögenszuwachses erzielen, er besitzt aber nach geltendem Einkommensteuerrecht keine Einkunftsquelle<sup>31</sup>, sondern ist allenfalls mediatisierter Bezieher von Nutzungen<sup>32</sup>.

Ist der Umsatz von Leistungen am Markt jener kleinste gemeinsame Nenner, der nach Verzicht auf die normative Verankerung ökonomischer Einkommenstheorien und -begriffe die pragmatische Aufzählung der Einkunftsquellen des geltenden Einkommensteuerrechtes verbindet, so stellt sich sofort die weitere Frage, nach welchen Kriterien sich diese Teilnahme bestimmt und wer daher als Inhaber der Einkunftsquelle und als Zurechnungsobjekt der Einkünfte anzusehen ist.

<sup>28</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrecht<sup>4</sup>, 167; ferner „Gutachten der Steuerreformkommission 1971“, 118.

<sup>29</sup> *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, 41.

<sup>30</sup> Dieser Gedanke klingt nunmehr auch bei *Tipke* (StuW 1977, 299) an.

<sup>31</sup> Diesbezüglich wird in HFR 1977, 118, in der Anmerkung zum Urteil des BFH 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115, zu Recht auf den Unterschied zwischen Nutzungen und Einkünften hingewiesen.

<sup>32</sup> Leistungserstellung und Einkünftebezug fallen in der Regel sowohl periodenmäßig als auch personell zusammen. Dies muß jedoch nicht der Fall sein. Insbesondere gelten Ausnahmen für Einkünfte auf Grund von Rentenberechtigungen, bei denen die Leistung in einem früheren Zeitabschnitt und allenfalls — bei Witwen- und Waisenrenten — durch eine andere Person erbracht wurde. § 24 dEStG (§ 32 öEStG) nimmt darauf ausdrücklich Bezug.

### 3. Kriterien der persönlichen Zuordnung von Einkunftsquellen

#### a) Wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einkünfte

Diese Frage ist wohl die Kernfrage unseres Themas. Sie scheint auf den ersten Blick leicht zu beantworten. Die in Literatur und Judikatur vielfach angebotene Lösung lautet: Derjenige ist Zurechnungssubjekt, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht über Einkünfte derart erlangt hat, daß bei ihm ein wirksamer Vermögenszuwachs eintritt<sup>33</sup>. Für diese Lösung scheinen zunächst Leistungsfähigkeitsüberlegungen zu sprechen<sup>34</sup>. Der Gedanke ist plausibel und bestechend, daß demjenigen zugerechnet wird, der den Vermögenszuwachs tatsächlich erfährt. Der aus Gerechtigkeits- und Gleichmäßigkeitserwägungen sinnvolle Gedanke scheint überdies eine dogmatische Untermauerung dadurch zu erfahren, daß das Einkommensteuergesetz offenbar nur „wirksame“ Einkünfte der Steuer unterwerfen will und daher etwa durchlaufende Posten und Darlehenszahlungen bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern nicht zu Einnahmen führen. Gelegentlich wird für diese Auffassung auch das Zuflußprinzip des § 11 dEStG (§ 19 öEStG) ins Treffen geführt<sup>35</sup>.

Trotzdem vermag diese Lösung nicht zu überzeugen. Verfügungsmacht über Einkünfte und Zuwachs an Vermögen und damit an Leistungsfähigkeit kann auch auf Grund der Einkommensverwendung eines anderen erlangt werden. Gerade die für unser Thema aktuellen Streitfälle, in denen es um die Frage geht, ob eigene Einkünfte oder abgeleitete Nutzungen bezogen werden, ob eine steuerlich beachtliche Übertragung einer Quelle oder eine unbeachtliche Abtretung von Einkünften gegeben ist, lassen sich mit dem Kriterium des Vermögenszuwachses, der Disposition über Einkünfte nicht lösen<sup>36</sup>. In der Tat wird bei dieser Lösung wieder übersehen, daß der bloße Zuwachs an Vermögen, ein Mehr an Leistungsfähigkeit für sich gesehen einkommensteuerlich irrelevant ist und daß der Zuwachs seine steuerliche Relevanz erst dadurch erhält, daß er auf einer eigenen Einkunftsquelle basiert<sup>37</sup>. Die entscheidende Frage nach der persönlichen Zuordnung der Einkunftsquelle kann an Hand der tatsächlichen Verfügungsmacht über die Einkünfte gerade nicht entschieden werden.

<sup>33</sup> In diesem Sinne etwa *Herrmann/Heuer*, Anm. 40 a zu § 2 (mit Judikatur); in die gleiche Richtung Institut FSt, Brief 172, 10.

<sup>34</sup> Zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips s. *Tipke*, Steuerrecht<sup>4</sup>, 22; *Lang*, StuW 1974, 297 f.

<sup>35</sup> Vgl. *Herrmann/Heuer*, Anm. 40 a zu § 2.

<sup>36</sup> Kritisch auch *Littmann*, 148, sowie *Kamm*, Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und steuertatbestandlicher Garantiefunktion, Köln 1976, 19.

<sup>37</sup> Ähnlich Urteilsanmerkung HFR 1977, 118.

*b) Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle*

Vielleicht hilft hier folgende Überlegung weiter. Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes tatsächlich die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muß als *Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, über die Leistungserstellung disponieren kann, d. h. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.*<sup>38</sup>.

Diese Hypothese erfährt im geltenden Recht eine dogmatische Bestätigung durch die Bestimmungen des § 20 Abs. 2 Ziff. 2 dEStG (§ 27 Abs. 2 Ziff. 2 öEStG) betreffend Veräußerung bestimmter Kapitalforderungen und § 21 Abs. 1 Ziff. 4 dEStG (§ 28 Abs. 1 Ziff. 4 öEStG) betreffend Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, die wiederum nur Spezialfälle des allgemein in § 24 dEStG (§ 32 öEStG) formulierten Gedankens sind<sup>39</sup>. Einkünfte aus der Veräußerung solcher Forderungen werden nach diesen Bestimmungen dem Veräußerer und nicht dem tatsächlichen Empfänger zugerechnet; letzterer bleibt vielmehr bei Vereinnahmung der entsprechenden Kapital- und Mieterträge nach durchaus herrschender Auffassung steuerfrei<sup>40</sup>. — Dieselbe Lösung gilt nunmehr nach § 20 Abs. 2 Ziff. 3 dEStG idF des Körperschaftsteuerreformgesetzes 1976 auch für die Veräußerung von Zinsscheinen, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen mitveräußert werden und das Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung entfallenden Stückzinsen besonders in Rechnung gestellt wird. Die vom Erwerber vereinnahmten Zinsen sind in diesem Fall um das Entgelt für den Erwerb der Zinsscheine zu kürzen<sup>41</sup>.

<sup>38</sup> Vgl. auch L. Schmidt, StbJb 1975/76, 164, der ebenfalls für entscheidend hält, wer die Leistung erbringt bzw. wer die Möglichkeit hat, die Leistung zu erbringen oder zu verweigern, und es für selbstverständlich ansieht, daß Einkunftsquelle nicht das Entgelt, sondern „allenfalls“ die Leistung ist, für die das Entgelt gewährt wird.

<sup>39</sup> Hierzu schon Strutz, aaO (Anm. 27) II/678, unter Verweis auf Evers.

<sup>40</sup> Vgl. dazu RFH 17. 6. 1931, RStBl 633; BFH 11. 12. 1968, BStBl 1969 II, 188; 14. 2. 1973, BStBl 1973 II, 452. — Mrozek/Peters, Kommentar zum EStG<sup>4</sup> (1944), Anm. 3 zu § 20; Bühler/Paulick, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Anm. 16 a zu § 20; Winter, FR 1962, 405 f. — Für Österreich: Schubert/Pokorny/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1973, 762 und 781; Stoll, Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung der ordentlichen Kapitalerhöhung, FS W. Kastner, Wien 1972, 516.

<sup>41</sup> Laut Abschn. 75 Abs. 8 der österr. Einkommensteuer-Richtlinien 1975 werden derartige Stückzinsen beim Veräußerer besteuert, während beim Erwerber insoweit keine Einnahmen vorliegen.

In diesen Bestimmungen kommt nicht nur das sog. Surrogationsprinzip zum Ausdruck, der Grundsatz also, daß auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgehende oder aufgegebene Einnahmen gewährt werden, steuerpflichtig sind<sup>42</sup>; der Gesetzgeber bringt vielmehr auch den Zusammenhang zwischen Leistungserstellung und Zurechnung zum Ausdruck. Als Zurechnungssubjekt wird nämlich derjenige angesehen, der die entsprechende Leistung (Kapitalüberlassung, Vermietung) erbracht hat, und nicht derjenige, dem die Früchte dieser Leistung letztlich zufließen<sup>43</sup>. Es liegen hier Bestimmungen vor, denen wichtige Aussagen über die persönliche Zurechnung entnommen werden können.

Um Mißverständnisse zu vermeiden, ist vielleicht hervorzuheben, daß die hier vertretene Auffassung, die bei der Zurechnung auf die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle (d. h. die Leistungserstellung) und nicht auf die Dispositionsbefugnis über die Einkünfte abstellt, keineswegs identisch ist mit der vom BFH im vielzitierten und -kritisierten Urteil vom 14. 12. 1976<sup>44</sup> vertretenen These, wonach nur derjenige Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen kann, der selbst Kapital zur Nutzung überlassen hat. Darauf kann es in der Tat nicht ankommen. Entscheidend ist vielmehr, wer jeweils der *Herr der fraglichen Leistungsbeziehung* ist; ihm ist zuzurechnen und nicht demjenigen, dem die Früchte zufallen, ohne daß er über die Quelle verfügen kann.

### c) Zweifelsfragen zur Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle

Wenn man die Teilnahme am Marktgeschehen als das verbindende Element der meisten Einkunftsquellen akzeptiert und daher die Zurechnung der Einkünfte an Hand der Dispositionsbefugnis über die entsprechenden Lei-

<sup>42</sup> Vgl. zu diesem Prinzip: *Herrmann/Heuer*, Anm. 365 zu § 20 EStG; RFH 17. 6. 1931, RStBl 633; BFH 11. 12. 1968, BStBl 1969 II, 188; 12. 12. 1969, BStBl 1970 II, 212.

<sup>43</sup> Dem scheint auf den ersten Blick die Einschränkung in § 20 Abs. 2 Ziff. 2 dEStG (§ 27 Abs. 2 Ziff. 2 öEStG) „wenn die ... Aktien... nicht mitveräußert werden“ zu widersprechen, weil auch bei Mitveräußerung der Anteile im Veräußerungserlös Kapitalerträge enthalten sein können, die der Leistung (Kapitalüberlassung) des Veräußerers zuzuordnen sind und daher ihm zuzurechnen wären. Das Motiv dieser Einschränkung sind jedoch offenbar Praktikabilitätserwägungen (siehe dazu die ausführlichen Darlegungen im Urteil des RFH 4. 9. 1929, RStBl 607). Zu Recht halten daher *Herrmann/Heuer*, die im übrigen dieser Einschränkung großes Gewicht beimessen, eine Steuerpflicht des Veräußerers für denkbar, wenn dieser zusammen mit den Anteilen bereits *fällige* Gewinnansprüche abtritt (Anm. 375 zu § 20 EStG).

<sup>44</sup> BStBl 1977, II, 115. Hierzu *Söffing*, FR 1977, 213; HFR 1977, 117 f; *Schellenberger*, DStZ 1977, 119; *Offerhaus*, StBp 1977, 116; Institut FSt, Brief 172; *L. Schmidt*, FR 1977, 457.

stungen vornehmen will, stellen sich sofort verschiedene Zweifelsfragen ein.

aa) *Horizontale Teilung der Dispositionsbefugnisse*

Schwierigkeiten ergeben sich zunächst in den Fällen, in denen die Dispositionsbefugnisse sozusagen — um einen Ausdruck von *Sudhoff* zu gebrauchen<sup>45</sup> — horizontal geteilt werden, wie dies etwa bei *Vermietung und Verpachtung* eines ertragbringenden Objektes oder bei Bestellung eines *Nießbrauches* der Fall ist. Während bei der vertikalen Teilung der Dispositionsbefugnisse, wie sie etwa bei Gesellschaftsverhältnissen oder Miteigentumsgemeinschaften gegeben ist, die Dispositionsbefugnisse am Stamm des fraglichen Objektes mehreren Personen zustehen, kommt es bei der horizontalen Teilung zu einer Abspaltung von Nutzungsrechten von der Stammberechtigung.

Erfolgt diese Abspaltung in einer Weise, daß nunmehr sowohl der Stammberechtigte als auch der Nutzungsberechtigte am Markt mit eigenen Leistungen auftreten, unterliegt es keinem Zweifel, daß jeder für sich über eine eigene Einkunftsquelle verfügt. So ist es — wie erwähnt — seit jeher unbestritten, daß bei der Verpachtung eines Unternehmens der Pächter und Verpächter jeweils eigene Einkunftsquellen erhalten: jener in Form des Pachtverhältnisses, dieser durch den Betrieb des Unternehmens auf eigene Rechnung und Gefahr<sup>46</sup>.

Erfolgt die Abspaltung hingegen in einer Weise, daß der Stammberechtigte selbst auf eine entgeltliche Verwertung verzichtet und die Nutzung einem anderen überläßt, der nunmehr die Leistung erbringt, so liegt lediglich beim Nutzungsberechtigten eine Einkunftsquelle vor. Dies freilich nur unter der Voraussetzung, daß im Innenverhältnis tatsächlich der Nutzungsberechtigte und nicht mehr der Stammberechtigte die maßgebenden Dispositionsbefugnisse hinsichtlich der Leistungserstellung innehat.

Diese Grundsätze sind auch und vor allem bei der Einräumung eines *Nießbrauchs* zu beachten. Die Auffassung, die aus der dinglichen Natur des *Nießbrauches*, aus der Tatsache, daß es sich um eine „Zerlegung“ des Eigentums handle und der *Nießbraucher* einen „Eigentumssplitter“ erhalte, Schlüsse auf die Zurechnung beim *Nießbraucher* ziehen will<sup>47</sup>, scheint mir nicht haltbar. Ebenso wenig scheint mir allerdings auch der Pessimismus begründet, der aus dem erwähnten BFH-Urteil vom 14. 12. 1976 betreffend *Nießbrauch* am Kapitalvermögen<sup>48</sup> eine generelle steuerliche Nichtaner-

<sup>45</sup> *Sudhoff*, Handbuch der Unternehmensnachfolge<sup>2</sup>, München 1973, 203.

<sup>46</sup> Vgl. oben Anm. 27!

<sup>47</sup> In diese Richtung Insitut FSt, Brief 172, pass., etwa 30; *Philipowski*, DStR 1968, 597 ff; ähnlich *Heister*, DStR 1974, 34.

<sup>48</sup> S. oben Anm. 44.

kennung von Einkunftsverlagerungen durch Nießbrauch ableiten will<sup>49</sup>. *Einkünftebezieher ist der Nießbraucher nicht wegen seiner dinglichen Berechtigung, sondern lediglich deswegen und insoweit, als ihm die entscheidenden Dispositionsbefugnisse über die Quelle, d. h. insbesondere die Möglichkeit der Ausnutzung von Marktchancen und der Leistungsverweigerung zustehen*. Diese Frage kann aber nicht allgemein, sondern nur für die einzelnen Nießbrauchstypen an Hand der zivilrechtlichen Regelungen bzw. für den Einzelfall auf Grund der vertraglichen Vereinbarung im Innenverhältnis und der tatsächlichen Handhabung entschieden werden.

Was in diesem Zusammenhang konkret die Frage des Nießbrauches am Kapitalvermögen anlangt, die durch das erwähnte Urteil des BFH vom 14. 12. 1976 so virulent geworden ist, so wird in der Tat, wie dies Ludwig Schmidt in seinem jüngsten Beitrag in der „Finanzrundschau“ mit Akribie getan hat<sup>50</sup>, die zivilrechtliche Position des Nießbrauchers auszuloten sein, um seine Dispositionsbefugnisse mit jenen des Nießbrauchbestellers einerseits und denen eines (hypothetischen) bloßen Zessionars vergleichen zu können. In der Sache scheint mir dabei der Umstand, daß die inhaltliche Einwirkung auf das Schuldverhältnis bei der Zession dem Zedenten, beim Nießbrauch hingegen dem Nießbraucher und nicht dem Nießbrauchbesteller zukommt, von entscheidender Bedeutung zu sein, weil sich darin die nach meinem Ansatz für die Zurechnung maßgebende Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle manifestiert<sup>51</sup>. Daß dieses Mehr an rechtlichem Können des Nießbrauchers zivilrechtlich den Sinn hat, die Nutzungen des Nießbrauchers zu sichern<sup>52</sup>, mag zutreffen, scheint aber deswegen nicht relevant, weil es — anders als in den Fällen der Sicherungsübereignung und der Treuhand — auch (im Innenverhältnis wirksame) Maßnahmen ermöglicht, die durchaus anderen als Sicherungszwecken dienen können.

Von der Warte der hier vertretenen Position aus muß dann freilich auch überprüft werden, ob der in Schrifttum und Judikatur immer wieder bemühte „Modellfall“<sup>53</sup> der *Abtretung von Forderungen* stets und in allen Fällen als Einkommensverwendung anzusehen ist. Diese Auffassung ist sowohl in Judikatur<sup>54</sup> als auch in der Lehre<sup>55</sup> unbestritten und

<sup>49</sup> In diese Richtung etwa Schellenberger, DStZ 1977, 119.

<sup>50</sup> L. Schmidt, FR 1977, 457, insbes. 459 ff. Zu dem Urteil auch in diesem Band L. Schmidt, unten S. 59 f.; Meincke, unten S. 86; Söffing, unten S. 125.

<sup>51</sup> Anders L. Schmidt, FR 1977, 460 f, der diese Unterschiede für bedeutungslos hält.

<sup>52</sup> L. Schmidt, FR 1977, 461; s. derselbe in diesem Band S. 60.

<sup>53</sup> Tipke, StuW 1977, 294.

<sup>54</sup> Siehe die Nachweise bei Tipke, StuW 1977, 294, FN. 10 a.

<sup>55</sup> Vgl. Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940, 22 ff und 279 ff; Herrmann/Heuer, Anm. 40 j zu § 2; Littmann, Anm. 95 a zu § 2.

kann geradezu als Fixpunkt der Zurechnungsdiskussion angesehen werden<sup>56</sup>. Sie trifft deswegen (und insoweit) zu, weil in solchen Fällen die Dispositionsbefugnisse über die fragliche Leistungsbeziehung (deren Ausfluß die abgetretene Forderung ist) weiterhin beim Zedenten bleiben und nicht — auch wenn zivilrechtlich Direkterwerb des Zessionars angenommen wird — auf diesen übergehen. Ob diese Auffassung auch haltbar ist, wenn im Innenverhältnis der Zedent auf jegliche inhaltliche Einwirkung auf das Schuldverhältnis zugunsten des Zessionars verzichtet, muß in Frage gestellt werden.

*bb) Vertikale Teilung der Dispositionsbefugnisse*

Probleme können sich auch bei vertikaler Teilung der Dispositionsbefugnisse ergeben, gleichgültig ob diese auf gesellschaftsrechtlicher, sachenrechtlicher oder familienrechtlicher Basis erfolgt (Personengesellschaften, Miteigentumsgemeinschaften, Ehegütergemeinschaften). Hier bereitet offenbar die Frage, worin jeweils die Einkunftsquelle besteht, einige Schwierigkeiten. Die Zurechnungsproblematik bei *Personengesellschaften* ist dabei an dieser Stelle nicht weiter zu verfolgen, weil ihr ein eigener Beitrag gewidmet ist. Der Lösungsansatz muß wohl von der Überlegung ausgehen, daß als Einkunftsquelle der vom Gesellschafter der Gesellschaft gegenüber erbrachte Beitrag (Kapital oder Arbeitskraft) anzusehen ist. Maßgebend für die Zurechnung ist somit, ob der Gesellschafter über diese Beitragsleistungen disponieren kann. Verfehlt wäre es hingegen, die Zurechnung von der Stellung des Gesellschafters innerhalb der Gesellschaft (Mitwirkungsrechte bei der Geschäftsführung u. dgl.) abhängig zu machen<sup>57</sup>.

Schwierigkeiten bereitet aber auch die Zurechnung bei *Miteigentumsgemeinschaften*. Die prinzipielle Zurechnung wird hier von der Judikatur gerne vom (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentum an den fraglichen Vermögenswerten abhängig gemacht. Lehrreich ist in diesem Zusammenhang zuletzt etwa das Urteil des FG Nürnberg vom 13. 5. 1977<sup>58</sup>, das die Zurechnung von Mieteinkünften nach Übertragung des Mietobjektes auf Kinder betrifft. Das FG vertrat die These, Erträge aus der Nutzung von Grundbesitz seien grundsätzlich dem (wirtschaftlichen) Eigentümer zuzurechnen, und versagte die Zurechnung bei den Kindern, weil diese von der Einwirkung auf das Grundstück ausgeschlossen waren. Die Begründung ist problematisch, weil die Zurechnung von Mieteinkünften lediglich vor-

<sup>56</sup> L. Schmidt, StbJb 1975/76, 163 f.

<sup>57</sup> Groh scheint in seinem Beitrag ebenfalls in diese Richtung zu gehen, wenn er die Einkunftsquelle aus der Gesellschafterstellung herleitet und auf den Konnex zwischen Beitragspflicht und Gewinnanspruch hinweist (siehe unten).

<sup>58</sup> EFG 1977, 487.

aussetzt, daß jemand Grundbesitz entgeltlich für eigene Rechnung nutzen kann. Im Ergebnis ist dem Urteil allerdings beizustimmen, weil im vorliegenden Fall alle für die Nutzung maßgebenden Dispositionsbefugnisse bei den Eltern verblieben und den Kindern keinerlei Einfluß auf die Nutzenziehung zukam.

Das Abstellen auf die Eigentumsverhältnisse am genutzten Gegenstand scheint aber zumindest insoweit erforderlich, als es um die *Aufteilung* der Einkünfte auf die Miteigentümer geht. In der Tat ist die Aufteilung an Hand der Miteigentumsquoten insofern zutreffend, als bei gemeinschaftlicher Verwertung eines Gegenstandes die diesbezüglichen Befugnisse der Miteigentümer sich im allgemeinen nach diesen Quoten richten (vgl. § 745 BGB, § 833 ABGB).

Die Judikatur schließt sich im Prinzip diesem Standpunkt an<sup>59</sup>, vertritt aber darüber hinaus die Auffassung, daß eine abweichende Aufteilung der Einkünfte dann steuerlich anzuerkennen sei, wenn sie bürgerlichrechtlich ernsthaft gewollt und durchgeführt werde<sup>60</sup>. Diese Auffassung scheint deswegen problematisch, weil sie die Erlangung der Verfügungsmacht über Einkünfte zum Zurechnungskriterium erhebt und die Verfügungsmacht über die Einkunftsquelle außer acht läßt. Es ist daher m. E. folgendermaßen zu differenzieren:

- a) Miteigentümer A verzichtet ohne Gegenleistung auf seinen Anteil an den Einkünften zugunsten des Miteigentümers B. Die Verwertung des Objektes erfolgt weiterhin gemeinsam (gemeinschaftliche Einkunftsquelle). Der Anteil des A ist daher diesem zuzurechnen (Einkommensverwendung).
- b) A verzichtet auf seinen Anteil ganz oder teilweise zugunsten des B, weil dieser die anfallenden Verwaltungsarbeiten erledigt oder sonstige Sonderleistungen erbringt. Die Entscheidungen über die Verwertung werden aber gemeinsam getroffen. Hier kann eine abweichende Zurechnung anerkannt werden. Präziser wäre diese Gestaltung allerdings wohl durch Ansatz von Werbungskosten bei A und zusätzlichen Einnahmen bei B zu berücksichtigen<sup>61</sup>.
- c) A verzichtet auf seinen Anteil, indem er B ermächtigt, künftig allein über die Nutzung des im gemeinschaftlichen Eigentum stehenden Objektes zu verfügen. Die Quelle wird damit dem B übertragen, die Einkünfte sind zur Gänze ihm zuzurechnen.

<sup>59</sup> Etwa BFH 5. 2. 1965, BStBl 1965 III, 256.

<sup>60</sup> BFH 27. 11. 1956, BStBl 1957 III, 35; 25. 8. 1961, BStBl 1961 III, 482. Siehe auch FG Nürnberg 28. 1. 1977, EFG 1977, 325 (rkr.).

<sup>61</sup> Im Ergebnis ist daher dem Urteil des FG Nürnberg 28. 1. 1977, EFG 1977, 325, beizustimmen.

- d) A trifft allein die Dispositionen hinsichtlich der Nutzung. B ist davon ausgeschlossen, erhält aber einen Anteil der Einkünfte. Die Einkünfte sind — mangels einer Einkunftsquelle des B — zur Gänze dem A zuzurechnen<sup>62</sup>.

cc) *Befristete oder widerrufliche Einräumung der Dispositionsbefugnisse*

Die Tatsache der Befristung oder Widerrufsmöglichkeit kann für sich allein gesehen die Lösung der Zurechnungsfrage nicht beeinflussen. Entscheidend ist, wer während der Dauer der Übertragung die maßgeblichen Dispositionsbefugnisse auszuüben in der Lage ist. Der kündbare Mieter, der die Möglichkeit der Untervermietung besitzt, ist für die Dauer des Mietverhältnisses Herr der Einkunftsquelle. Kein Mensch käme auch auf die Idee, das Bankinstitut, das jederzeit kündbare Einlagen seiner Kunden zinsbringend anlegt, nicht als Zurechnungssubjekt der Sollzinsen anzusehen. — Ob bei Übertragungen zwischen Angehörigen anderes zu gelten hat, ist später zu untersuchen.

dd) *Entzug der Dispositionsbefugnisse ex lege*

Es ist schließlich der Fall zu betrachten, daß die Dispositionsbefugnisse über eine Einkunftsquelle ex lege, etwa durch Konkurseröffnung, Entmündigung, Minderjährigkeit, entzogen sind. Die Zurechnung an Hand der Dispositionsbefugnis im Außenverhältnis führt hier zu merkwürdigen und unbefriedigenden Ergebnissen: Einkünfte aus dem unter Konkursverwaltung stehenden Betrieb wären dem Konkursverwalter zuzurechnen, Einkünfte aus dem Vermögen eines Entmündigten dem Vormund etc. Man wird hier zu bedenken haben, daß in diesen Fällen der gesetzliche Vertreter oder Verwalter seine Dispositionsbefugnisse gar nicht in eigener Machtvollkommenheit ausüben kann, sondern im Interesse und für Rechnung des Vertretenen zu handeln hat und daß sich ja auch der wirtschaftliche Erfolg oder Mißerfolg letztlich im Vermögen des Vertretenen, des Gemeinschuldners niederschlägt. Die Zurechnung bei diesem scheint damit die zutreffende Lösung<sup>63</sup>.

Eine *erste Zwischenbilanz* ist zu erstellen: *Die Zurechnung von Einkünften ist keine Frage der Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 39*

<sup>62</sup> Dies entspricht dem Fall des erwähnten Urteils des FG Nürnberg 13. 5. 1977, EFG 1977, 487.

<sup>63</sup> Zur Zurechnung der Einkünfte im Konkursverfahren s. bereits eingehend die Entscheidungen des ProVG, Bd. 2, 459 ff, und Bd. 12, 21 f (Zurechnung beim Konkursverwalter); RFH 22. 6. 1938, RStBl 669 (Zurechnung beim Gemeinschuldner); BFH 7. 11. 1963, BStBl 1964 III, 70. — S. auch *Littmann*, Anm. 105 zu § 2. — Für Österreich: VwGH 11. 6. 1965, 1085/64, ÖStZB 1965, 136; 29. 9. 1976, 1387/76, ÖStZB 1977, 64. — Zur Zurechnung der Zinsen aus für Kinder angelegten Sparbüchern vgl. jüngst BFH 3. 11. 1976, BStBl 1977 II, 205.

AO, sondern setzt die Innehabung einer Einkunftsquelle voraus. Einkunftsquelle ist — von Ausnahmefällen bei Rentenstammrechten und der Nutzungswertbesteuerung abgesehen — die Teilnahme am Marktgeschehen in den vom Einkommensteuergesetz vorgesehenen Varianten. Inhaber der Einkunftsquelle ist nicht derjenige, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einkünfte erlangt, sondern wer über die der Einkunftsquelle entsprechende Marktleistung selbst oder durch einen gesetzlichen Vertreter bzw. Verwalter verfügen kann, insbesondere diese Leistung beeinflussen und im Extremfall verweigern kann.

#### 4. Folgerungen für die Übertragung von Einkunftsquellen

Ist dieses Zwischenergebnis richtig, so ergeben sich daraus bereits verschiedene Folgerungen für die Problematik der Zurechnung und der Einkünfteverlagerung:

(1) Die zivilrechtliche Position, aus der heraus die Teilnahme am Marktgeschehen erfolgt, ist prinzipiell gleichgültig. Entscheidend ist die — zivilrechtlich wie immer zu qualifizierende — Befugnis, Leistungen oder Wirtschaftsgüter am Markt für eigene Rechnung entgeltlich zu verwerten. Das frühere Einkommensteuerrecht hat es für notwendig gehalten, diesen Gedanken explizit zu verankern. Nach § 45 Abs. 1 EStG 1925 war es für die Einreihung unter die Einkunftsarten ohne Bedeutung, ob der Unternehmer oder Berufstätige die Position eines Eigentümers, Nießbrauchers, Pächters oder sonstigen Nutzungsberechtigten hatte. Diese Norm wurde — als entbehrlich — in das Einkommensteuergesetz 1934 nicht übernommen<sup>64</sup>.

(2) Hängt die Innehabung einer Einkunftsquelle von der Dispositionsbefugnis über die entsprechende Leistung ab, so genügt es zur Verlagerung offenbar nicht, wenn lediglich der Erfolg, die Früchte dieser Leistungserstellung einem anderen überlassen werden. Durch derartige Abtretungsakte verliert der Inhaber der Quelle nicht seine Dispositionsbefugnis und damit auch nicht seine Eigenschaft als Zurechnungssubjekt. Der Empfänger der abgetretenen Einkünfte ist lediglich mediatisierter Bezieher der Nutzungen. Die gängige Unterscheidung zwischen Abtretung der Einkünfte und Abtretung der Einkunftsquelle findet damit ihre Bestätigung.

Von dieser Einstellung sollte man sich auch dann nicht abbringen lassen, wenn sie zu Ergebnissen führt, die bei oberflächlicher Betrachtung dem Leistungsfähigkeitsgedanken zu widersprechen scheinen. Zwei Fälle, die immer wieder Probleme aufwerfen, sind hier zu erwähnen:

<sup>64</sup> S. schon Strutz, aaO (Anm. 27), II/738; Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz<sup>10</sup>, 194.

a) Der erste Fall betrifft jene Variante der Forderungszession, bei der der *Zedent vor Erfüllung* des unentgeltlich abgetretenen Anspruches *stirbt*. Schon Enno Becker hat sich mit diesem Fall auseinandergesetzt und die Auffassung vertreten, der Beschenkte (Zessionar) müsse in diesem Fall wohl als Sonderrechtsnachfolger des Steuerpflichtigen angesehen werden, so daß er (und nicht der Erbe) die eingehende Forderung zu versteuern habe<sup>65</sup>. Hinter dieser Lösung dürften Billigkeitserwägungen stehen. Bedenkt man, daß der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in die Position des Zedenten einrückt und damit auch die dem Zedenten zustehenden Dispositionsbefugnisse erwirbt, kann die Zurechnung nur beim Erben erfolgen.

b) Ähnlich liegt der Fall, wenn jemand Einkünfte unentgeltlich und unfreiwillig an einen Dritten abtreten *muß* (etwa als Erbe an einen Legatar). Littmann hält in diesem Fall eine Besteuerung beim Erben für „ungerecht“<sup>66</sup>. Sie entspricht aber wohl dem geltenden Recht<sup>67</sup>, weil (und insoweit) die Dispositionsbefugnis über die Quelle eben beim Erben und nicht beim Legatar liegt. Soweit es sich um Rentenzahlungen handelt, wird die Belastung im übrigen in der Regel beim Erben abzugsfähig sein und beim Legatar zu wiederkehrenden Bezügen führen<sup>68</sup>.

(3) Die *Verlagerung* von Einkunftsquellen *kann*, wenn Einkunftsquelle der Umsatz von Leistungen am Markt ist und die Zurechnung an Hand der Dispositionsbefugnis über die Quelle erfolgt, offenbar *nicht davon abhängen*, ob der *Verlagerung ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Geschäft zugrunde liegt*. Der Grund für dieses Mißverständnis scheint darin zu liegen, daß der Übergang der Dispositionsbefugnisse bei entgeltlichen Geschäften klarer und überzeugender zu Tage tritt als bei unentgeltlichen. In Wahrheit geht es hier um den Nachweis, ob die maßgebenden Dispositionsbefugnisse übertragen wurden oder nicht. Darauf wird noch einzugehen sein.

Die Bedeutung von Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Verfügung läßt sich an Hand folgender Übersicht darstellen:

(a) Es liegt eine *Abtretung von Einkünften* von A an B vor:

- aa) Bei *unentgeltlicher* Abtretung erfolgt die Zurechnung weiterhin bei A. Bei B werden die abgetretenen Einkünfte steuerlich nicht erfaßt, weil er keine Einkunftsquelle besitzt. Eine Besteuerung wie-

<sup>65</sup> E. Becker, *StuW* 1936 I, Sp 1684.

<sup>66</sup> Littmann, Anm. 100 zu § 2.

<sup>67</sup> So auch die ständige Judikatur des österr. VwGH: 18.12.1964, 439/64, ÖStZB 1965, 51; 8.2.1977, 122/77, ÖStZB 156; — Schubert/Pokorny/Schuch, aaO (Anm. 40), 404.

<sup>68</sup> Vgl. VwGH 13. 9. 1972, 1852/70, Slg 4420 F. Schubert/Pokorny/Schuch, aaO (Anm. 40), 510.

derkehrender Bezüge kommt auf Grund des § 22 Ziff. 1 Abs. 2 dEStG (§ 29 Ziff. 1 öEStG) nicht in Frage.

bb) Bei *entgeltlicher* Abtretung kommt § 24 dEStG (§ 32 öEStG), allenfalls auch § 20 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 oder § 21 Abs. 1 Ziff. 4 dEStG (§ 27 Abs. 2 Ziff. 2 bzw. § 28 Abs. 1 Ziff. 4 öEStG) zur Anwendung. Das Entgelt für die Abtretung ist von A im Rahmen der ursprünglichen Einkunftsart zu versteuern<sup>69</sup>. Dem B fließen keine Einkünfte im Rahmen der ursprünglichen Einkunftsart zu. Es wird vielmehr — wie erwähnt<sup>70</sup> — eine einkommensteuerneutrale Einziehung einer Forderung unterstellt. Sofern er hierbei mehr erzielt, als er für den Erwerb der Forderung gezahlt hat, können hinsichtlich der Differenz Einkünfte im Rahmen einer betrieblichen Einkunftsart oder allenfalls Spekulationseinkünfte vorliegen<sup>71</sup>. Dies gilt auch für die entgeltliche Bestellung eines Nießbrauches, wenn dieser nicht eine Einkunftsquelle begründet<sup>72</sup>.

(b) Es liegt eine *Abtretung einer Einkunftsquelle* von A an B vor:

aa) Die *entgeltliche* Abtretung führt bei A nur insoweit zu Einkünften, als die Voraussetzungen für ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft gegeben sind. § 24 dEStG oder die Sondervorschriften des § 20 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 bzw. § 21 Abs. 1 Ziff. 4 dEStG kommen nicht mehr zum Tragen, weil sich diese Vorschriften nur auf Fälle beziehen, in denen A die Leistung erbracht hat. Die Früchte der Einkunftsquelle sind von B zu versteuern, und zwar als originärer Bezug. Das Entgelt für den Erwerb der Einkunftsquelle ist nur insoweit steuerlich abzugsfähig, als hierfür nach den allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften Raum bleibt<sup>73</sup>.

bb) Bei *unentgeltlicher* Abtretung sind die Einkünfte ebenfalls prinzipiell dem B zuzurechnen. Die unentgeltliche Abtretung kann allenfalls Veranlassung geben, genauer zu prüfen, ob die Dispositionsbegebnisse tatsächlich übergegangen sind<sup>74</sup>.

<sup>69</sup> Vgl. etwa *Herrmann/Heuer*, Anm. 40 j zu § 2.

<sup>70</sup> S. oben Anm. 40!

<sup>71</sup> Hierzu *Winter*, FR 1962, 406; s. auch *Herrmann/Heuer*, Anm. 369 zu § 20.

<sup>72</sup> Die von *Söffing* (FR 1977, 218) herausgestellte „absurde“ Konsequenz, daß bei entgeltlicher Nießbrauchsbestellung der Besteller sowohl die Früchte als auch das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung zu versteuern habe, dürfte daher nicht der Rechtslage entsprechen. — S. auch *L. Schmidt*, FR 1977, 462.

<sup>73</sup> Die heikle Streitfrage der Abschreibbarkeit entgeltlich erworbener, befristeter Rechte kann hier nicht erörtert werden. S. hierzu *Herrmann/Heuer*, Anm. 10 b zu § 7, m.w.N.

<sup>74</sup> Hierzu ausführlich unter IV.

(4) Ist als Einkunftsquelle die Teilnahme am Marktgeschehen anzusehen und ist für die Zurechnung der Einkünfte die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle maßgebend, so folgt weiter, daß eine Verlagerung von Einkunftsquellen (im strengen Sinn) nur dann möglich ist, wenn die entsprechenden Dispositionsbefugnisse einer Übertragung zugänglich sind.

Damit wird die für die Zurechnungsfrage wichtige Unterscheidung von Arbeits- und Kapitaleinkünften bzw. von persönlichen und sachlichen Einkunftsquellen berührt<sup>75</sup>. *Einkunftsquellen, bei denen die Teilnahme am Marktgeschehen lediglich in der Verwertung der persönlichen Arbeitskraft, der eigenen Fähigkeiten und Kenntnisse besteht, entziehen sich ihrer Natur nach einer Übertragung auf andere Personen*, weil die maßgebenden Dispositionsbefugnisse höchstpersönlicher Art sind. Anders die sogenannten Kapitaleinkünfte, bei denen die Teilnahme am Marktgeschehen die Form einer entgeltlichen — unmittelbaren oder mittelbaren — Verwertung von Vermögenswerten annimmt. Die Verlagerung der Einkunftsquelle kann hier offenbar durch die Übertragung der Dispositionsbefugnisse über diese Vermögenswerte erreicht werden.

In der Praxis spielt diese Unterscheidung für die Einkünftezurechnung bei ehgüterrechtlichen Beziehungen<sup>76</sup> ebenso eine Rolle wie für die Frage der angemessenen Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, wo im Hinblick auf diese Unterscheidung neuerdings zwischen einer Eigentumstheorie und einer Tätigkeitstheorie unterschieden wird<sup>77</sup>.

Die entscheidende Frage ist in diesem Zusammenhang, ob die einzelnen Einkunftsarten in typisierender Betrachtung entweder den Kapitaleinkünften oder den Tätigkeitseinkünften zugerechnet werden können bzw. wie man mit jener wichtigen Gruppe von Einkunftsarten verfährt, bei der die Realität das Bild eines kombinierten Einsatzes von Kapital und persönlicher Arbeit zeigt.

*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* sind die klassischen Tätigkeitseinkünfte. Das entscheidende Merkmal dieser Einkunftsquelle ist die Teilnahme am Markt durch entgeltliche Nutzung der eigenen Arbeitskraft. Derartige Quellen *sind aus der Natur der Sache nicht übertragbar*. An diesem Ergebnis ändert sich auch dann nichts, wenn die fragliche Tätigkeit im Einzelfall den Einsatz eigener Arbeitsmittel, somit von Kapital mit sich bringt. Auch in solchen Fällen bleibt die eigene Tätigkeit von ausschlaggebender Bedeutung.

Das andere Extrem sind offenbar die *Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung*. Hier tritt die eigene Tätigkeit — sieht

<sup>75</sup> Institut FSt, Brief 172, 12.

<sup>76</sup> Dazu Ruppe, Zurechnung (Anm. 13), 18 ff.

<sup>77</sup> L. Schmidt, StJb 1975/76, 183.

man vom besonderen Fall des echten stillen Arbeitsgesellschafters ab — im Vergleich zu den entgeltlich genutzten Vermögenswerten in den Hintergrund. Diese Vermögenswerte sind jeweils das Medium, mit Hilfe dessen am Marktgeschehen teilgenommen wird. *Wer über dieses Medium derart disponieren kann, daß er die Höhe der Einkünfte beeinflussen kann, muß als Zurechnungssubjekt angesehen werden.* Nach dem bisher Gesagten sollte es überflüssig sein zu betonen, daß diese Dispositionsbefugnis nichts mit dem zivilrechtlichen und auch nichts mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den Vermögenswerten zu tun hat. Letztlich kommt es nur darauf an, wer die fraglichen Vermögenswerte auf Grund einer gesicherten — zivilrechtlich wie immer zu qualifizierenden — Position am Markte nutzen kann; obligatorische Berechtigungen sind hierfür selbstverständlich ausreichend<sup>78</sup>.

Wie sieht die Sache nun bei den *betrieblichen Einkünften* aus? Eine Differenzierung scheint hier erforderlich. Betrachtet man nämlich die Formulierung des § 18 dEStG (§ 22 öEStG) über Einkünfte aus selbständiger Arbeit, so fällt auf, daß das Element des eigenverantwortlichen, auf persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen beruhenden Tätigwerdens besonders in den Vordergrund gerückt und sowohl für die persönliche als auch für die sachliche Zurechnung der Einkünfte für relevant erklärt wird. *Prinzipiell ist daher davon auszugehen, daß es sich bei Einkünften aus selbständiger Arbeit um Tätigkeitseinkünfte handelt und eine Übertragung der Einkunftsquelle nicht in Betracht kommt.* Lediglich insoweit, als das Gesetz selbst Ausnahmen anerkennt und beispielweise — wie in § 22 öEStG — Mitunternehmenschaften im Bereich der selbständigen Arbeit ausnahmsweise auch mit berufsfremden Personen anerkennt, ist eine steuerlich wirksame Übertragung der Einkunftsquelle denkbar.

Schwierig ist die Frage bei den *Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft*. Die Definition des Gewerbebetriebes, wie sie dem § 15 dEStG zugrunde liegt<sup>79</sup> und die in § 23 öEStG ausdrücklich verankert ist, enthält das Begriffsmerkmal „Betätigung“. *Tipke* hat die Bedeutung dieses Merkmals für die Abgrenzung der Einkunftsarten herausgestellt und präzisiert, daß der Gewerbebetrieb sich von der Vermögensverwaltung durch die Erfolgskausalität der Tätigkeit unterscheidet<sup>80</sup>. Auch dem deutschen BGH scheint derartige vorzuschweben, wenn er die Auf-

<sup>78</sup> H. Schmidt, DStR 1973, 197; L. Schmidt, StbJb 1975/76, 232. — Der österr. VwGH geht offenbar von ähnlichen Überlegungen aus, wenn er im Erk. 14. 6. 1972, 770/70, ÖStZB 1973, 3, im Zusammenhang mit Zimmervermietung nicht auf das Eigentum, sondern auf die „tatsächlich nach außen in Erscheinung tretende Gestalt der Dinge“ abstellt.

<sup>79</sup> Vgl. Herrmann/Heuer, Anm. 3 zu § 15.

<sup>80</sup> Tipke, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, Köln 1974, 45 ff.

fassung vertritt, der aus einem Gewerbebetrieb bezogene Gewinn beruhe in starkem Maße auf persönlichen Leistungen und Fähigkeiten desjenigen, der die Nutzungen gezogen hat. Der Gewinn eines solchen Betriebes sei in der Regel daher mehr ein Ergebnis dieser persönlichen Leistung als das rein gegenständliche Produkt des Betriebes<sup>81</sup>.

Dieser Auffassung ist ohne Zweifel zuzustimmen. Kann man aber noch einen Schritt weitergehen und daraus Schlüsse für die Zurechnung ziehen? In der Tat findet sich im älteren Schrifttum und in der Judikatur des RFH gelegentlich der Hinweis, daß betriebliche Einkünfte demjenigen zuzurechnen seien, der die fragliche Tätigkeit entfaltet habe<sup>82</sup>. Wäre diese Schlußfolgerung tatsächlich richtig, so müßte der bisherige Unternehmer, der sich von der Geschäftsführung zurückzieht und die Führung des Betriebes einem fähigen Angestellten oder Familienmitglied überläßt, allein dadurch seine Position als Zurechnungssubjekt verlieren. Oder man denke an den Erben eines Unternehmers, der mit Betriebsführung nicht vertraut ist und durch Beschäftigung eines fähigen Managers wesentlich mehr aus dem Unternehmen herausholen kann als bei eigener Initiative.

Zieht man diese Beispiele heran, dann zeigt sich, daß das betriebliche Ergebnis sicherlich maßgebend durch persönliche Betätigung und Initiative bestimmt wird, dieser Faktor aber letztlich für die *Zurechnung* des Ergebnisses nicht ausschlaggebend ist. *Zuzurechnen* ist vielmehr in den genannten Beispielfällen *demjenigen, der die Dispositionsbefugnis über den Betrieb selbst oder durch einen Vertreter ausübt und auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb dabei geführt wird*, in dessen Vermögen sich also der Erfolg oder auch Mißerfolg der unternehmerischen Betätigung niederschlägt<sup>83</sup>. — Es sei lediglich erwähnt, daß dieser Gedanke im Gewerbesteuerrecht explizit verankert ist und dort zur Bestimmung des Steuerschuldners (§ 4 GewStG).

Für die Frage der Einkünfteverlagerung folgt daraus, daß zumindest in jenen Fällen, in denen nach der Art des Betriebes die persönliche Betätigung des Betriebsinhabers kein notwendiger Faktor des Unternehmensgewinnes ist, Kapitaleinkünfte angenommen werden müssen. In diesen Fällen ist offenbar die Dispositionsbefugnis über die materiellen Grundlagen des Betriebes die maßgebende Einkunftsquelle, weshalb auch die Einräumung von Nutzungsberechtigungen am Vermögenssubstrat, an den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zur Verlagerung der Einkunftsquelle genügen muß. Es wäre verfehlt, beim neuen Inhaber dieser Vermögenswerte die

<sup>81</sup> BGHZ 7, 218 (zitiert nach L. Schmidt, StbJb 1975/76, 183).

<sup>82</sup> Mrozek/Peters, aaO (Anm. 40), Anm. 2 zu § 15. RFH 7. 11. 1940, RStBl 1941, 71. Kritisch Herrmann/Heuer, Anm. 10 zu § 15.

<sup>83</sup> Strutz, aaO (Anm. 27), II/738; Ruppe, Zurechnung (Anm. 13), 7 f; Tipke, Steuerrecht 4, 144.

Einkunftszurechnung nunmehr von einer höchstpersönlichen unternehmerischen Betätigung abhängig zu machen, weil diese ja beim bisherigen Inhaber für die Zurechnung gar nicht rechtserheblich war<sup>84</sup>. — Anders wird die Sache zu beurteilen sein, wenn — wie dies in manchen Fällen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zutrifft (selbständiger Handelsvertreter, Fotomodelle, Friedhofssänger) — die höchstpersönliche Betätigung des Betriebsinhabers ein wesentlicher und unverzichtbarer Faktor des betrieblichen Ergebnisses ist. Hier ist eine Übertragung aus der Natur der Einkommensquelle heraus nicht möglich.

Mit der gängigen Unterscheidung von Kapital- und Arbeitseinkünften übersieht man jene weitere Gruppe von Einkunftsquellen, bei denen zumindest in der Periode des Einkunftsbezuges weder eine Betätigung entfaltet noch ein Vermögenswert entgeltlich genutzt wird. Diesen Einkunftsquellen — es handelt sich vor allem um *Pensionsberechtigungen* oder *Stammrechte auf wiederkehrende Bezüge* — liegen in der Regel höchstpersönliche und damit nicht übertragbare Rechte zugrunde.

Welche Bedeutung hat nun die Unterscheidung von persönlichen und sachlichen Einkunftsquellen in der Praxis? Die wichtigsten Folgerungen ergeben sich auf dem Gebiet der vertikalen Teilung von Einkunftsquellen, somit bei gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, bei Miteigentum, bei ehgüterrechtlichen Vereinbarungen. Es scheint m. E. etwa zweifelhaft, ob man die unterschiedlichen Maßstäbe der Angemessenheitsprüfung bei Familienpersonengesellschaften einerseits, bei Miteigentumsgemeinschaften mit Kindern andererseits darauf zurückführen kann, daß der Gewinn bei gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen in stärkerem Maße Ausfluß einer unternehmerischen Leistung ist<sup>85</sup>, weil die unternehmerische Leistung kein entscheidungsrelevantes Zurechnungskriterium ist. Andererseits kann auch die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten nur dann zur Zurechnung der aus dem Gesamtvermögen fließenden Einkünfte bei beiden Ehegatten führen, wenn es sich um übertragbare Kapitaleinkünfte handelt<sup>86</sup>.

#### IV. Modifikationen des Ergebnisses durch § 12 Ziff. 2 dEStG

Bei den bisherigen Überlegungen ist bewußt die Bestimmung des § 12 Ziff. 2 dEStG (§ 20 Abs. 1 Ziff. 4 öEStG) außer Betracht gelassen worden. Es gilt nun zu prüfen, ob und gegebenenfalls welche Modifikationen die erarbeiteten Ergebnisse auf Grund dieser Bestimmung zu erfahren haben.

<sup>84</sup> Problematisch daher H. Schmidt, DStR 1973, 197.

<sup>85</sup> So L. Schmidt, StbJb 1975/76, 215.

<sup>86</sup> Die Überlegungen des BFH im Gutachten vom 18. 2. 1959, BB 1959, 620, gehen wohl in diese Richtung. — Zur problematischen Judikatur des österr. VwGH s. Ruppe, Zurechnung (Anm. 13), 18 ff.

Es ist hier nicht am Platz, in eine eingehende systematische und historische Untersuchung des § 12 Ziff. 2 dEStG einzutreten und Stellung zu den verschiedenen strittigen Interpretationsfragen zu beziehen. Die Bestimmung ist — wenn man den Wortlaut unbefangen liest — sicherlich geeignet, erhebliche Auslegungszweifel aufzuwerfen<sup>87</sup>. Der Bericht der Einkommensteuerkommission aus dem Jahre 1964 meinte hierzu allerdings mit bemerkenswertem Optimismus<sup>88</sup>: „Die rechtlichen Schwierigkeiten, die sich daraus ergeben, daß die Wortfassung nicht eindeutig erkennen läßt, in welchem Verhältnis die §§ 12 und 10 EStG zueinander stehen und wie insbesondere § 12 Ziff. 2 EStG auszulegen ist, sind inzwischen durch die klärende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes beseitigt.“

Zu diesen klärenden Ergebnissen der Rechtsprechung und — dies sei ergänzt — des Schrifttums, die für unser Thema von Bedeutung sind, zählen vor allem:

- a) Die Erkenntnis, daß Zuwendungen nach § 12 Ziff. 2 dEStG nur vorliegen können, wenn der Zuwendende noch Herr der Einkunftsquelle ist, weil es andernfalls an dem Fundus fehlt, aus dem heraus er die Zuwendungen leisten kann<sup>89</sup>.
- b) Unter Zuwendungen im Sinn des § 12 Ziff. 2 dEStG versteht die herrschende Lehre — möglicherweise einschränkend<sup>90</sup> — nur Ausgaben, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenübersteht, denen somit familiäre Motive zugrunde liegen. Zuwendungen, die sich als Gegenleistung für eine Leistung des Empfängers darstellen, fallen — sofern nicht ein auffallendes Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht — nicht unter § 12<sup>91</sup>.

Bis hierher scheint eine Modifikation der oben entwickelten Zurechnungsgrundsätze nicht erforderlich. Die Zurechnung von Einkünften orientiert sich nach den bisherigen Ergebnissen an der Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle. Um eine Einkunftsquelle zu verlagern, ist es daher not-

<sup>87</sup> Die Konsequenzen einer unbefangenen Interpretation versucht offenbar Heister aufzuzeigen: Heister, Die nichtabzugsfähigen Ausgaben der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG (Diss.), Münster 1970.

<sup>88</sup> „Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht — Bericht der Einkommensteuerkommission“ (Schriftenreihe des BM der Finanzen, Heft 7), 168.

<sup>89</sup> Vgl. BFH 26. 3. 1971, BStBl 1971 II, 478; 26. 5. 1971, BStBl 1971 II, 527. H. Schmidt, DStR 1973, 195 f; Heister DStR 1974, 32; L. Schmidt, StbJb 1975/76, 154 f; Herrmann/Heuer, Anm. 8 f zu § 12.

<sup>90</sup> Vgl. Heister, DStR 1974, 30, und H. Schmidt, DStR 1974, 37.

<sup>91</sup> Littmann, Anm. 91 ff zu § 12; Blümich/Falk, Anm. 2 zu § 12. H. Schmidt, DStR 1973, 195; Heister, DStR 1974, 31; Sander, DStR 1975, 631; L. Schmidt, StbJb 1975/76, 195.

wendig, aber zugleich auch ausreichend, die Dispositionsbefugnisse über die Quelle auf einen anderen zu übertragen. Dieses Ergebnis erfährt durch § 12 Ziff. 2 dEStG auf den ersten Blick keine Änderung, denn auch dort wird nur ausgesprochen, daß eine Veränderung der Zurechnung nicht dadurch herbeigeführt werden kann, daß lediglich gegenwärtige oder künftige Einkünfte — sei es auch auf Grund einer besonderen Vereinbarung — abgetreten werden.

Der Konfliktbereich wird deutlich, wenn man Sinn und Zweck des Abzugsverbots ins Auge faßt. § 12 Ziff. 2 dEStG befaßt sich mit Einkommensverwendungen<sup>92</sup>, und zwar in der hier interessierenden Variante mit Einkommensverwendungen zugunsten unterhaltsberechtigter Personen. Solche Einkommensverwendungen sollen, weil und soweit es sich um Aufwendungen der persönlichen Lebensführung handelt, nicht abzugsfähig sein. Unterhaltsverpflichtungen werden vom Einkommensteuergesetz — wenn überhaupt — eben nur im Rahmen des Existenzminimums, durch tarifliche Maßnahmen oder allenfalls als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Soll es nun tatsächlich möglich sein, diese Rechtsfolgen auszuschalten, indem man an die Stelle laufender Unterhaltszuwendungen die Übertragung einer Einkunftsquelle setzt, aus deren Erträgen der Unterhalt bestritten werden kann? Oder anders formuliert: Ist es zulässig, nicht abzugsfähige Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen durch Einräumung einer Einkunftsquelle abzugsfähig zu machen?

Die entscheidende Frage lautet offenbar: Wie weit trägt der Gedanke des § 12 dEStG (§ 20 öEStG) über die Nichtabzugsfähigkeit laufender Unterhaltsleistungen? Vermag er die allgemeinen Grundsätze über die Zurechnung der Einkünfte zu überlagern und wo liegt hier die Grenze? Die Extrempositionen scheinen klar. Die eine lautet: Jede bürgerlichrechtlich wirksame Verlagerung einer Einkunftsquelle auf eine unterhaltsberechtigte Person ist geeignet, die Anwendung des § 12 Ziff. 2 dEStG auszuschalten<sup>93</sup>. Die andere Extremposition läuft auf eine generelle Unbeachtlichkeit jeder unentgeltlichen Verlagerung von Einkunftsquellen auf unterhaltsberechtigte Personen hinaus<sup>94</sup>.

Keine der beiden Extrempositionen dürfte haltbar sein. Die bürgerlichrechtliche Gestaltung kann — darauf wurde oben hingewiesen — nicht mehr als ein Indiz für die steuerliche Beurteilung sein. Umgekehrt kann aus

<sup>92</sup> So noch ausdrücklich § 18 EStG 1925.

<sup>93</sup> In diese Richtung etwa *Philipowski*, DStR 1968, 597 ff.; *Boettcher*, StJb 1968/69, 136; *Insitutit FSt*, Brief 172.

<sup>94</sup> In diese Richtung die Nießbrauchsrechtsprechung und die Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften des RFH: etwa 16. 1. 1935, StuW II, 150; 14. 4. 1943, RStBl 516. Dazu *Zitzlaff*, StuW 1943, 674 ff.

§ 12 Ziff. 2 dEStG nicht abgeleitet werden, daß die allgemeinen, aus dem Einkommensteuergesetz zu gewinnenden Zurechnungsregeln bei Einkünfteverlagerungen zwischen Familienangehörigen völlig außer Kraft gesetzt werden sollen.

Die richtige Lösung muß in der Mitte liegen, sie muß eine Kompromißlösung sein. Vorschläge für eine solche Kompromißlösung sind im Schrifttum wiederholt angeboten worden; sie sind in der Einleitung zum Teil angeklungen. So wird etwa danach differenziert, ob den Kindern nach Übertragung der Einkunftsquelle weiterhin Unterhalt gereicht wird oder nicht. Es wird ferner die Bestandskraft der Übertragung (Widerruflichkeit, Kündigung, Befristung) für bedeutsam erachtet. Auch das mit der Übertragung verbundene Vermögensrisiko des übertragenden Elternteils wird von manchen Autoren ins Kalkül gezogen. Schließlich wird die Entscheidung der Zurechnungsfrage gelegentlich davon abhängig gemacht, ob der übertragende Elternteil den übertragenen Vermögensgegenstand weiterhin nutzt oder ob Drittnutzung möglich ist.

Alle diese Punkte scheinen in der Tat auf den ersten Blick eine Bedeutung für die Zurechnungsproblematik zu besitzen. Ihr genauer juristischer Stellenwert muß aber erst ermittelt werden. Betrachten wir dazu die einzelnen Punkte:

- a) Zunächst der Umstand, ob bei Übertragung von Einkunftsquellen auf Kinder dem Kind weiterhin Unterhalt gewährt wird<sup>95</sup>. Die Argumentation geht hier dahin, daß in jenen Fällen, in denen die Erträge der verlagerten Einkunftsquelle für den Unterhalt des Kindes verwendet werden bzw. Einkunftsquellen verlagert werden, um Unterhaltsansprüche der Kinder überhaupt nicht zum Entstehen zu bringen, lediglich eine Schuldbefreiung der Eltern vorliege, das Kind hingegen nicht reicher geworden sei. Eine Änderung der Zurechnung könne daher nicht eintreten. Zur Begründung wird dieser Fall mit der *Sicherungsübereignung* und mit der *erfüllungshalber* erbrachten Leistung verglichen, die ebenfalls keinen Wechsel des Zurechnungsobjektes herbeizuführen vermögen<sup>96</sup>.

Dieser Vergleich scheint insofern *nicht überzeugend*, als bei Treuhand und Sicherungszession die Dispositionsbefugnisse über die Einkunftsquelle im Innenverhältnis gerade nicht auf den Treuhänder oder Zessionar übergehen. Schon das Preußische Oberverwaltungsgericht hat diesbezüglich sehr genau unterschieden, ob der Zessionar nur die Stellung eines Treuhänders erhält, der die vereinnahmten Beträge erst nach weiterer Vereinbarung mit dem Zedenten zur Befriedigung seiner For-

<sup>95</sup> S. dazu Anm. 6.

<sup>96</sup> L. Schmidt, StbJb 1975/76, 156 ff.

derung verwenden darf (Zurechnung beim Zedenten) oder ob das Recht auf Bezug der Einkünfte gegen Verzicht auf die Forderung übertragen wurde, mit der Folge, daß nunmehr dem Zessionar zuzurechnen ist <sup>97</sup>.

Es mag zweifellos Fälle geben, in denen die angebliche Übertragung einer Einkunftsquelle in Wahrheit lediglich eine schuldentilgungshalber erbrachte Leistung darstellt. Darauf wird noch einzugehen sein. Die Tatsache allein, daß nach Übertragung einer Einkunftsquelle auf die Gewährung des Unterhalts verzichtet wird bzw. die Erträge des Wirtschaftsgutes zum Unterhalt des Kindes verwendet werden, scheint aber noch nicht ausreichend, um die Zurechnung beim Kind auszuschließen.

- b) Ein zweiter Punkt, der bei der Anerkennung von Einkünfteverlagerungen immer wieder eine Rolle spielt, ist die Bestandskraft der Übertragung. *Befristete, kündbare oder widerrufliche Übertragungen* werden mit Mißtrauen betrachtet. Die Nießbrauchsjudikatur des BFH und die Folgeliteratur bieten hierfür reiches Anschauungsmaterial <sup>98</sup>. Da — wie oben erwähnt — bei entgeltlichen Geschäften zwischen Fremden Widerruflichkeit und Befristung die Zurechnung von Einkunftsquellen prinzipiell nicht tangieren, stellt sich die Frage, warum dies im Geltungsbereich des § 12 Ziff. 2 dEStG anders sein soll. M. E. können solche Befristungs- und Widerrufsvereinbarungen nur dann zurechnungsrelevant werden, wenn sie als Vorbehalte der Dispositionsbefugnis zu deuten sind: Bei familiären Nahebeziehungen können derartige Vorbehalte ein *Indiz* dafür sein, daß kein vollständiger Übergang der Dispositionsbefugnisse eingetreten bzw. gewollt ist <sup>99</sup>.
- c) Ein anderes Moment, auf das *Vetzberger* hingewiesen hat, ist das *Vermögensrisiko bzw. die Intensität des* bei der Übertragung zu bewältigenden *Interessenkonfliktes*. *Vetzberger* will Übertragungen von Einkunftsquellen zwischen Angehörigen dann anerkennen, wenn der bisherige Inhaber der Einkunftsquelle einen Interessenkonflikt zu überwinden hatte, weil er etwa die beabsichtigte oder eingetretene Steuerersparnis durch endgültigen Verlust eines Vermögenswertes erkaufen mußte <sup>100</sup>. Hier wird der Grundgedanke, der dem bei entgeltlichen

<sup>97</sup> PrOVG, Bd. 12, 166 (169), Bd. 15, 23.

<sup>98</sup> BFH 24. 11. 1967, BStBl 1968 II, 260 u. a., *Richter*, FR 1971, 408.

<sup>99</sup> Die von *L. Schmidt*, StbJb 1975/76, 211, angebotene Begründung, bei freier Widerruflichkeit der Übertragung werde die Leistung durch die Eltern erbracht, die eben laufend auf Ausübung des Widerrufsrechtes verzichten, scheint zu weit zu gehen und ist nicht stichhaltig. Bei einer solchen Betrachtung könnte ja auch die widerrufliche Übertragung zwischen Fremden keine Änderung der Zurechnung bewirken.

<sup>100</sup> *Vetzberger*, DStR 1972, 231 ff.

Angehörigenvereinbarungen üblichen Fremdvergleich zugrunde liegt, auf unentgeltliche Geschäfte übertragen. Damit wird aber auch der Stellenwert des Arguments deutlich: Es geht wieder um *Indizien* dafür, ob tatsächlich ein vollständiger Übergang der Dispositionsbefugnisse vorliegt bzw. gewollt ist.

- d) Im Zusammenhang damit steht das letzte der erwähnten Momente. Wird die dem Kind übertragene Einkunftsquelle von diesem gegenüber einem Dritten genutzt, so ist nach einer gelegentlich vertretenen Auffassung die Übertragung anzuerkennen; erfolgt die Nutzung gegenüber dem bisherigen Inhaber, so ist die Anerkennung zu versagen<sup>101</sup>. Was hinter dieser Differenzierung steckt, ist wieder das Problem des undeutlichen Übergangs der Dispositionsbefugnis. Der Verzicht oder Ausschluß der *Drittnutzung* läßt allenfalls Zweifel am tatsächlichen Übergang der Dispositionsbefugnisse aufkommen.

Alle angebotenen Kompromißvorschläge erweisen sich damit als *zu einseitig* und damit als *unzulänglich*.

Geht man von dem hier vertretenen Begriff der Einkunftsquelle aus, so liegt das Problem offenbar darin, daß die als Einkunftsquelle anzusehende Leistungsbeziehung gerade bei Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen oft nicht eindeutig dem einen oder anderen Familienmitglied zugerechnet werden kann. Vielfach werden sich in solchen Fällen Dispositionsbefugnisse bei mehreren Familienmitgliedern feststellen lassen oder es erscheint unklar, wer nun tatsächlich im Innenverhältnis als Herr der Leistungsbeziehung anzusehen ist. Auf der anderen Seite muß man sich vor Augen halten, daß die Lösung der Zurechnungsfrage auch in solchen Fällen nur nach der sog. Entweder-Oder-Technik erfolgen kann<sup>102</sup>, d. h. daß die Zurechnung nur bei *einem* Familienmitglied in Betracht kommt. Das bedeutet, daß derartige Sachverhalte nicht etwa mit „gemischten“ oder kombinierten Rechtsfolgen verbunden werden können, indem etwa ein Teil der Einkünfte dem einen, der andere Teil dem anderen Familienmitglied zugerechnet wird. Es muß vielmehr bei solchen Mischsachverhalten, die nach der Entweder-Oder-Technik zu beurteilen sind, geprüft werden, *bei wem* die die Zurechnung bestimmenden Merkmale *stärker ausgeprägt* erscheinen, welcher der Beteiligten somit *dem Tatbestand näher* steht<sup>103</sup>. Konkret ist also — wenn man Beziehungen zwischen Vater und Sohn ins Auge faßt — abzuwägen, ob nach dem *Gesamtbild der Verhältnisse* die Disposition über

<sup>101</sup> So insbes. H. Schmidt, DStR 1973, 199; ähnlich Vetzberger, DStR 1972, 235.

<sup>102</sup> Hierzu ausführlich Stoll, Leasing (Anm. 10), 42, im Zusammenhang mit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern. — S. auch Tipke, Grundstücksveräußerungen, aaO (Anm. 80), 28 f.

<sup>103</sup> Hierzu Stoll, Leasing (Anm. 10), 43 ff.

die der Einkunftsart entsprechende Leistungsbeziehung eher beim Vater oder beim Sohn liegt.

Bei dieser Prüfung kommen alle oben besprochenen Indizien und noch zusätzliche Kriterien ins Spiel. Es wird somit eine Rolle spielen, ob es sich um eine entgeltliche oder unentgeltliche Vereinbarung handelt, ob übertragene Vermögenswerte, die Grundlage einer Einkunftsquelle sind, dem Zugriff von Kindesgläubigern ausgesetzt sind und der Vater dadurch oder auf Grund anderer Gegebenheiten ein Vermögensrisiko eingeht. Es wird die Bestandskraft der Vereinbarung festzustellen und zu würdigen sein; die Tatsache, ob ein übertragener Vermögenswert gegenüber Dritten oder gegenüber dem Vater genutzt wird, kann Bedeutung haben. Vorbehaltene Verfügungsrechte des Vaters werden zu berücksichtigen sein und auch der absolute Umfang der erforderlichen Dispositionen scheint beachtlich<sup>104</sup>.

Die einzelnen Elemente müssen dabei als flexibel und austauschbar angesehen werden. Werden beispielsweise Vermögenswerte auf das Kind übertragen, deren Nutzung — absolut gesehen — häufige und umfangreiche Dispositionen erfordert, erfolgt die Nutzung gegenüber einem Dritten, wird das Kind hierbei durch einen Pfleger vertreten und besteht vielleicht noch dazu realistisch die Gefahr eines Vermögensverlustes für den Vater, so spricht dies für die Zurechnung beim Kind, selbst wenn die Bestandskraft der Vereinbarung nicht allzu hoch einzuschätzen wäre. Die Tatsache, daß die Erträge dieser Einkunftsquelle zum Unterhalt des Kindes verwendet werden, wäre in diesem Fall ohne Bedeutung. Entscheidend ist ja, daß der Vater nicht mehr Herr der Einkunftsquelle ist und daher auch nicht mehr Zurechnungssubjekt der Einkünfte sein kann, damit aber der Anwendung des § 12 Ziff. 2 dEStG der Boden entzogen ist. — Ist das Kind hingegen verhalten, übertragene Vermögenswerte gegenüber dem Vater zu nutzen, ist das Risiko eines Vermögensverlustes praktisch zu vernachlässigen und sind Dispositionen des Kindes absolut gesehen ohne Bedeutung, so spricht dies dafür, daß die maßgebenden Dispositionsbefugnisse beim Vater verblieben sind. Eine Zurechnung beim Kind kommt nicht in Betracht. Die Verwendung der Einkünfte für den Unterhalt des Kindes unterläge dem Abzugsverbot des § 12 Ziff. 2 dEStG.

Dieser Lösungsvorschlag soll hier nur in den Ansätzen entwickelt werden. Es könnten die einzelnen Elemente, die nur fragmentarisch und ohne Anspruch auf Vollständigkeit dargestellt wurden, im Detail entfaltet und abgewogen werden. Es wäre auch reizvoll, die dargestellte Technik an Hand konkreter Streitfälle einer Bewährungsprobe zu unterziehen. Darauf muß im vorliegenden Rahmen verzichtet werden. Es war lediglich der Grundgedanke zur Diskussion zu stellen, der darin besteht, die Zurech-

<sup>104</sup> Zur Bedeutung dieses Faktors s. *Seithel*, FR 1977, 241.

nungsfrage im Anwendungsbereich des § 12 Ziff. 2 dEStG zunächst ohne Bemühung der Vorschriften über Scheingeschäfte bzw. der Mißbrauchsbestimmung des § 42 AO (§ 22 BAO) durch das Abwägen aller zurechnungsrelevanten Elemente zu lösen, wobei — ähnlich wie in *Wilburgs* beweglichem System<sup>105</sup> — das Fehlen eines Elementes durch die besondere Ausprägung eines anderen Elementes kompensiert werden kann.

Ebenso wie bei *Wilburgs* System liegt die Schwäche des Vorschlages auf dem Gebiet der Rechtssicherheit. Die von *Tipke*<sup>106</sup> herausgestellte Gefahr der Überforderung der Judikatur wird mit dieser Lösung nicht beseitigt und seine Frage, ob es nicht an der Zeit wäre, den Gesetzgeber zu bemühen, wird durch diese Ergebnisse noch unterstrichen.

## V. Zusammenfassung

1. Judikatur und Schrifttum operieren gegenwärtig mit einer Reihe von Zurechnungskriterien, deren normative Wurzeln in der Regel nicht aufgedeckt werden. Ihr juristischer Stellenwert und ihr Verhältnis zueinander bleiben daher meist unklar.
2. Das methodische Verständnis des Verhältnisses von Zivilrecht und Steuerrecht ist für das Thema von wesentlicher Bedeutung. Da dieses Verhältnis nicht eines der Über- und Unterordnung, sondern der Nebenordnung ist und da speziell das Einkommensteuerrecht die Technik der wirtschaftlichen (und nicht der rechtlichen) Anknüpfung verwendet, kann nicht von einer Maßgeblichkeit, sondern allenfalls von einer *Indizwirkung* der bürgerlichrechtlichen Sachverhaltsgestaltung bzw. Form für die einkommensteuerliche Beurteilung gesprochen werden.
3. § 39 AO ist im Bereich der Einkommensteuer insoweit anwendbar, als die Zurechnung von Wirtschaftsgütern für die *Ermittlung* der Einkünfte Bedeutung besitzt und das Einkommensteuergesetz diesbezüglich keine Spezialvorschriften enthält. Eine Aussage über die *Zurechnung* der Einkünfte kann dieser Bestimmung nicht entnommen werden, weil die Zurechnung von Einkünften nicht vom zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum an Wirtschaftsgütern, sondern von der Innehabung einer Einkunftsquelle abhängt.
4. Als Einkunftsquellen sind nicht etwa Betriebe, ertragbringende Wirtschaftsgüter oder die persönliche Arbeitskraft anzusehen. Einkunftsquelle

<sup>105</sup> *Wilburg*, Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht, Graz 1950; hierzu *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969, 74 ff.

<sup>106</sup> *Tipke*, *StuW* 1977, 300.

ist vielmehr — von Ausnahmefällen bei Rentenstammrechten und bei der Nutzungswertbesteuerung abgesehen — die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen in den vom Einkommensteuergesetz vorgesehenen Varianten. Inhaber einer Einkunftsquelle und damit Zurechnungssubjekt der Einkünfte ist daher weder derjenige, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht über (ertragbringende) Wirtschaftsgüter hat, noch derjenige, der die Verfügungsmacht über Einkünfte erlangt. Zuzurechnen ist vielmehr demjenigen, der über die der Einkunftsquelle entsprechenden Leistungen im Innenverhältnis disponieren kann, d. h. vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen auszunützen oder die Leistung zu verweigern.

5. Bei horizontaler Teilung der Dispositionsbefugnisse, insbesondere bei Nießbrauchsbestellung, muß für den einzelnen Vertragstyp bzw. für den Einzelfall geprüft werden, wie die Dispositionsbefugnisse zwischen Stammberechtigtem und Nutzungsberechtigtem verteilt sind.

6. Bei vertikaler Teilung der Dispositionsbefugnisse muß geprüft werden, worin die jeweilige Einkunftsquelle besteht. Bei Personengesellschaften ist als Einkunftsquelle die Beitragsleistung des Gesellschafters anzusehen. — Bei Miteigentum hat die Zurechnung prinzipiell nach Maßgabe der Miteigentumsquoten zu erfolgen. Eine davon abweichende Zurechnung kann — entgegen der BFH-Judikatur — nicht schon deswegen anerkannt werden, weil die Beteiligten eine andere Verteilung vereinbart und durchgeführt haben.

7. Die zivilrechtliche Position ist für die Zurechnung gleichgültig. Entscheidend ist die — zivilrechtlich wie immer zu qualifizierende — Befugnis, Leistungen oder Wirtschaftsgüter auf eigene Rechnung entgeltlich zu verwerten. Gleichgültig ist auch, ob der Übertragung der Einkunftsquelle ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Geschäft zugrunde liegt.

8. Einer Übertragung sind lediglich sog. sachliche Einkunftsquellen (Kapitaleinkünfte) zugänglich, nicht hingegen persönliche Einkunftsquellen (Arbeitseinkünfte und Einkünfte, die auf höchstpersönlichen Rechten beruhen). Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft ist persönliche Leistung und unternehmerische Aktivität zwar für die Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten entscheidend, nicht aber im Regelfall für die persönliche Zurechnung. Zuzurechnen ist hier demjenigen, in dessen Vermögen sich der Erfolg oder Mißerfolg der unternehmerischen Betätigung im Innenverhältnis niederschlägt, auf dessen Rechnung und Gefahr somit der Betrieb geführt wird.

9. Bei Verlagerungen zwischen Familienangehörigen kommen die allgemeinen, aus dem EStG zu gewinnenden Zurechnungsregeln in Konflikt mit dem aus § 12 Ziff. 2 dEStG (§ 20 Abs. 1 Ziff. 4 öEStG) herzuleitenden Verbot der Abzugsfähigkeit laufender Unterhaltsleistungen. Die Lösung

dieses Konflikts kann nicht in Extrempositionen liegen. Es gilt weder der Satz, daß jede bürgerlichrechtlich wirksame Übertragung einer Einkunftsquelle auf eine unterhaltsberechtigte Person die Anwendung des § 12 Ziff. 2 dEStG ausschließe, noch die Auffassung, daß unentgeltliche Übertragungen von Einkunftsquellen auf unterhaltsberechtigte Personen schlechthin unbeachtlich seien.

10. Die Lösung hat von der Überlegung auszugehen, daß bei Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen die einer Einkunftsquelle entsprechenden Dispositionsbefugnisse vielfach bei mehreren Familienangehörigen festzustellen sind. Da die Lösung der Zurechnungsfrage aber nur nach der Entweder-Oder-Technik erfolgen kann, ist in solchen Fällen zu prüfen, bei welchem der Beteiligten die Dispositionsbefugnisse stärker ausgeprägt sind. Entscheidungsrelevante Elemente sind etwa die Bestandskraft der Vereinbarung (Widerruflichkeit, Kündbarkeit, Befristung), das Vermögensrisiko des Überträgers, der absolute Umfang der erforderlichen Disposition und die Frage der Drittnutzung. Die einzelnen Elemente sind nach Art eines beweglichen Systems flexibel und austauschbar.

# Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder

Professor Dr. Ludwig Schmidt, Richter am Bundesfinanzhof,  
München

## Inhaltsübersicht

### I. Grundsätzliches

1. Die Gesamtrechtsnachfolge
2. Die Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden zwischen Fremden
3. Die schenkweise Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände als Übertragung einer Einkunftsquelle
4. Phänomene der schenkweisen Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände von Eltern auf Kinder als steuerjuristische Problemdeterminanten
5. Konsensfähige Grundthesen als Ausgangspunkt für die Formulierung und Bewältigung der einkommensteuerrechtlichen Problemstellung
6. Methodische Lösungsansätze in Vergangenheit und Zukunft

### II. Spezifische allgemeine Probleme der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder

### I. Grundsätzliches

#### 1. Die Gesamtrechtsnachfolge

Einkunftsquellen werden sowohl zwischen Fremden als auch zwischen Eltern und Kindern übertragen. Unter den zahlreichen Möglichkeiten,

1. Elterliche Gewalt über noch nicht volljährige Kinder
2. Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber den Kindern

### III. Einzelfragen aus dem Bereich der verschiedenen Einkunftsarten

1. Schenkweise Begründung einer Darlehensforderung der Kinder gegen die Eltern
2. Schenkweise Zuwendung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft
3. Die Familien-GmbH
4. Der Nießbrauch
  - 4.1. Der schenkweise begründete Nießbrauch an Rechten
  - 4.2. Der schenkweise begründete Nießbrauch an Sachen, insbesondere Grundstücken
  - 4.3. Der entgeltlich begründete Nießbrauch

### IV. Zivilrecht und Einkommensteuerrecht

Einkunftsquellen zu übertragen, ragt eine heraus, weil ihre einkommensteuerrechtliche Qualifikation als Übertragung einer Einkunftsquelle gesichert ist und weil sie dennoch nicht als Gestaltungsmittel ansprechbar ist: der Tod. Ihn hier überhaupt zu erwähnen, ist nur vertretbar, weil die Gesamtrechtsnachfolge immerhin einen einkommensteuerrechtlichen Maßstab setzt, an dem sich irgendwie auch jede Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden, und zwar gerade die schenkweise Einzelrechtsnachfolge, messen lassen kann (und mit der Plakatierung einer vorweggenommenen Erbfolge ja auch messen lassen will), selbst wenn sie ihr naturgemäß nie gleichen wird, weil — nach gegenwärtigem wissenschaftlich-interdisziplinären Erkenntnisstand — nur der Vermögensverlust durch eine Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden seitens des Zuwendenden unter bestimmten Voraussetzungen reparabel ist, und nur bei einer Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden rational faßbare Einflußmöglichkeiten des Zuwendenden auf den Gegenstand der Zuwendung konservierungsfähig sind und schließlich nur die Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden sich mit einer Unterhaltspflicht und ihrer Erfüllung irgendwie verknüpfen läßt.

## 2. Die Einzelrechtsnachfolge unter Lebenden zwischen Fremden

Zwischen Fremden werden ertragbringende Vermögensgegenstände unter Lebenden üblicherweise nicht verschenkt, sondern verkauft, also entgeltlich übertragen. Die Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder wäre keiner detaillierten steuerjuristischen Behandlung würdig, wäre die Hypothese zu halten und zu entfalten, daß die Übertragung eines ertragbringenden Vermögensgegenstandes von Eltern auf Kinder nur dann als Übertragung einer Einkunftsquelle zu werten ist, wenn die Übertragung in jeder Hinsicht der für die Übertragung von Einkunftsquellen zwischen Fremden üblichen Gestaltung entspricht, d. h. wenn auch die causa des Verfügungsgeschäftes mit der zwischen Fremden *üblichen* causa übereinstimmt.

## 3. Die schenkweise Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände als Übertragung einer Einkunftsquelle

Natürlich ist diese Hypothese unreal und damit sogar steuerrechtsfremd. In Bayern wird z. B. der Bauernhof seit jeher zu Lebzeiten der Eltern dem Sohn „übergeben“, und allein der Sohn ist fortan Landwirt, und zwar selbstverständlich auch i. S. des Einkommensteuergesetzes. Und dabei soll es auch bleiben. Das Einkommensteuergesetz wird von dem Axiom beherrscht, daß auch die schenkweise Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände von Eltern auf Kinder, obwohl diese ihrer causa nach nicht der zwischen Fremden üblichen Gestaltung entspricht, einkommensteuerrecht-

lich als Übergang einer Einkunftsquelle zu werten sein kann (vgl. auch § 7 Abs. 1 EStDV).

#### 4. Phänomene der schenkweisen Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände von Eltern auf Kinder als steuerjuristische Problemdeterminanten

Wer die *rechtstatsächlichen Erscheinungsformen* der schenkweisen Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände von Eltern auf Kinder beobachtet, wird bestimmte Phänomene registrieren, die möglicherweise von spezifisch einkommensteuerrechtlicher Relevanz sind und die ihre evidenten Ursachen in der Privatautonomie und in bestimmten familienrechtlichen Normen haben.

a) Die Übertragung muß nicht von vornherein definitiv angelegt sein; sie kann befristet, auflösend bedingt oder widerruflich sein.

b) Die Übertragung kann mit einem — mindestens vorübergehenden — faktischen Fortbestand der tatsächlichen Herrschaftsmacht des Zuwendenden verknüpft sein, z. B. weil der Zuwendungsempfänger unter der elterlichen Gewalt des Zuwendenden steht.

c) Die Übertragung kann — mindestens vorübergehend — insofern zweckbestimmt sein, als sie der Beseitigung einer Unterhaltsbedürftigkeit und damit der Ersparnis eigener Unterhaltsleistungen dient, die Minderung eigenen Einkommens also durch den bezweckten Wegfall von Unterhaltslasten kompensiert wird.

d) Die dem Kinde schenkweise eingeräumte Rechtsstellung (z. B. Kommanditanteil, stille Beteiligung, Darlehensforderung, Miteigentumsanteil am Grundstück, dingliches oder obligatorisches Nutzungsrecht) kann inhaltlich im Zuge der Schenkung in atypischer Weise ausgestaltet werden, insbesondere in einer Weise, die der temporären oder lebenslänglichen Konservierung der bisherigen Machtstellung des Schenkers und einer mindestens vorübergehenden Begrenzung der Dispositionsbefugnis des Beschenkten über Ertrag und Substanz des geschenkten Gegenstandes dient.

##### *Beispiele:*

aa) Die schenkweise begründete Darlehensforderung oder stille Beteiligung ist langfristige unkündbar.

bb) Der geschenkte Miteigentumsanteil an einem Mietwohngrundstück ist so modelliert, daß der Beschenkte von der Verwaltung des gemeinschaftlichen Gegenstandes befristet ausgeschlossen ist und über seinen Miteigentumsanteil nicht verfügen darf.

cc) Der geschenkte Kommanditanteil ist mit Entnahme- und Kündigungsbeschränkungen des Beschenkten und einem Übernahmerecht des Schenkers zum Buchwert oder zum Nullwert belastet oder der Gesellschaftsvertrag der KG ist so gefaßt,

daß er durch den Schenker jederzeit mit Stimmenmehrheit — und zwar auch zum Nachteil des Beschenkten — geändert werden kann.

Vorwiegend diese Phänomene sind es, die die Frage nach den Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder zum steuerjuristischen Thema erheben.

### 5. Konsensfähige Grundthesen als Ausgangspunkt für die Formulierung und Bewältigung der einkommensteuerrechtlichen Problemstellung

Die registrierten Phänomene der schenkweisen Übertragung ertragbringender Vermögensgegenstände von Eltern auf Kinder sind in das Einkommensteuerrecht auf dem *Erkenntnisgrund konsensfähiger Grundthesen* zu übersetzen.

5.1. Erste dieser Thesen ist, daß ein Rechtssubjekt nur insoweit, aber auch stets insoweit, solange und erst von da an eigene steuerpflichtige Einkünfte bezieht, als eine *Einkunftsquelle* existiert und diese ihm mit ihren Erträgen *persönlich zuzurechnen* ist.

5.2. Als konsensfähig dürften zum zweiten die Sätze an- und aussprechbar sein, daß

a) Einkommensverwendungen einerseits und nichtsteuerbare Vermögensmehrungen andererseits das steuerpflichtige Einkommen der beteiligten Personen nicht beeinflussen und

b) wiederkehrende Leistungen, die Eltern an ihre Kinder (in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht oder ohne Rechtspflicht oder auf Grund freiwillig übernommener Rechtspflicht) erbringen, gem. §§ 12, 10 und 22 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähige Einkommensverwendung der Eltern und damit korrespondierende nicht steuerbare Vermögensmehrungen der Kinder sind.

5.3. Zum dritten dürfte sich im Hinblick auf geläufiges Wissensgut aus dem Recht der verdeckten Gewinnausschüttungen noch eine hinreichende Gefolgschaft für die Behauptungen finden lassen, daß

a) Leistungen, die sich ihrem äußeren zivilrechtlichen Erscheinungsbild nach als Entgelt im Rahmen eines auf Leistungsaustausch gerichteten Rechtsverhältnisses, also z. B. als Arbeitslohn oder Zins darstellen, mindestens in der einkommensteuerrechtlichen Qualifikation ganz oder teilweise verdeckte Einkommensverwendung der Eltern und damit korrespondierende verdeckte nicht steuerbare Vermögensmehrung der Kinder sein können und

b) daß mit Leistungen, die den Kindern auf Veranlassung der Eltern unmittelbar von dritter Seite zufließen, die Eltern steuerpflichtiges Ein-

kommen beziehen, das diese bereits vorweg — eben mit der Veranlassung einer unmittelbaren Leistung an die Kinder — verwendet haben (mittelbare vorweggenommene Einkommensverwendung)<sup>1</sup>.

5.4. Und schließlich bleibt wohl noch der Satz unwidersprochen, daß Kinder nicht schon deshalb eigene Einkünfte in der Form der Erträge eines bestimmten Vermögensgegenstandes haben, weil ihnen die Eltern rechtswirksam versprochen haben, ihnen in Zukunft schenkweise unter Lebenden oder von Todes wegen einen ertragbringenden Vermögensgegenstand zuzuwenden.

## 6. Methodische Lösungsansätze in Vergangenheit und Zukunft

6.1. Es ist kaum zu leugnen, daß die höchstrichterliche *Rechtsprechung*, obwohl nicht nur dem Einzelfall, sondern auch dogmatisch verpflichtet, *bisher relativ wenig theoretisch Verbindliches* zur Entfaltung der oben erwähnten Grundthesen aufzuweisen hat, etwa zur Detailfrage, wie im Rahmen der sieben Einkunftsarten jeweils eine Einkunftsquelle zu definieren ist<sup>1a</sup> und wann diese übertragen ist, wann also die unmittelbare oder mittelbare Einkommensverwendung der Eltern aufhört und die Übertragung einer Einkunftsquelle in der Gegenwart bereits vollzogen und nicht nur für die Zukunft versprochen ist.

---

<sup>1</sup> Zur mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung, d. h. der verdeckten Gewinnausschüttung an dem Anteilseigner nahestehende Personen, vgl. z. B. *Herrmann/Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Auflage, KStG § 6 Anm. 80 und 82, und *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975, S. 31 ff, jeweils mit Nachweisen aus der Rechtsprechung; ferner unten zu III 3. — Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können sogar noch nach dem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen beziehen (s. BFH-Urteil vom 22. 6. 1977 I R 171/74, noch nicht veröffentlicht). — Zur zivilrechtlichen Beurteilung von Entgelten, die Gewinnausschüttungen verdecken, siehe z. B. BGH DB 1977, 1940.

<sup>1a</sup> Keine Definition, aber „Benennungen“ der Einkunftsquelle enthalten neben der Judikatur zu den Familiengesellschaften (z. B. BFH-Beschluß vom 29. 5. 1972 GrS 4/71, BStBl II 1973, 5; Beschluß vom 18. 7. 1974 IV B 34/74, BStBl II 1974, 740; Urteil vom 8. 8. 1974 IV R 101/73, BStBl II 1975, 34) z. B. die BFH-Urteile vom 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl II 1976, 643 („stammen die Einkünfte aus einer Vermittlungsprovision, so kann Einkunftsquelle nur die Vermittlungstätigkeit sein...“), und vom 8. 3. 1977 VIII R 41/73, BStBl II 1977, 465 („... bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen jeder einzelne Anlagegegenstand als besondere Einkunftsquelle zu behandeln“).

6.2. *Tipke*<sup>2</sup> kennzeichnet zutreffend die gegenwärtig in der BFH-Rechtsprechung vorherrschende Entscheidungstechnik als dem anglo-amerikanischen Recht entlehnte *Modellfallmethode*, die sich eines leading case (z. B. Abtretung künftiger Zinsansprüche) bedient und dann vergleichend wertet. Die Mängel dieser Technik, die nur eine Abart der herkömmlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei, sieht *Tipke* in einer einseitigen Akzentuierung subjektiv-autonomer Wertungen durch den Richter und damit in einer Vernachlässigung der Rechtssicherheit, die eben nur durch die Entwicklung genereller Zurechnungsprinzipien gewährleistet sei.

6.3. Diese Analyse, die dem Selbstverständnis der Rechtsprechung nur dienlich sein kann, dürfte Impulse dafür geben, daß die künftige höchstrichterliche Rechtsprechung auf der Grundlage der wohl *bahnbrechenden dogmatischen Arbeiten von Ruppe*<sup>2a</sup> (oder doch in einer Auseinandersetzung mit dieser Arbeit) ihre methodischen Schwächen teilweise überwindet und ihrerseits einen Beitrag zur Bewältigung künftiger Einzelfallentscheidungen anhand allgemeiner Begriffe und Prinzipien leisten wird. Denn ohne saubere Dogmatik zum rechtlichen Wesen der einzelnen Einkunftsquellen und ihrer persönlichen und zeitlichen Zurechnung läßt sich in der Tat die Fülle der Erscheinungen, die die gestalterische Phantasie des seinen Klientel verpflichteten rechtlichen Beraters auf dem Nährboden der Privatautonomie hervorbringen muß, nicht gerecht — und d. h. auch gleichmäßig und berechenbar — erfassen. Im übrigen gibt es ja bekanntlich nichts Praktischeres als eine gute Theorie.

6.4. Gleichwohl ist ein wenig davor zu warnen, die Leistungsfähigkeit allgemeiner Begriffe und Prinzipien auf diesem Sektor der Steuerrechtspflege euphorisch zu überschätzen. Rechtspraxis und Rechtslehre werden auch in Zukunft auf eine *vergleichsfallorientierte, wertende Betrachtungsweise*, zu der sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtzeitig vor ihrer scheinbaren legislativen Disqualifikation<sup>3</sup> sublimiert hat, *mindestens als Instrument der Richtigkeitskontrolle für die dogmatisch gewonnenen Ergebnisse* nicht verzichten können. Immerhin manifestieren sich in der gesicherten Beurteilung gewisser Grundfälle, und zwar nicht nur der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge und der traditionellen bayerischen Hofübergabe unter Lebenden einerseits und der laufenden Unterhaltsleistung der Eltern an die Kinder andererseits, ja auch Wertentscheidungen des Einkommensteuergesetzes, deren systemgerechter Nachvollzug im Ein-

<sup>2</sup> Stuw 1977, 293/294 ff.

<sup>2a</sup> *Ruppe*, in diesem Band, S. 7 ff; ferner *Ruppe* in ders. (Hrsg.), Familienverträge und Individualbesteuerung, Wien 1976, 1 ff.

<sup>3</sup> Aufhebung des § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG durch die AO 1977. — Siehe dazu jedoch *Beisse*, Inf. 1977, 433, mit umfassenden Nachweisen; ferner insbesondere *Krnse*, JbFASr 1975/76, 35 ff.

zelfalle vornehmste Aufgabe jeder Steuerrechtspflege sein muß. Ich darf hier ausnahmsweise zitieren: „Dieses Durchspielen von Nachbarfällen und möglicherweise auch das Zurückgreifen auf simulierte Fälle ist als eine in den Naturwissenschaften bewährte Methode — bekannt als Trial and Error-Methode — keineswegs in den Hinterhof des juristischen Denkens zu verweisen. Sie ist bisher vielleicht die einzige rationale Methode oder doch wenigstens rationale Anknüpfung richterlicher Überzeugungsbildung jenseits der schulmäßigen Methoden des Rechtsfindungsvorgangs“<sup>4</sup>.

Persönlich empfinde ich diese am Vergleichsfall orientierte wertende Betrachtungsweise als *Barriere gegenüber begriffsjuristischen Fehlschlüssen*, die insbesondere dann drohen, wenn sich allgemeine Prinzipien zum Wesen und zur Zurechnung von Einkunftsquellen mit einem unreflektierten Einsatz zivilrechtlicher Rechtsfiguren und -theorien verbinden.

6.5. Im übrigen wird jedenfalls der rechtliche Berater, dem z. B. die Aufgabe gestellt ist, einen Geldbetrag von 100 000 DM, der dem Vater zur Verfügung steht, zugunsten der Kinder zu aktivieren, durchaus *de lege artis* handeln, wenn er sich vergegenwärtigt, daß sich für die Lösung dieser Aufgabe in etwa folgende Gestaltungsmöglichkeiten mit durchaus verschiedenartigen steuerlichen Rechtsfolgen anbieten:

a) Der Vater (V) schenkt das Geld den Kindern unter der Auflage, daß die Kinder das Geld verzinslich anlegen.

b) V gewährt einem Dritten ein verzinsliches Darlehen und tritt die Darlehensforderung an die Kinder ab

aa) jederzeit widerruflich

bb) befristet

cc) ohne Nebenbestimmungen.

c) V tritt die Zinsansprüche seiner Darlehensforderung schenkweise im voraus an die Kinder ab.

d) V vereinbart bereits bei Begründung der Darlehensforderung mit dem Darlehensnehmer, daß die Zinsansprüche den Kindern aus eigenem Recht (§ 328 BGB) zustehen.

e) V bestellt den Kindern schenkweise einen Nießbrauch an seiner Darlehensforderung

aa) auf Lebenszeit der Kinder

bb) befristet

cc) jederzeit widerruflich.

<sup>4</sup> Esser, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt/Main 1977, S. 155.

f) V vereinnahmt die Zinserträge seiner Darlehensforderung selbst und gibt sie dann laufend an die Kinder weiter.

g) V gewährt den Kindern ein unverzinsliches (befristetes oder jederzeit kündbares) Darlehen unter der Auflage, daß die Kinder die Darlehensvaluta dazu verwenden, einem Dritten ihrerseits im eigenen Namen ein verzinsliches Darlehen zu gewähren, und die so begründete Darlehensforderung an V sicherungsweise (zur Sicherung der Rückzahlung seiner Darlehensforderung gegen die Kinder) abtreten.

Wenn aber ein derartiger Überblick für den Berater nützlich ist, so muß er dem Richter nicht notwendig schaden.

## II. Spezifische allgemeine Probleme der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder

Sowohl die Einzelfallentscheidung als auch der wissenschaftliche Disput zur Frage, ob eine Einkunftsquelle von Eltern auf die Kinder mit der Rechtsfolge eines Zuordnungswechsels der Einkünfte übertragen ist, sind mit spezifischen Problemen belastet, die insofern allgemeiner Art sind, als sie bei nahezu allen Arten von Einkunftsquellen (Einkunftsarten) auftreten können.

### 1. Elterliche Gewalt über noch nicht volljährige Kinder

1.1. Da bewegt uns z. B. die Frage, ob es von einkommensteuerrechtlichem Belang ist, daß die schenkweise von seiten der Eltern bedachten Kinder noch nicht volljährig sind, daß sich also an der Verwaltung des Gegenstandes der Zuwendung lediglich insofern etwas ändert, als die Eltern diese vor der Zuwendung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, nach der Zuwendung hingegen im fremden Namen und auf fremde Rechnung ausüben und als vor der Zuwendung möglicherweise nur ein Elternteil, nach der Zuwendung hingegen beide Elternteile (§ 1626 BGB) als gesetzliche Vertreter verwaltungsbefugt sind.

1.2. Nach dem gegenwärtigen Stand der Rechtsprechung kann die Tatsache, daß die schenkweise zugewendeten Vermögensgegenstände weiterhin von den Eltern als gesetzliche Vertreter der Kinder verwaltet werden, grundsätzlich nicht in Frage stellen, daß einkommensteuerrechtlich eine Einkunftsquelle übertragen ist.

a) Für schenkweise zugewendete Kommanditanteile hat der BFH unter Preisgabe eines vorangegangenen Ordnungsversuchs entschieden, die einkommensteuerrechtliche Qualifikation eines Kommanditanteils als Einkunftsquelle des Kindes sei nicht davon abhängig, daß ein Dauerpfleger für

das Kind zur Verwaltung des Kommanditanteils bestellt ist, insbesondere daß die Eltern bei der Zuwendung ihr eigenes Vermögensverwaltungsrecht nach § 1638 Abs. 1 evtl. i. V. mit Abs. 3 BGB ausschließen<sup>5</sup>.

b) Demgemäß finden sich im zugänglichen Entscheidungsmaterial keine Anhaltspunkte dafür, daß die Rechtsprechung bei anderen Einkunftsquellen (z. B. schenkweise zugewendeten typischen stillen Beteiligungen oder Unterbeteiligungen, GmbH-Anteilen, Eigentum oder Miteigentum an Grundstücken, dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechten) im Fortbestand der faktischen Herrschaft der Eltern über den Gegenstand der Zuwendung generell etwas steuerjuristisch Obszönes sieht.

1.3. Für diesen Stand der Rechtsprechung läßt sich z. B. anführen

a) der gravierende zivilrechtliche Unterschied zwischen der Verwaltung eigenen und fremden Vermögens,

b) die Tendenz der BFH-Rechtsprechung, der Besteuerung den zu erwartenden normalen Verlauf der Dinge zugrunde zu legen<sup>6</sup>,

c) die Regelaussage, daß Eltern ihren Obliegenheiten als gesetzliche Vertreter des Kindes bei der Verwaltung des Kindesvermögens genügen, Kindesvermögen also nicht schlichtweg als eigenes Vermögen behandeln, und demgemäß die Erwartung, daß das Kind die Volljährigkeit wirklich „vermögend“ erreicht.

1.4. Ob diese Argumente ihre Wirkkraft freilich auch dann voll entfalten, wenn über eine nach Maßgabe des Eintritts der Volljährigkeit *befristete* Übereignung eines ertragbringenden Vermögensgegenstandes oder eine entsprechende Begründung eines Nutzungsrechts zu befinden ist, darüber sollte noch zu debattieren sein. Auf der bisherigen methodischen Grundlage der BFH-Rechtsprechung („case law“) wäre zu erwägen, daß derartige Gestaltungen ihrem spezifisch einkommensteuerrechtlichen Wertgewicht nach laufenden Zuwendungen der Eltern an die Kinder *nabekommen*, und daß deshalb zu prüfen ist, ob und inwieweit etwaige Unterschiede (z. B. theoretische Möglichkeit eines Zugriffs eines Gläubigers des noch nicht volljährigen Kindes auf den zugewendeten Vermögensgegenstand während des Zeitraums der Befristung) eine differenzierte einkommensteuerrechtliche Behandlung rechtfertigen können.

<sup>5</sup> BFH-Urteil vom 29. 1. 1976 IV R 102/73, BStBl II 1976, 328.

<sup>6</sup> Nach dem sog. Leasing-Urteil (BFH-Urteil vom 26. 1. 1970 IV R 144/66, BStBl II 1970, 264/272 Sp. 2) ist zum Beispiel einem vertraglichen oder gesetzlichen Kündigungsrecht des Leasinggebers für den Fall der Zahlungsunfähigkeit des Leasingnehmers keine Bedeutung bei der Beurteilung der Frage beizumessen, ob der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstandes ist.

## 2. Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber den Kindern

2.1. Hochbrisant ist die Frage, ob die Erträge eines Vermögensgegenstands, den unterhaltsverpflichtete Eltern schenkweise ihren unterhaltsberechtigten Kindern zugewendet haben, insoweit weiterhin einkommensteuerrechtlich den Eltern zuzurechnen sind, als die Erträge bestimmungsgemäß, also nach dem Sinn und Zweck der Zuwendung oder einer ausdrücklich mit der Zuwendung verbundenen Anordnung, zum Unterhalt der Kinder verwendet werden und damit die bisherigen Unterhaltsleistungen der Eltern erübrigen <sup>7</sup>.

### Beispiel:

A, Gewerbetreibender, schließt mit seinen drei noch nicht volljährigen Kindern in notariell beurkundeter Form einen als Schuldanerkenntnis bezeichneten Vertrag, in dem er schenkweise bekennt, seinen Kindern je ein mit 8% verzinsliches Darlehen von 25 000 DM zu schulden. Die Zinsen von insgesamt 6000 DM jährlich, die A bei der Ermittlung seines Gewinns aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben abzieht, werden zum Jahresende auf ein Bankkonto der Kinder überwiesen und im folgenden Jahr durch monatliche Abhebungen von 500 DM für den *Unterhalt* der Kinder verwendet.

2.2. Das Problem stellt sich besonders aggressiv, wenn Vermögensgegenstände *befristet* übertragen oder Nutzungsrechte daran *befristet* bestellt werden und die Befristung dem Zeitraum der mutmaßlichen Unterhaltsbedürftigkeit angepaßt ist, sofern man davon ausgeht, daß eine befristete folgende Jahr durch monatliche Abhebungen von 500 DM für den *Unterhalt* der recht als Übertragung einer Einkunftsquelle zu werten sein kann <sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Siehe dazu auch L. Schmidt, StBjB 1975/76, 149/156 ff. — Bei Zuwendungen Dritter ist im Zweifel davon auszugehen, daß diese (und ihre Erträge) dem Kinde *zusätzlich* zugute kommen sollen (Köhler, Handbuch des Unterhaltsrechts, 4. Aufl., S. 18).

<sup>8</sup> Ist die Zuwendung befristet (z. B. Übereignung auf Zeit; befristetes Nutzungsrecht), so wird die Zuwendung dann nicht als Übertragung einer Einkunftsquelle zu werten sein,

- a) wenn der Bedachte noch nicht volljährig ist und die Befristung mit dem Eintritt der Volljährigkeit ausläuft oder
- b) die gewählte Gestaltung nach der Art der Einkunftsquelle (z. B. Darlehensforderung) und den Modalitäten der Übertragung einer Zuwendung laufender Leistungen nähersteht als einer „vorweggenommenen Erbfolge“ (Hofübergabe) oder einer Zuwendung von Todes wegen (Beispiel: Auf 5 Jahre befristete Übereignung eines auf 10 Jahre festvermieteten unbebauten Grundstücks unter Sicherung des Rückübertragungsanspruchs durch Vormerkung).

Hingegen wird bei Einkünften, die wesentlich auch auf einer persönlichen Leistung des Beschenkten beruhen (z. B. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) der Übergang einer Einkunftsquelle nicht dadurch

2.3. Es fehlt nicht an Argumenten, mit denen sich aussichtsreich dafür kämpfen läßt, daß die Erträge einer Einkunftsquelle dem virtuell unterhaltsberechtigten Kinde zuzurechnen sind: Zivilrechtlich besteht ein Unterhaltsanspruch mangels Bedürftigkeit nicht, soweit der Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte hat (§ 1602 BGB). Die eigenen Einkünfte sind rechtslogisch vorrangig. Wendet der Unterhaltsverpflichtete dem Unterhaltsberechtigten einen Gegenstand zu, der dem Unterhaltsberechtigten eigene Einkünfte vermittelt, so ist das zivilrechtlich keine Erfüllung eines entstandenen Unterhaltsanspruchs (§ 362 BGB), sondern ein Versuch, die Entstehung eines Unterhaltsanspruchs zu verhindern<sup>8a</sup>. Dies gilt in gleicher Weise für noch nicht volljährige wie für volljährige Kinder. Für noch nicht volljährige Kinder ermächtigt § 1649 Abs. 1 BGB die Eltern als gesetzliche Vertreter zusätzlich, die Einkünfte des Kindesvermögens (auch des von den Eltern schenkweise zugewendeten Kindesvermögens) zum Unterhalt des Kindes zu verwenden. Es drängt sich der Schluß auf: Wenn schon das Zivilrecht von eigenen Kindeseinkünften ausgeht, so kann es einkommensteuerrechtlich nicht anders sein.

2.4. Es würde Sie gewiß irritieren, wenn ich verhehlen wollte, daß meine Zuneigung der Gegenmeinung gehört, freilich begrenzt auf schenkweise Zuwendungen, die keine Ausstattungen i. S. des § 1624 BGB sind. Der zivilrechtliche Unterschied zwischen einer Inhibition einer aktuellen Bedürftigkeit durch laufende Zuwendungen einerseits und der einmaligen Zuwendung eines ertragbringenden Gegenstandes zum Zwecke der fortgesetzten Inhibition einer aktuellen Bedürftigkeit andererseits<sup>8b</sup> erscheint mir — jedenfalls insoweit, als sich die Zweckbestimmung der Zuwendung (Verwendung der Erträge zum Unterhalt) mit zusätzlichen Modalitäten wie z. B. vorübergehendem Fortbestand der Herrschaft über den Gegenstand der Zuwendung kraft elterlicher Gewalt oder Befristung der Zuwendung verbindet — für eine an den Grundentscheidungen des Einkommensteuergesetzes orientierte wertende Betrachtungsweise zu substanzlos, um unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Rechtsfolgen ohne weiteres zu erklären. Auch läßt sich nur mühsam übersehen, daß eine Zuwendung eines ertragbringenden Vermögensgegenstandes vom Unterhaltsverpflichteten an den Unterhaltsberechtigten zum Zwecke der zeitweisen Ersparnis laufender Unterhaltsleistungen weder eine Minderung der Leistungsfähigkeit des

---

ausgeschlossen, daß Gegenstände des Betriebsvermögens nur befristet zur Nutzung überlassen sind (z. B. BFH-Urteile vom 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl II 1976, 415; vom 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl II 1977, 719).

<sup>8a</sup> Der Wegfall der Unterhaltsbedürftigkeit wird gelegentlich auch als „Erlöschen des Unterhaltsanspruchs“ bezeichnet und damit offensichtlich einer Erfüllung gleichgestellt (siehe z. B. Köhler, Handbuch des Unterhaltsrechts, 4. Auflage, S. 41).

<sup>8b</sup> Dazu *Meincke*, in diesem Band, S. 74.

virtuell Unterhaltsverpflichteten (Ausgleich des Wegfalls der Erträge durch den Wegfall der Unterhaltslast) noch eine Steigerung der Leistungsfähigkeit des virtuell Unterhaltsberechtigten (Ausgleich der Erträge durch Wegfall des Unterhaltsanspruchs) bewirkt. Wenn z. B. A seiner Tochter eine verzinsliche Darlehensforderung gegen X unter der Auflage schenkt, daß die Zinsen für einen Zeitraum von fünf Jahren noch dazu verwendet werden müssen, eine Forderung, die der Y gegen den A hat, ratenweise zu tilgen, so spricht — nicht nur steueremotional betrachtet — manches dafür, daß die Zinsen während des fünfjährigen Tilgungszeitraums weiterhin dem A einkommensteuerrechtlich zuzurechnen sind<sup>85</sup>. A hat sozusagen die Zinsen befristet zurückbehalten<sup>86</sup>. Weshalb soll es anders sein, wenn A die verzinsliche Darlehensforderung gegen X seiner Tochter unter der Auflage schenkt, daß diese aus den Zinsen ihren Unterhaltsanspruch bestreitet, die Zinsen also dazu verwendet werden, daß eine Unterhaltsschuld des A gegenüber seiner Tochter nicht entsteht<sup>87</sup>?

2.5. Das geltende Einkommensteuergesetz fingiert, daß Unterhaltslasten, insbesondere die Unterhaltsverpflichtungen der Eltern gegenüber ihren Kindern, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit jedenfalls nicht nach Maßgabe der effektiven und notwendigen Leistungen mindern<sup>9</sup>. *Tipke* will den Richter dafür sensibilisieren, daß diese Fiktion doch eigentlich Unrecht sei; es bestehe aber Anlaß zu respektieren, daß vermögende Eltern (und eben nur diese) die Möglichkeit haben, ertragbringende Gegenstände auf ihre Kinder zu übertragen und damit deren Unterhaltsbedürftigkeit einerseits und ihre eigene Unterhaltspflicht andererseits einkommensmindernd zu beseitigen. Ich halte die Fiktion, Unterhaltslasten würden die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht effektiv mindern, ebenfalls für *rechtspolitisches „Unrecht“*. Aber gerade deshalb trete ich für eine prinzipielle einkommensteuerrechtliche Gleichbehandlung fundierter und nicht fundierter Einkommen, also wenigstens eine *Gleichheit im „Unrecht“* ein.

### III. Einzelfragen aus dem Bereich der verschiedenen Einkunftsarten

#### 1. Schenkweise Begründung einer Darlehensforderung der Kinder gegen die Eltern

##### 1.1. In der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung einer schenkweise be-

<sup>85</sup> Siehe z. B. auch FG Baden-Württemberg, EFG 1973, 545.

<sup>86</sup> Es ist keineswegs so, daß Einkünfte aus Kapitalvermögen nur derjenige beziehen kann, der „Inhaber des Kapitals“ ist. Der ehemalige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen auch noch nach der Veräußerung seines Anteils an der Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen (siehe oben FN 1).

<sup>87</sup> Vgl. dazu den abweichenden Lösungsansatz von *Ruppe*, in diesem Band, S. 33 ff.

<sup>9</sup> Dazu BVerfG-Beschluß vom 23. 11. 1976 1 BvR 150/75, FR 1977, 93; kritisch hierzu insbesondere *K. Vogel*, DStR 1977, 31.

gründeten verzinslichen Darlehensforderung der Kinder gegen die Eltern überlagern sich die Probleme der Übertragung und der persönlichen und zeitlichen Zurechnung von Einkunftsquellen mit der rechtlichen Struktur der Begriffe „Betriebsausgaben“, „Betriebsschulden“ und „Werbungskosten“. Denn den Beteiligten geht es ja nicht nur darum, daß das Kind eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen hat, sondern daß die Leistungen des Vaters, die sich als Zinsleistungen darstellen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind<sup>10</sup>.

1.2. Hiervon abgesehen wird auf der Grundlage der neueren BFH-Rechtsprechung<sup>11</sup> zu präzisieren sein, ob und unter welchen Voraussetzungen die Eltern mit der schenkweisen Begründung einer Darlehensforderung bereits in der Gegenwart einen ertragbringenden Vermögensgegenstand auf die Kinder übertragen oder erst für die Zukunft eine solche Übertragung versprochen haben. Auffällig ist insoweit, daß

a) das BGB die schenkweise Abgabe eines abstrakten Schuldanerkenntnisses als *Schenkungsversprechen* wertet (§ 518 Abs. 1 Satz 2 BGB) und

b) in der zivilrechtlichen Lehre von profilierter Seite die Ansicht vertreten wird, auch bei einem formellen Hin- und Herschieben von Geld zum Zweck der Schenkung und Darlehensrückgewährung seien die Vereinbarungen der Beteiligten als (formbedürftiges) *Schenkungsversprechen* zu werten, es sei also von dem wirklichen Willen der Beteiligten auszugehen, daß der eine (Eltern) dem anderen (Kinder) erst später etwas leisten solle, über das er (Eltern) bis dahin weiterhin frei verfügen könne<sup>12</sup>.

1.3. Es ist zu erwägen, ob insoweit der Gläubigeraspekt vor mittleren Katastrophen zu schützen vermag, etwa in dem Sinne, daß eine gegenwärtige Übertragung einer Einkunftsquelle schon deshalb anzunehmen sei, weil dem Zugriff eines virtuellen Gläubigers des Kindes mehr als die laufenden Leistungen der Eltern ausgesetzt sind. Argumentativ fatal ist insoweit nur, daß

a) ja auch ein bloßes rechtswirksames *Schenkungsversprechen* die Gläubigerzugriffsmasse beim Kind vermehrt<sup>13</sup> und

<sup>10</sup> Siehe dazu z. B. *L. Schmidt* StbJb 1975/76, 149/168, 173, 174.

<sup>11</sup> BFH-Urteil vom 16. 3. 1977 I R 213/74, BStBl II 1977, 414; dazu *Offerhaus*, Steuerliche Betriebsprüfung 1977, 167; *L. Schmidt*, FR 1977, 282; *Oswald*, DSrR 1977, 602; ferner BFH-Urteil vom 23. 6. 1976 I R 140/75. — Aus der FG-Rechtsprechung: Hessisches FG, EFG 1976, 285; FG Düsseldorf, EFG 1977, 62; FG Nürnberg, EFG 1973, 485; Niedersächsisches FG, EFG 1975, 200.

<sup>12</sup> *Pawlowski*, BB 1977, 253/255.

<sup>13</sup> Nicht mehr und nicht weniger als die schenkweise Begründung einer Darlehensforderung. — Anders wohl wegen des außerordentlichen Gläubigerkündigungsrechtes bei Gesellschaftsanteilen (vgl. z. B. §§ 135, 339 HGB).

b) die einkommensteuerrechtliche Beurteilung im allgemeinen nicht durch das Exceptionelle (Gläubigerzugriff) determiniert wird<sup>14</sup>.

1.4. Ich könnte mir vorstellen, daß die schenkweise begründete verzinsliche Darlehensforderung jedenfalls dann als Einkunftsquelle des Kindes zu werten ist,

a) wenn die Darlehensforderung nach Art eines Bankkredites z. B. hypothekarisch erstrangig gesichert ist, wobei dann gleichgültig ist, ob die Darlehensforderung kurzfristig oder nur langfristig kündbar ist und ob das Kind volljährig ist oder nicht, oder

b) wenn die Darlehensforderung zwar ungesichert, aber kurzfristig kündbar ist, das Kind bereits volljährig ist und sich mit einer Kündigung nicht in Widerspruch zu einer der Zuwendung ausdrücklich oder stillschweigend beigefügten Auflage setzen würde, und

c) die Zinszahlungen nicht als Unterhaltsleistungen „wirken“, insb. nicht zum Unterhalt verwendet werden.

1.5. Im Restbereich läßt sich vielleicht mit dem Argument operieren, daß bei schenkweise begründeten typischen stillen Beteiligungen und Unterbeteiligungen die Rechtsprechung die Qualifikation als Einkunftsquelle bisher nicht von der kurzfristigen Kündbarkeit abhängig gemacht hat. Das Argument ist allerdings insofern nicht ungefährlich, als es zum Überdenken dieser Rechtsprechung nötigen könnte.

1.6. Es ist in diesem Zusammenhang nicht ohne Pikanterie, daß das Bayerische Oberste Landesgericht<sup>15</sup> für Geldschenkungen unter der Auflage der darlehensweisen Rückgewährung das Erfordernis einer vormundschaftlichen Genehmigung mit der Begründung verneint, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei hier nur eine verzinsliche Forderung geschenkt, gleichwohl aber trotz § 518 Abs. 1 Satz 2 BGB von einer nicht formbedürftigen vollzogenen Geldschenkung ausgeht.

## 2. Die schenkweise Zuwendung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft

2.1. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen die schenkweise Zuwendung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Übertragung einer Einkunftsquelle für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (z. B. KG-Anteil, atypische

<sup>14</sup> Siehe oben FN 6.

<sup>15</sup> Beschluß vom 12. 2. 1974 BReG 1 Z 104/73, NJW 1974, 1142; dazu *Oswald*, DStR 1977, 602.

stille Beteiligung oder Unterbeteiligung) oder aus Kapitalvermögen (typische stille Beteiligung oder Unterbeteiligung) zu werten ist, beantwortet der BFH bekanntlich dahin, daß der Gesellschaftsanteil — zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags<sup>16</sup> und tatsächlicher Vollzug des Gesellschaftsverhältnisses unterstellt — im wesentlichen mit denjenigen Rechten (und Pflichten) ausgestattet sein müßte, die einem solchen Gesellschaftsanteil nach den dispositiven Vorschriften des HGB zukommen<sup>17, 18</sup>.

Leider ist die Rechtsqualität dieser Formel nicht evident und deshalb von der Rechtslehre in Zweifel gezogen worden<sup>19</sup>. Sollte sich die Rechtskenntnis dahin läutern, daß für die Wertung eines geschenkten Gesellschaftsanteils als Einkunftsquelle des Bedachten *nicht das gesetzliche Normalstatut der betreffenden Personengesellschaft richtungweisend ist, sondern der gängige Inhalt eines Gesellschaftsvertrags zwischen Fremden*<sup>20</sup>, also eines Vertrags, der eine „Richtigkeitsgewähr“<sup>21</sup> oder „Richtigkeitschance“<sup>21a</sup> bietet, weil er auf dem Boden widerstreitender Interessen gewachsen ist — bereits die bisherige BFH-Rechtsprechung kokettiert auch etwas in diese Richtung<sup>22</sup> —, so bleibt freilich ungewiß, ob damit die Ergebnisse der bisher entschiedenen Einzelfälle wesentlich verändert würden. Geht man nämlich rechts-

<sup>16</sup> Kritisch insoweit neuerdings z. B. *Rönitz*, FR 1977, 512; *Tipke*, StuW 1977, 293/296; *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO, 8. Auflage, AO § 41 Anm. 15; *Ruppe*, in diesem Band, S. 12; siehe aber auch BVerfG-Beschluß vom 16. 8. 1977 1 BvR 836/76; ferner *L. Schmidt*, Steuerkongreßreport 1977, 67/101.

<sup>17</sup> Z. B. BFH-Urteil vom 29. 1. 1976 IV R 97/74, BStBl II 1976, 332 mit weiteren Nachweisen.

<sup>18</sup> Auf vergleichbarer Linie bewegt sich die neuere Rechtsprechung des BFH zur Frage, wann Eheleute, die im Güterstand der Gütergemeinschaft leben, Mitunternehmer eines Gewerbebetriebs sind, der zum Gesamtgut gehört: BFH-Urteile vom 22. 6. 1977 I R 185/75, BStBl II 1977, 836; vom 7. 10. 1976 IV R 50/72, BStBl II 1977, 201; siehe ferner § 28 EStG, dazu *L. Schmidt*, Steuerkongreßreport 1977, 67/103.

<sup>19</sup> Kritisch z. B. nach wie vor *Tipke*, StuW 1977, 293/296 mit weiteren Nachweisen; siehe aber auch den interessanten Hinweis auf eine Parallelwertung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei *Costede*, StuW 1977, 208/212.

<sup>20</sup> Im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung ist die Frage der Üblichkeit oder Unüblichkeit der Leistung der Kapitalgesellschaft seit jeher ein entscheidungserhebliches Kriterium (siehe z. B. BFH-Urteil vom 16. 2. 1977 I R 132/75, BStBl II 1977, 444).

<sup>21</sup> Dazu z. B. *Salditt*, StuW 1971, 107/108 mit Nachweisen in den Fußnoten 9 und 10.

<sup>21a</sup> *Wolf* in „Grundlagen des Vertrags- und Schuldrechts“, Frankfurt/Main 1972, S. 123.

<sup>22</sup> Z. B. BFH-Urteil vom 20. 2. 1975 IV R 62/74, BStBl. II 1975, 569; vom 15. 5. 1975 IV R 138/74, BStBl II 1975, 692.

tatsächlich davon aus, daß es in Gesellschaftsverträgen zwischen Fremden nicht üblich ist, z. B. die Entnahmebefugnis der Gesellschafter oder das Recht auf ein Abfindungsguthaben beim Ausscheiden aus der Gesellschaft oder das Kündigungsrecht für die einzelnen Gesellschafter in unterschiedlicher Weise zu beschränken, so ist nicht zu erwarten, daß die von der bisherigen Rechtsprechung enttäuschten Interessenten einer in diesem Sinne dogmatisch purifizierten Rechtsprechung zujubeln würden.

2.2. Die *Angemessenheit der Gewinnverteilung* einer Familien-Personengesellschaft ist unvermindert Gegenstand des verständigungsberedten Bemühens bester literarischer Kräfte. Es sind nicht wenige, die zugestehen, daß jedenfalls nicht alles, was in einem Gesellschaftsvertrag als Gewinnanteil bezeichnet ist, dem Gesellschafter einkommensteuerrechtlich als Gewinnanteil zuzurechnen ist. Und umgekehrt können auch die opferwilligsten Apologeten der 15<sup>0/0</sup>-Rechtsprechung des BFH deren theoretische und praktische Blößen nicht gänzlich decken <sup>23</sup>.

Der Versuch des BFH zu quantifizieren, inwieweit der Gewinnanteil einen zureichenden Grund im Mitunternehmerverhältnis hat, würde sich möglicherweise als gescheitert erweisen, sofern darüber zu befinden wäre, wie hoch der angemessene Gewinnanteil ist, wenn das schenkweise aufgenommene volljährige Kind das Gesellschaftsverhältnis jederzeit kurzfristig kündigen kann (ohne sich damit in Widerspruch zu einer der Schenkung beigefügten Auflage zu setzen) und bei einem durch die Kündigung bewirkten Ausscheiden aus der Gesellschaft als Abfindung einen nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels bemessenen Anteil am vollen Wert des Gesellschaftsvermögens (einschließlich Geschäftswert) erhält. Es gereicht dem Großen Senat des BFH zur Ehre, daß es solche Fälle in der Praxis nicht gibt (und verständlicherweise nicht geben kann) und sich daher behaupten läßt, daß auf sie die Rechtsprechung auch nicht gemünzt ist. Für Gesellschaftsverhältnisse, die der Lebenswirklichkeit im familiären Bereich entsprechen, verbleibt deshalb im Gespräch, wozu der Gewinnanteil in einem angemessenen Verhältnis stehen muß (Prüfungsmaßstab) und wie groß dieses Verhältnis sein darf, damit die Reizschwelle des Angemessenen nicht überschritten ist <sup>23a</sup>.

Es ist verdienstvoll und gewiß fruchtbringend, wenn sich das neuere Schrifttum auch der bisher vernachlässigten Frage zuwendet, ob der Gewinnanteil, der in einem Gesellschaftsvertrag dem schenkweise als Gesell-

<sup>23</sup> Zum Stand der Diskussion vgl. Schmidt, Steuerrückblick 1977, 67/91 ff. — Zur vergleichbaren Problemlage im österreichischen Recht siehe insbesondere Gassner in „Familienverträge und Individualbesteuerung“, Wien 1976 S. 247 ff.

<sup>23a</sup> Zur Relevanz des Angemessenen im Gesellschaftsrecht z. B. BGH BB 1977, 1271.

schafter aufgenommenen Kinde zugebilligt ist, gesellschaftsrechtlich wirklich stets — wie bisher offenbar weithin unter Berufung auf den Grundsatz der Privatautonomie angenommen — in vollem Umfange Gewinnanteil im gesellschaftsrechtlichen Sinne und nicht etwa zum Teil laufende Schenkung ist<sup>24</sup>.

### 3. Die Familien-GmbH

3.1. Das Anrechnungsverfahren aktualisierte die Frage, ob und inwieweit die schenkweise Abtretung eines Geschäftsanteils einer GmbH, insbesondere die Abtretung eines durch Teilung eines vorhandenen Geschäftsanteils gewonnenen neuen Geschäftsanteils als Übertragung einer Einkunftsquelle der Eltern auf die Kinder zu werten ist. Das Problem ist im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 EStG angesiedelt, demzufolge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen die „Gewinnanteile . . . und sonstigen Bezüge aus . . . Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Die einkommensteuerrechtliche Fragestellung läßt sich auch dahin formulieren, ob alles, was ein Gesellschafter einer GmbH von dieser aufgrund eines Gewinnausschüttungsbeschlusses (oder im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung) nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags erhält, zu den „Gewinnanteilen . . . aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehört, oder ob Ausschüttungen einer GmbH ganz oder teilweise auch als mittelbare verdeckte Verwendung eines durch einen anderen Gesellschafter bezogenen Einkommens zu werten sein können (mit der einkommensteuerrechtlichen Rechtsfolge, daß die Ausschüttungen insoweit nicht dem sie empfangenden, sondern dem diesen Empfang veranlassenden Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind).

3.2. Die Finanzverwaltung wird die Frage vermutlich nur für Fälle zur gerichtlichen Entscheidung stellen, in denen der Gesellschaftsvertrag im Zusammenhang mit der schenkweisen Aufnahme eines Kindes in die GmbH in der Weise neu gefaßt wird, daß die mit dem Geschäftsanteil des Kindes verbundenen Rechte und Pflichten zugunsten oder zuungunsten des Kindes abweichend vom gesetzlichen Normalstatut einer GmbH geregelt werden. Zu denken ist etwa einerseits an die Begründung eines Gewinnanspruchs, der sich nicht nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile, also nach dem Verhältnis der Beteiligung am Nennwert des Stammkapitals bemißt, sondern darüber hinaus geht (z. B. 51 v. H. des festgestellten und ausgeschütteten Reingewinns bei einem 10<sup>0</sup>/oigen Anteil am Stammkapital), andererseits an die Begründung eines Sonderrechtes der GmbH, den neuen Ge-

<sup>24</sup> *Grob*, in diesem Band, S. 97 ff.

schäftsanteil nach Belieben oder unter bestimmten Voraussetzungen einzuziehen und den ausscheidenden Gesellschafter unter Wert, evtl. zum sog. Nullwert abzufinden. Die Elastizität unseres GmbH-Rechtes muß die gestalterische Phantasie insoweit hochgradig stimulieren. Im „Idealfall“ sieht der Gesellschaftsvertrag einer solchen Familien-GmbH dann so aus, daß der Geschäftsanteil des Kindes nicht veräußerlich ist, jederzeit ohne Zustimmung des Kindes, insbesondere auch im Falle des vorzeitigen Todes des Kindes zum Nullwert eingezogen werden kann, nicht an einem etwaigen Liquidationsgewinn teilnimmt, stimmrechtslos ist und gem. § 3 Abs. 2 GmbHG mit der Nebenleistungspflicht belastet ist, die als Gewinnausschüttung empfangenen Beträge auf Anforderung des Geschäftsführers ganz oder teilweise wieder als verlorene Zuschüsse zurückzugewähren.

3.3. Ich wage zu bezweifeln, daß das Kind mit den Ausschüttungen dieser „Ideal-GmbH“ eigene Einkünfte „aus Kapitalvermögen“ bezieht.

a) Wenn hier jemand der GmbH Kapital zur Nutzung überläßt, so doch wohl nur der Schenker, also die Eltern, und nicht der Bedachte, also das Kind. Der GmbH-Anteil besteht nur aus einem Gewinnbezugsrecht. Zivilrechtlich befinden wir uns in verdächtiger Nähe des Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil, und zwar eines frei widerruflichen.

b) Seit langem ist uns aus dem Recht der verdeckten Gewinnausschüttung geläufig, daß Zahlungen einer GmbH, die als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, einkommensteuerrechtlich einem anderen als Einkünfte zuzurechnen sein können, als dem Empfänger der Zahlungen<sup>24a</sup>.

Wenn V als Alleingesellschafter einer GmbH diese veranlaßt, an seinen Sohn S, der an der GmbH nicht beteiligt ist, Arbeitslohn in Höhe von 100 zu zahlen, obwohl dieser nicht für die GmbH tätig war, so bezieht V mit der Zahlung an S Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 100, obwohl ihm unmittelbar nichts zugeflossen ist.

Ist S am Stammkapital der GmbH (die gesetzliches Normalstatut aufweist) mit 1 v. H. beteiligt, so ändert sich die Rechtslage wohl nur insoweit, als mit der Zahlung der GmbH an S dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 1 und V Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 99 in Form verdeckter Gewinnausschüttungen bezieht.

3.4. Daraus dürfte zu folgern sein:

a) Wird im Zusammenhang mit der schenkweisen Abtretung eines Geschäftsanteils einer GmbH durch die Eltern an die Kinder der Geschäftsanteil mit einem Gewinnrecht ausgestattet, das nicht nach dem Verhältnis der

<sup>24a</sup> Siehe oben FN 1.

Beteiligung am Nennwert des Stammkapitals (und einem entsprechenden Anteil am virtuellen Liquidationserlös) bemessen ist, sondern darüber hinausgeht („überhöhte Gewinnbeteiligung“), so kann darin eine verdeckte Einkommensverwendung der an der GmbH beteiligten Eltern zu sehen sein. Der „überhöhte“ Gewinnanteil ist dann nicht dem Kinde, sondern den Eltern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Dazu bedarf es keiner Entdeckung eines neuen einkommensteuerrechtlichen Begriffs der „Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung“, etwa in dem Sinne, daß Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung i. S. des § 20 EStG nur solche sind, die dem gesetzlichen Normalstatut der GmbH entsprechend ausgestattet sind. Es genügt die sinngemäße Anwendung anerkannter Prinzipien aus dem Recht der verdeckten Gewinnausschüttung (an nahestehende Personen).

b) Überhöht ist die mit dem Geschäftsanteil einer GmbH verbundene Gewinnbeteiligung freilich nicht schon deshalb, weil die Ausschüttungen zu einer Durchschnittsrendite von mehr als 15 v. H. des gemeinen Werts des schenkweise eingeräumten Geschäftsanteils führen. Ein zureichender Grund für eine von den Vorstellungen der Beteiligten abweichende Zurechnung der Gewinnausschüttungen wird aber dann bestehen, wenn die Geschäftsanteile der GmbH in unterschiedlicher Weise mit Rechten ausgestattet und Pflichten belastet sind, so wie dies zwischen Fremden nicht üblich ist<sup>25</sup>.

#### 4. Nießbrauch\*

##### 4.1. Der schenkweise begründete Nießbrauch an Rechten

a) Der VIII. Senat des BFH hat entschieden, daß die Erträge an Wertpapieren (Pfandbriefen usw.), die dem Vater gehören und an denen der Vater seiner 19jährigen Tochter auf fünf Jahre und seinem 14jährigen Sohn auf zehn Jahre schenkweise einen Nießbrauch eingeräumt hatte, dem Vater als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind<sup>26</sup>.

b) Die Entscheidung ist kontrovers<sup>27</sup>. Es mag extraordinär erscheinen, daß ein Richter eine vom Publikum wenig geliebte Entscheidung anderer Richter öffentlich billigt. *Gleichwohl pflichte ich dem VIII. Senat* darin bei, daß Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich nur derjenige erzielt, der Kapital gegen Entgelt zur Nutzung überläßt, und daß bei einer

\* Vgl. dazu auch den Sonderbeitrag von *Söffing* in diesem Band, S. 125 ff.

<sup>25</sup> Vgl. *Priester*, DB 1977, 224.

<sup>26</sup> BFH-Urteil vom 14. 12. 1976 VIII R 146/73, BStBl II 1977, 115.

<sup>27</sup> Kritisch insbesondere *Söffing*, FR 1977, 213; *Offerhaus*, Steuerliche Betriebsprüfung 1977, 116; *Petzoldt*, BB 1977, 1591; Institut „Finanzen und Steuern“, Brief 172; zustimmend *Uelmer*, Steuerkongreßreport 1977, 105/115 ff. — Aus der FG-Rechtsprechung siehe insbesondere FG Nürnberg, EFG 1977, 423.

schenkweisen Begründung eines Nießbrauchs an einer verzinslichen Kapitalforderung (gleichgültig, ob und wie lange der Nießbrauch befristet ist) *allein der Gläubiger der Forderungen*, nicht etwa der Nießbraucher (oder der Gläubiger und der Nießbraucher gemeinsam), *das Kapital zur Nutzung überläßt*. Ich meine, daß man jedenfalls dann so votieren muß, wenn man eine unentgeltliche Vorausabtretung künftiger Zinsansprüche dahin wertet, in diesem Falle sei allein der Gläubiger der Kapitalforderung und nicht etwa der Zessionar der Zinsansprüche derjenige, der Kapital zur Nutzung überläßt; deshalb seien die Zinsen im Zeitpunkt ihres Zuflusses dem Gläubiger der Kapitalforderung einkommensteuerrechtlich zuzurechnen. Ich habe an anderer Stelle<sup>28</sup> versucht nachzuweisen, daß sich die schenkweise Zession von künftigen Zinsansprüchen und der schenkweise eingeräumte Nießbrauch an einer Kapitalforderung zivilrechtlich nur in einer Weise unterscheiden, die auf der Grundlage der das EStG tragenden Wertentscheidungen als irrelevant angesehen werden muß, oder anders ausgedrückt, die es nicht rechtfertigen kann, zu diagnostizieren, es sei allein oder primär der Nießbraucher, der fortan Kapital zur Nutzung überläßt. Nießbrauch und Zession künftiger Zinsansprüche differieren regelmäßig nicht im rechtlichen Dürfen der Beteiligten, wohl aber in bestimmten Positionen des rechtlichen Könnens, nämlich insofern, als nur der Nießbrauch, nicht jedoch die Vorausabtretung künftiger Zinsansprüche einen Zuordnungswechsel der Darlehensforderung, also eine Abtretung der Darlehensforderungen an einen Dritten überdauert, und als nur der Nießbrauch, nicht jedoch die Vorausabtretung künftiger Zinsansprüche den Gläubiger daran hindert, die Forderung zu kündigen und einzuziehen oder durch Vereinbarung mit dem Schuldner inhaltlich zu verändern und damit die Entstehung künftiger Zinsansprüche in der Person des Nießbrauchers bzw. des Zessionars der Zinsansprüche zu beeinträchtigen. Dieser Überschuß an rechtllichem Können des Nießbrauchers (im Vergleich zum rechtlichen Können des Zessionars der Zinsansprüche) dient freilich nur der Sicherung der Zinsansprüche, die unmittelbar in der Person des Nießbrauchers entstehen, ebenso wie sie bei einer Vorausabtretung unmittelbar in der Person des Zessionars entstehen. Rechte, die nur sicherungsweise eingeräumt sind, bewirken aber grundsätzlich keine Änderung in der einkommensteuerrechtlichen Zuordnung, andernfalls ja auch dem Zessionar der Zinsansprüche die Zinsen dann zuzurechnen wären, wenn ihm zur Sicherung der zedierten Zinsansprüche zusätzlich die Kapitalforderung sicherungsweise abgetreten wäre<sup>28a</sup>.

Zu dieser Wertung drängt schließlich auch, daß ein Nießbrauch an einer Kapitalforderung in der zivilistischen Dogmatik im Hinblick auf die

<sup>28</sup> FR 1977, 457.

<sup>28a</sup> Dazu abweichend *Ruppe*, in diesem Band, S. 21.

Schuldnerschutzvorschrift des § 407 BGB paradigmatisch steht für das Phänomen der Relativierung absoluter Rechte.

#### 4.2. Der schenkweise begründete Nießbrauch an Sachen, insbesondere an Grundstücken

Die Entscheidung des VIII. Senats des BFH und die zu ihrer Verteidigung entwickelten Erwägungen zwingen *nicht* dazu, die bisherige einkommensteuerrechtliche Beurteilung eines schenkweise begründeten Nießbrauchs an Sachen, insbesondere an Grundstücken, im prinzipiellen zu ändern<sup>26b</sup>.

a) Wird zum Beispiel an einem Mietwohnhaus schenkweise ein Nießbrauch bestellt, so erwirbt der Nießbraucher das Recht, das Haus seinerseits im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu vermieten; bereits bestehende Mietverhältnisse gehen mit allen Rechten und Pflichten auf den Nießbraucher als Vermieter über. Die rechtliche und damit auch wirtschaftliche Position des Nießbrauchers an einem Mietwohnhaus unterscheidet sich deshalb regelmäßig wesentlich von der rechtlichen und wirtschaftlichen Position eines Zessionars künftiger Mietzinsansprüche. Sie entspricht vielmehr der Rechtsstellung desjenigen, dem das Grundstück auf schuldrechtlicher Grundlage (Mietvertrag) mit der Maßgabe zur Nutzung überlassen ist, daß er zur Untervermietung berechtigt ist und in bestehende Mietverhältnisse als Vermieter eintritt. Demgemäß erzielt der Nießbraucher eigene Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aber nicht deshalb, weil er ein dingliches Recht an einer Sache erworben hat, sondern weil er im eigenen Namen und auf eigene Rechnung kraft einer Nutzungsbefugnis, deren zivilrechtliche Qualifikation als absolut oder relativ einkommensteuerrechtlich grundsätzlich unerheblich ist, eine Sache einem anderen gegen Entgelt zur Nutzung überläßt<sup>29</sup>.

<sup>26b</sup> Vgl. zu dieser bisherigen Beurteilung insbesondere das grundlegende BFH-Urteil vom 6. 7. 1966 VI 125/65, BStBl III 1966, 584; ferner z. B. Urteile vom 15. 1. 1974 VIII R 115/69, BStBl II 1974, 351; vom 11. 12. 1973 VIII R 47/68, BStBl II 1974, 509; vom 11. 3. 1976 IV R 119/72, BStBl II 1976, 421; vom 11. 3. 1976 VIII R 225/71, BStBl II 1976, 613.

<sup>29</sup> Zur Behandlung entgeltlich erworbener obligatorischer Nutzungsrechte als Grundlage für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung siehe insbesondere BFH-Urteile vom 8. 8. 1969 VI R 295/67, BStBl II 1969, 683; vom 26. 3. 1971 VI R 131—135/68, BStBl II 1971, 478; vom 26. 8. 1975 VIII R 195/71, BStBl II 1976, 182.

— Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat der BFH ausdrücklich entschieden, daß auch unentgeltlich erworbene schuldrechtliche Nutzungsrechte Grundlage für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sein können: BFH-Urteile vom 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl II 1976, 335; vom 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl II 1976, 415; vom 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl II 1977, 719.

Einer einkommensteuerrechtlichen *Gleichwertung dinglicher und obligatorischer Nutzungsrechte* an Sachen als Grundlage von Einkunftsquellen bereitet die zivilistische Dogmatik mit der Beschreibung des Phänomens der „Verdinglichung obligatorischer Rechte“<sup>29a</sup> den Boden:

aa) Schuldrechtliche Nutzungsrechte, die zum Besitz einer beweglichen Sache berechtigen, — gleichgültig, ob entgeltlicher (Mietvertrag) oder unentgeltlicher (Leihvertrag) Art — erscheinen verdinglicht, weil sie im Hinblick auf die Besitzvorschriften (§§ 858 ff BGB) absolut wirken und weil sie im Hinblick auf § 986 BGB einen Eigentumswechsel an der Sache überdauern.

bb) Entsprechendes gilt für schuldrechtliche Nutzungsrechte, die zum Besitz einer unbeweglichen Sache berechtigen, allerdings mit dem Unterschied, daß nur Nutzungsrechte entgeltlicher Art (Mietvertrag) den Eigentumswechsel überdauern, nicht hingegen Nutzungsrechte unentgeltlicher Art, weil § 571 BGB nur für Mietverhältnisse gilt.

Es sollte deshalb dabei bleiben, daß die schenkweise Begründung eines absoluten oder relativen Nutzungsrechts an oder in bezug auf eine Sache und damit natürlich auch der schenkweise begründete Nießbrauch z. B. an einem Mietwohngrundstück zu den Möglichkeiten zu rechnen ist, eine Einkunftsquelle von den Eltern auf die Kinder zu übertragen<sup>29b</sup>.

b) Der Grundsatz kann jedoch Ausnahmen erleiden. Nicht jede schenkweise Begründung eines dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechtes wirkt als Übertragung einer Einkunftsquelle. Die Rechtsqualität wird durch die Modalitäten des Rechts und die Natur der belasteten Sache determiniert.

aa) Überlassen z. B. die Eltern den Kindern ein Mietwohngrundstück unentgeltlich auf unbestimmte Zeit, d. h. *jederzeit frei widerruflich* auf schuldrechtlicher Grundlage (Leihvertrag) oder durch Nießbrauch zur Nutzung, so wird die Gestaltung einer Zession der Mietzinsansprüche vielfach wirtschaftlich näherstehen als etwa der Begründung eines entgeltlichen Hauptmietverhältnisses zum Zwecke der Untervermietung, denn nur bei

<sup>29a</sup> *Dulckeit*, Die Verdinglichung obligatorischer Rechte, Tübingen 1951; siehe auch *Wieacker*, die Forderung als Mittel und Gegenstand der Vermögenszuordnung, Deutsche Rechtswissenschaft 1941 S. 49.

<sup>29b</sup> Zivilrechtlich ist auffällig, daß die Vorschriften des BGB über die Grundstücksverpachtung, insbesondere die Grundstücksverpachtung mit Inventar (§§ 586 ff BGB) und über die Nießbrauchsbestellung an Grundstücken, insbesondere an Grundstücken mit Inventar (§§ 1048 ff) deutliche Parallelen aufweisen, ja teilweise wörtlich übereinstimmen. Auch in § 22 Abs. 2 HGB findet sich eine Gleichstellung der Übernahme eines Handelsgeschäftes „aufgrund eines Nießbrauchs“ und „aufgrund eines Pachtvertrags oder eines ähnlichen Verhältnisses“.

der unentgeltlichen jederzeit kündbaren oder widerruflichen Gebrauchsüberlassung besteht ein jederzeit aktuelles wirtschaftliches Interesse des Überlassenden an einer Rückforderung der Sache. Wer hingegen eine Sache entgeltlich einem anderen zum Gebrauch überläßt, entbehrt finanziell nichts; die Kündbarkeit kann deshalb die einkommensteuerrechtliche Würdigung nicht bestimmen<sup>30</sup>.

bb) Disqualifikationsgefährdet ist naturgemäß auch die *befristete* (schuldrechtliche oder dingliche) Gebrauchsüberlassung, insbesondere, wenn der Nutzende noch nicht volljährig ist und das Nutzungsrecht mit Eintritt der Volljährigkeit ausläuft.

c) Die einkommensteuerrechtliche Gleichwertung dinglicher und obligatorischer Nutzungsrechte an Sachen könnte die herkömmliche Betrachtung einschlägiger Sachverhalte in Einzelheiten verändern.

aa) So wäre z. B. die Begründung dinglicher Nutzungsrechte an Grundstücken in Verbindung mit einer Rückvermietung des belasteten Grundstücks an den Grundstückseigentümer neu und differenziert zu durchdenken. Die Begründung eines auf zehn Jahre befristeten Nießbrauchs mit gleichzeitigem Abschluß eines auf zehn Jahre befristeten Mietvertrags zwischen Nießbraucher und Grundstückseigentümer könnte — jedenfalls bei der Entscheidung der Frage, ob die Mietzinszahlungen Betriebsausgaben sind — im Gegensatz zur bisherigen BFH-Rechtsprechung<sup>31</sup> kaum anders als eine entsprechende Gestaltung auf obligatorischer Grundlage beurteilt werden: in beiden Fällen könnten die Mietzinszahlungen als verdeckte freiwillige Zuwendungen i. S. des § 12 Nr. 2 EStG zu werten sein.

bb) Zu überprüfen wäre auch die *Zurechnung des Mietwerts einer Wohnung*, die der Grundstückseigentümer einem anderen unentgeltlich zur Eigennutzung überläßt. Der Mietwert der Wohnung wäre wohl nicht nur bei Überlassung auf obligatorischer Grundlage, sondern — im Gegensatz zur bisherigen BFH-Rechtsprechung<sup>32</sup> — ebenso bei der Überlassung auf dinglicher Grundlage (Nießbrauch, dingliches Wohnungsrecht) dem Eigen-

<sup>30</sup> Als frei widerruflich würde ich auch einen lebenslänglichen Nießbrauch an einem Grundstück werten, der durch die vorrangige Belastung des Grundstücks mit einer Eigentümergrundschuld im Nennwert des Grundstücksverkehrswerts zur jederzeitigen Disposition des Grundstückseigentümers bestellt ist.

<sup>31</sup> Siehe insbesondere BFH-Urteil vom 24. 3. 1976 I R 138/73, BStBl II 1976, 537; zustimmend *Petzoldt*, Anm.-StRK EStG § 4, Betriebsausgaben R. 137; siehe jedoch auch *L. Schmidt*, FR 1976, 411; ferner z. B. BFH-Urteile vom 26. 2. 1976 I R 150/74, BStBl II 1976 378; vom 7. 3. 1974 IV R 232/71, BStBl II 1974, 483.

<sup>32</sup> Siehe z. B. BFH-Urteile vom 20. 11. 1973 VIII R 256/72, BStBl II 1974, 163; vom 30. 1. 1974 I R 16/72, BFHE 111, 336; vom 26. 3. 1974 VIII R 120/69, BStBl II 1974, 424; dazu kritisch *Tipke*, StuW 1977, 293/294.

tümer zuzurechnen, und zwar jedenfalls dann, wenn das dingliche Nutzungsrecht der Vereinbarung der Beteiligten entsprechend auf eine Eigennutzung beschränkt ist, also nicht die Befugnis umfaßt, die Wohnung nach Belieben an Dritte zu vermieten.

#### 4.3. Der entgeltlich begründete Nießbrauch

a) Ich engagiere mich für eine grundsätzliche Gleichbehandlung dinglicher und obligatorischer Nutzungsrechte an oder in bezug auf Sachen, obwohl oder gerade weil in jüngster Zeit eine gegenteilige Entwicklung in Gang gesetzt ist, in deren Verlauf sich erweisen könnte, daß die Begründung eines Nießbrauchs — als Übertragung einer Einkunftsquelle, jedoch andersartiger Einkunftsquelle als ein obligatorisches Nutzungsrecht gewertet — nicht nur wie bisher in der Form des schenkweise begründeten Nießbrauchs als Instrument der Einkommensverlagerung einsetzbar ist, sondern in Zukunft in der Form des entgeltlich begründeten Nießbrauchs zum perfekten Instrument der Eliminierung jeglicher Einkommensteuerverpflichtung für an sich steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird.

b) Die Möglichkeit einer derartigen Entwicklung zeichnet sich ab, weil sich das Bundesfinanzministerium in einem beim BFH anhängig gewesenen Revisionsverfahren einer profilierten Schrifttumsmeinung<sup>33</sup> angeschlossen hat, derzufolge ein entgeltlich erworbener Nießbrauch ein absetzbares Wirtschaftsgut i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 EStG sei, das durch eine diagonale Spaltung des Eigentums entstehe. Das einkommensteuerrechtlich Brisante dieser Theorie ist natürlich nicht darin zu sehen, daß danach bei einem entgeltlich erworbenen Nießbrauch der Nießbraucher das Entgelt nach Maßgabe der mutmaßlichen Laufzeit des Nießbrauchs in Form einer AfA einkommensmindernd geltend machen kann; insoweit bedarf die bisherige BFH-Rechtsprechung<sup>34</sup> in der Tat mindestens im Ergebnis einer Korrektur, aber dann nicht nur für das dingliche Nutzungsrecht, sondern in gleicher Weise für das obligatorische Nutzungsrecht. Entscheidend ist, daß aus der Qualifizierung des Nießbrauchs als eines durch diagonale Spaltung des Eigentums entstandenen abnutzbaren Wirtschaftsguts die Rechtsfolge abgeleitet wird, beim Grundstückseigentümer (= Nießbrauchsbesteller) sei das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung ebensowenig einkommensteuerbar wie der Kaufpreis bei einer Veräußerung des ganzen Grundstücks oder der Veräußerung eines Miteigentumsanteils am Grundstück, soweit das Grundstück Privatvermögen ist.

<sup>33</sup> Söffing, FR 1975, 414/418.

<sup>34</sup> BFH-Urteil vom 26. 3. 1974 VIII R 210/72, BStBl II 1975, 6; zum obligatorischen Nutzungsrecht BFH-Urteil vom 26. 8. 1975 VIII R 195/71, BStBl II 1976, 172.

*Dazu ein Beispiel:*

V ist Eigentümer eines Gebäudes mit Anschaffungskosten von 100 000 DM. Die jährliche AfA beträgt 2000 DM. Die jährlichen Mieteinnahmen belaufen sich auf 6000 DM. V hat demnach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von jährlich 4000 DM. V bestellte seinen Sohn S entgeltlich einen Nießbrauch. Die vereinbarte Laufzeit beträgt 5 Jahre. S zahlt an V ein Entgelt in Höhe des Kapitalwerts der Mieteinnahmen von jährlich 6000 DM, also (ohne Berücksichtigung der Abzinsung) einen Bargeldbetrag von 30 000 DM, den er von seiner Mutter M geschenkt erhalten hat. Nach der Abspaltungstheorie hat V die von S gezahlten 30 000 DM nicht zu versteuern (Abspaltung eines Teils des Eigentums = Veräußerung vom Privatvermögen). Bei S fallen keine steuerpflichtigen Einkünfte an, denn den jährlichen Mieteinnahmen von 6000 DM steht eine jährliche AfA von 20 v. H. von 30 000 DM = 6000 DM gegenüber. Überdies hat V einen laufenden Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe der AfA auf das Gebäude und kann damit die Steuerpflicht der Zinsen aus den empfangenen 30 000 DM ausgleichen.

c) Ich halte die Ansicht, der Nießbrauch sei ein abnutzbares Wirtschaftsgut, das durch diagonale Abspaltung vom Eigentum entsteht, und die daraus abgeleitete These, die Nießbrauchsbestellung sei eine Veräußerung eines Teils des Eigentums, für nicht überzeugend und wäre deshalb überflüssig, wenn sie sich nicht durchsetzen würde. Es ist gewiß nichts dagegen einzuwenden, daß derjenige, der ein dingliches oder obligatorisches Nutzungsrecht z. B. an einem Grundstück erwirbt und aufgrund dieses Nutzungsrechts fortan Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt, die einmaligen oder laufenden Aufwendungen zur Erlangung dieses Nutzungsrechts als Werbungskosten abzieht. Bei einem Mieter, der untervermietet, sind die Mietzinszahlungen selbstverständlich ebenso Werbungskosten wie beim Erbbauberechtigten die Erbbauzinszahlungen.

*Aber die Abspaltungstheorie pervertiert das System des Einkommensteuergesetzes.*

aa) Wäre die Begründung eines Nießbrauchs als Abspaltung vom Eigentum, d. h. als diagonale Spaltung des Vollrechts in ein übertragenes Nutzungsrecht und ein zurückbehaltenes Substanzwertungsrecht zu werten, so könnte doch wohl durch Spaltung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts (z. B. unbebautes Grundstück, Kapitalforderung) nach den Gesetzen der rechtlichen Logik wiederum nur ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut entstehen. Ein befristeter Nießbrauch an einem nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut wäre also wiederum nur ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, obwohl der Nießbrauch nur befristet existiert. Dieser Gesichtspunkt könnte zur Einsicht nötigen, daß aus der befristeten Existenz einer Befugnis noch nicht auf ihre einkommensteuerrechtliche Qualifikation als abnutzbares Wirtschaftsgut geschlossen werden kann.

bb) Die Systematik des Einkommensteuergesetzes (genauer die Vorschriften über die sog. Überschufeinkünfte) werden beherrscht von der Unterscheidung zwischen der Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung (Vermietung) und der Übertragung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung und Verwertung (Veräußerung). Auf dieser systematischen Grundlage ist es nicht zu rechtfertigen, dingliche und obligatorische Nutzungsrechte verschieden zu beurteilen und die Begründung eines dinglichen Nutzungsrechts der Begründung eines Miteigentumsanteils, d. h. einer vertikalen Spaltung des Eigentums (Abspaltung sowohl eines Teils der Nutzungs- als auch der Verwertungsbefugnis) gleichzustellen. Auf dieser Erkenntnis beruht sowohl die ständige Rechtsprechung des BFH, nach der die Bestellung eines Erbbaurechts gegen laufenden oder einmaligen Erbbauzins beim Erbbaurechtsbesteller (Grundstückseigentümer) zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i. S. des § 21 EStG führt<sup>35</sup> als auch die Abgrenzung des Anwendungsbereichs des § 22 Nr. 3 EStG dahin, daß die Vorschrift echte Veräußerungsgeschäfte und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich nicht erfaßt, solche aber nur vorliegen, wenn „ein Entgelt dafür erbracht wird, daß ein Vermögenswert in seiner Substanz gemindert wird“<sup>36</sup>.

#### IV. Zivilrecht und Einkommensteuerrecht

Lassen Sie mich mit einer methodischen Bemerkung schließen, ungeachtet der thematischen Grenzen, die sich diese Veranstaltung gesetzt hat.

1. Ich appelliere: Wir sollten in der Steuerrechtspflege die naive Freude am Wiedersehen mit alten, ob ihres affektierten Exterieurs gut erinnerlichen Bekannten aus der Studienzeit, wie z. B. Nießbrauch und Gesamthand, allmählich überwinden. Wir müssen oder dürfen zwar im Einkommensteuerrecht mit Begriffen, Rechtsfiguren und Theorien zur Dogmatik des Zivilrechts arbeiten; wir sind aber nicht gehindert, auch darüber zu sinnieren, welche Interessenkonflikte die zivilistische Dogmatik mit ihren Begriffen, Rechtsfiguren und Theorien lösen will und welche Wertentscheidungen sie dabei bestimmen. Auch darf im juristischen Bildungsbewußtsein bleiben, daß *jeder Rechtsbegriff und jeder Rechtssatz*, also auch Steuerrechtsbegriffe und Steuerrechtssätze, *auf die gestellte Ordnungsaufgabe hin relativ* sind<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Z. B. BFH-Urteile vom 4. 7. 1969 VI R 259/67, BStBl II 1969, 724; vom 11. 10. 1963 VI 251/62 U, BStBl III 1963, 564; vom 13. 5. 1954 IV 300/53 U, BStBl III 1954, 199; dazu *Herrmann-Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Auflage, EStG § 21 Anm. 10.

<sup>36</sup> Zuletzt BFH-Urteil vom 18. 8. 1977 VIII R 7/74, BStBl II 1977, 796.

<sup>37</sup> Siehe auch *Beisse*, Inf. 1977, 433/435 mit Nachweisen in Fußnote 29; *Tipke*, Steuerrecht, 4. Aufl., 84, 95.

2. Gewiß ist das Einkommensteuerrecht Folgerecht des Zivilrechts, aber nur in dem Sinne, daß die Einkommensbesteuerung an bestimmte Lebenssachverhalte nach Maßgabe ihres wirtschaftlichen Wertgehalts anknüpft, dieser wirtschaftliche Wertgehalt aber primär bestimmt wird durch die Rechte und Pflichten, die den Beteiligten aufgrund der zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnisse, so wie diese nach höchstrichterlicher zivilgerichtlicher Rechtsprechung zu beurteilen sind, zustehen und obliegen. Folgerecht des Zivilrechts ist das Einkommensteuerrecht aber nicht in dem Sinne, daß es bei der Bestimmung einkommensteuerrechtlicher Rechtsfolgen stets an zivilrechtliche Rechtsformen anknüpft<sup>38</sup>; die Unterscheidung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer und die *formale* Abgrenzung des persönlichen Geltungsbereichs beider Steuerarten ist eine Ausnahme, die die Regel bestätigt.

---

<sup>38</sup> Ähnlich *Beisse* aaO.



# Zivilrechtliche Vorfragen bei der einkommensteuerrechtlichen Übertragung von Einkunftsquellen aus der Sicht des Zivilrechtlers

Professor Dr. Jens Peter M e i n c k e, Köln

## *Inhaltsübersicht*

### A. Einführung

### B. Die einzelnen Fragestellungen

- I. Übertragung einer Einkunftsquelle durch Begründung von Sparguthaben
- II. Zur Begründung einer Einkunftsquelle durch Einräumung einer stillen Beteiligung
- III. Zur Nießbrauchsbestellung

### C. Schlußbemerkungen

### A. Einführung

Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen sind zivilrechtliche Vorfragen, die bei der einkommensteuerrechtlichen Übertragung von Einkunftsquellen auftreten, und die hier aus der Sicht des Zivilrechtlers dargestellt werden sollen.

Aus dieser Themenstellung ergibt sich zweierlei:

1. Zur Erörterung stehen zivilrechtliche Fragen, die in steuerrechtlichem Zusammenhang eine Rolle spielen, nicht aber der steuerrechtliche Zusammenhang selbst, so daß sich aus diesen Überlegungen unmittelbar steuerrechtliche Konsequenzen nicht ableiten lassen.
2. Die aufgeworfenen Fragen werden aus der Sicht des Zivilrechtlers dargestellt. Aus der Sicht des Zivilrechtlers läßt sich aber nicht entscheiden,

unter welchen Umständen denn ein zivilrechtliches Problem „Vorfrage“ für die steuerrechtliche Anerkennung von Einkunftsverlagerungen ist. Das Referat geht daher, ohne diesen Punkt selbst zu diskutieren, im Folgenden davon aus, daß es bestimmte zivilrechtliche Überlegungen gibt, die in dem hier interessierenden steuerlichen Zusammenhang als Vorfrage auftreten.

Um zugleich jeden Zweifel darüber auszuschließen, daß es sich bei den angesprochenen Problemen wirklich um steuerrechtlich erhebliche Fragestellungen handelt, werden nur Punkte erörtert, die in Urteilen des BFH aus den letzten drei Jahren als zivilrechtliche Vorfragen gekennzeichnet sind. Und zwar soll zu zivilrechtlichen Überlegungen in sechs Urteilen des BFH Stellung genommen werden, von denen je zwei die Verschaffung von Spar- und Wertpapierguthaben durch Vertrag zugunsten Dritter, die Begründung von Einkunftsquellen durch Einräumung einer stillen Beteiligung und die Nießbrauchsbestellung betreffen.

## B. Die einzelnen Fragestellungen

### I. Übertragung einer Einkunftsquelle durch Begründung von Sparguthaben

Unter dem 3. 11. 1976 hat der VIII. Senat des BFH zwei Entscheidungen erlassen, die die Übertragung einer Einkunftsquelle durch Begründung von Spar- und Wertpapierguthaben zugunsten von Kindern behandeln.

1. Die erste der beiden Entscheidungen, abgedruckt im BStBl II 1977, 205<sup>1</sup>, argumentiert bis auf einen allerdings eigentümlichen Schlußsatz ausschließlich zivilrechtlich.

Hier hatte ein Vater für seine vier minderjährigen Kinder Sparkonten eingerichtet und die Gläubigerschaft der Kinder nicht nur in den Sparbüchern vermerken lassen, sondern auch durch entsprechende Eintragungen in den Kontoeröffnungsanträgen die begünstigten Kinder ausdrücklich als Gläubiger benannt.

Der VIII. Senat rechnet die Zinsen aus diesen Sparguthaben als Einkünfte aus Kapitalvermögen den Kindern zu, da sie mit Abschluß der Sparverträge im Wege des berechtigenden Vertrages zugunsten Dritter Gläubiger der Guthabenforderung geworden seien.

Für die Frage der Gläubigerstellung komme es nach der herrschenden zivilrechtlichen Doktrin allein auf den für die Bank erkennbaren Willen dessen an, der den Sparvertrag zugunsten des Dritten mit der Bank

<sup>1</sup> BFHE 120, 391 = StRK EStG § 20 Abs. 1 Ziff. 4 R. 18 mit Anm. von *Carlé*.

abschließt und die Einzahlung leistet. Der bei dem Vater verbliebene Besitz am Sparbuch habe dagegen für die Bestimmung der Gläubigerstellung kein entscheidendes Gewicht, da den Eltern kraft ihrer elterlichen Gewalt auch der Besitz am Kindesvermögen zustehe.

Dieser zivilrechtlichen Argumentation wird man uneingeschränkt zustimmen können. Das Urteil gewinnt denn auch seine Bedeutung vornehmlich aus dem Umstand, daß hier der zivilrechtlichen Lage so unbedenklich entscheidendes Gewicht für die steuerliche Anerkennung der Einkunftsverlagerung eingeräumt worden ist. Auf diesen Punkt wird am Schluß des Referats noch einmal zurückzukommen sein <sup>2</sup>.

2. Auch die zweite Entscheidung des VIII. Senats vom gleichen Tage, abgedruckt im BStBl II 1977, 206 <sup>3</sup>, ist in ihrer Argumentation zivilrechtlich angelegt. Doch erscheint der zivilrechtliche Gedankengang in diesem Fall weniger überzeugend. Der Leitsatz dieser Entscheidung lautet:

„Übertragen Eltern Kapitalvermögen auf ihre Kinder durch Einrichtung von Sparkonten auf deren Namen, verwalten sie dieses Vermögen fortan jedoch nicht entsprechend den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die elterliche Vermögenssorge, sondern wie eigenes Vermögen, dann ist davon auszugehen, daß sich die Eltern bei der Übertragung des Vermögens gegenüber den Kindern vorbehalten haben, dieses Vermögen weiterhin als eigenes Vermögen anzusehen (§§ 1638 Abs. 1, 1639 Abs. 1 BGB). In dieser Weise übertragenes und verwaltetes Vermögen und die Einkünfte daraus sind wirtschaftlich den Eltern zuzurechnen.“

Im Streitfall hatte ein Vater seinem einjährigen Sohn 54 Degussa-Aktien geschenkt, die auf einem zugunsten des Sohnes eingerichteten Wertpapierdepot bei der X-Bank geführt wurden. Der Vater hatte dann einige Jahre später die Aktien im eigenen Namen in andere Wertpapiere umtauschen und die Wertpapiererträge seinem eigenen Konto bei der X-Bank gutschreiben lassen.

a) Auffällig ist zunächst, daß der Senat in den §§ 1638, 1639 BGB eine Grundlage dafür sieht, daß sich Eltern bei der Übertragung von Vermögen an ihr Kind vorbehalten können, dieses Vermögen weiterhin als eigenes anzusehen. Denn die §§ 1638, 1639 BGB treffen Regelungen im Rahmen der Vermögenssorge für das Kind, setzen also voraus, daß Vermögen für das Kind verwaltet wird.

Dabei bestimmt § 1638 BGB, daß der Zuwendende bei einer unentgeltlichen Zuwendung an das Kind einen Elternteil oder beide Eltern von der Verwaltung des zugewendeten Vermögens ausschließen kann. Ein solcher Ausschluß führt jedoch nur dazu, daß anstelle der an sich zur Verwaltung

<sup>2</sup> Unten S. 94 f.

<sup>3</sup> BFHE 120, 393 = StRK EStG § 20 Abs. 1 Ziff. 4 R. 19 mit Anm. von Carlé = FR 1977, 74 mit Anm. von L. Schmidt.

berufenen Eltern der nicht ausgeschlossene Elternteil oder ein Pfleger das Verwaltungsrecht wahrzunehmen hat, nicht aber daß das zugewendete Vermögen von dem Zuwendenden weiterhin als eigenes Vermögen angesehen werden kann.

Ähnlich liegt es, wenn § 1639 BGB bestimmt, daß der Zuwendende bei der Zuwendung Anordnungen über die Verwaltung des zugewendeten Vermögens treffen kann. Denn auch bei der Befolgung derartiger Anordnungen wird das Vermögen — jedenfalls nach der Konzeption des BGB — als Kindesvermögen verwaltet, nicht aber als Vermögen des Zuwendenden behandelt.

b) Bedenklicher erscheint jedoch die These des VIII. Senats, daß der Umtausch der Papiere und die Vereinnahmung der Erträge mit den zivilrechtlichen Anforderungen an die elterliche Vermögenssorge unvereinbar sein soll. Denn die Eltern können zivilrechtlich nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet sein, die zum Vermögen ihrer Kinder gehörenden Wertpapiere umzutauschen, wenn für diesen Umtausch wirtschaftliche Gründe sprechen.

Allerdings enthält das BGB keine allgemeine Bestimmung über die Anforderungen, nach denen die Eltern das Kindesvermögen zu verwalten haben<sup>4</sup>. Nur für die Verwaltung von Geld sieht § 1642 BGB die mündelsichere Anlage vor. Doch kann das Vormundschaftsgericht auch für Geld eine andere Anlage gestatten. Die Erlaubnis soll nur verweigert werden, wenn die beabsichtigte Anlage den Grundsätzen einer wirtschaftlichen Vermögensverwaltung zuwiderläuft.

Damit ist das Stichwort gefallen, das für die Anforderungen an die Vermögensverwaltung der Eltern gilt. Die Eltern sollen nach den Grundsätzen einer wirtschaftlichen Verwaltung verfahren<sup>5</sup>. Eine entsprechende

<sup>4</sup> Wenn § 1627 S. 1 BGB bestimmt, daß die Eltern die elterliche Gewalt — und damit auch die Vermögenssorge für das Kind: § 1626 Abs. 2 BGB — „in eigener Verantwortung“ wahrzunehmen haben, dann bringt diese Vorschrift nicht nur die Pflicht der Eltern „zur selbständigen Prüfung aller Maßnahmen und Entscheidungen elterlicher Gewalt auf ihre Vereinbarkeit mit dem Kindeswohl“ zum Ausdruck (*Hinz*, in: Münchener Kommentar zum BGB V, 1977, § 1627 Anm. 4), sondern dokumentiert auch die Unabhängigkeit der Eltern von staatlicher Bevormundung und vormundschaftsgerichtlicher Kontrolle, soweit nicht die gesetzlichen Schranken dieser Unabhängigkeit überschritten werden (§ 1667 BGB) oder Sondertatbestände eingreifen (z. B. § 1642 BGB).

<sup>5</sup> Dieser Grundsatz kommt auch in der Interpretation des § 1667 BGB zum Ausdruck, wonach das Unterlassen einer möglichen Vermögensmehrung, also eine unwirtschaftliche Anlage des Kindesvermögens, in schwerwiegenden Fällen als „Gefährdung“ des Kindesvermögens zu deuten sein kann, die das Eingreifen des Vormundschaftsgerichts rechtfertigt: *Staudinger/Göppinger*, BGB IV 3a, 10./11. Aufl. (1966) § 1667 BGB Anm. 10, *MünchnKomm/Hinz* § 1667 Anm. 4.

Bestimmung wird das neue Kindschaftsrecht nach den zur Zeit vorliegenden Entwürfen für die Anlage von Geld ausdrücklich enthalten<sup>6</sup>.

Zu einer wirtschaftlichen Vermögensverwaltung kann jedoch auch der Umtausch von Aktien in andere Wertpapiere gehören. Lag daher hier der Umtausch der Papiere im Rahmen vernünftiger wirtschaftlicher Überlegungen, so war er durch das den Eltern zukommende Vermögensorgerecht ohne weiteres gedeckt.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, daß der Vater den Umtausch im eigenen Namen vorgenommen hat. Denn es entspricht der in der Literatur überwiegend vertretenen Lehre<sup>7</sup>, daß die Eltern die im Rahmen der Vermögenssorge anfallenden Verfügungen über Kindesvermögen auch im eigenen Namen treffen können.

Diese Lehre kann sich u. a. auf § 1646 BGB stützen<sup>8</sup>. Denn wenn nach dieser Bestimmung das Kind im Wege dinglicher Surrogation das Eigentum an den beweglichen Sachen, insbesondere Inhaberpapieren, erwirbt, die die Eltern für Rechnung des Kindes mit dessen Mitteln erwerben, dann setzt das Gesetz hier ein Handeln der Eltern im eigenen Namen voraus, weil es bei einem Handeln im Namen des Kindes einer derartigen Surrogationsvorschrift gar nicht bedürfte. § 1646 BGB belegt zugleich, daß der Umtausch der Aktien im eigenen Namen nicht ipso iure dazu führt, daß die im Umtausch erworbenen Papiere zivilrechtlich nunmehr den Eltern gehören.

c) So wie der Umtausch der Papiere im eigenen Namen nicht notwendig

<sup>6</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Rechts der elterlichen Sorge Art. 1 Nr. 13, BTDr. 8/111 vom 10. 2. 1977.

<sup>7</sup> So im Anschluß an *Siber*, Das Verwaltungsrecht an fremdem Vermögen im dt. BGB, Jherings Jb. 67 (1917) 81 ff, 100 f, 136 f; *Staudinger/Donau* § 1626 Anm. 57, § 1629 Anm. 3 (unter Hinweis auf RGZ 108, 356, 365), *Soergel/Lange*, BGB V, 10. Aufl. (1971) § 1626 Anm. 11, *Erman/Ronke*, BGB II, 6. Aufl. (1975) § 1626 Anm. 17, *Palandt/Diederichsen*, BGB, 37. Aufl. (1978) § 1626 Anm. 4 c (anders aber § 1629 Anm. 2). Ferner: *Dölle*, Familienrecht II (1965) 200 f; *Beitzke*, Familienrecht, 19. Aufl. (1977) 199, *Henrich*, Familienrecht, 2. Aufl. (1977) 142. — Abweichend *Gernhuber*, Familienrecht, 2. Aufl. (1971) 538, unter Berufung auf RGZ 146, 231, 233, und neuerdings *Münchn-Komm/Hinz* § 1626 Anm. 55, § 1629 Anm. 4, der in der Befugnis der Eltern, im eigenen Namen und damit unabhängig vom Ehepartner über Kindesvermögen zu verfügen, einen Verstoß gegen die Gleichberechtigung beider Elternteile sieht. Doch greift dieses Bedenken gegenüber einverständlichem Handeln beider Elternteile im eigenen Namen nicht durch. Auch kann man zweifeln, ob die für das Handeln im Namen des Kindes geltende Gesamtvertretungsmacht gerade durch den Gleichberechtigungsgedanken gefordert wird.

<sup>8</sup> Abweichend *MünchnKomm/Hinz* § 1629 BGB Anm. 4, der die Regelung des § 1646 BGB lediglich auf mißbräuchliches Elternverhalten beziehen will.

gegen die Anforderungen an die Vermögenssorge verstößt, so ist auch die Vereinnahmung der Erträge durch den Vater nicht ohne weiteres bedenklich.

Der VIII. Senat verweist auf § 1649 BGB. Die Vorschrift bestimmt, daß die Einkünfte des Kindes, die zur ordnungsgemäßen Vermögensverwaltung nicht benötigt werden, für den Unterhalt des Kindes zu verwenden sind. Die Einkünfte können sogar für den Unterhalt der Eltern und der Geschwister herangezogen werden, soweit dies unter Berücksichtigung der Vermögens- und Erwerbsverhältnisse der Beteiligten der Billigkeit entspricht.

Hier genügt es, auf die Berechtigung der Eltern hinzuweisen, die Einkünfte aus dem Kindesvermögen für den Kindesunterhalt zu verwenden. Wenn nämlich die Eltern die Einkünfte aus dem Wertpapiervermögen zum Kindesunterhalt verwenden konnten — und der Ertrag aus 54 Degussa-Aktien oder wertgleicher durch Umtausch erworbener Papiere geht jedenfalls nicht über den Rahmen dessen hinaus, was als Jahresunterhalt für ein Kind aufgewendet werden muß —, dann konnten sie die Erträge auch auf eigene Konten übernehmen, ohne mit den Anforderungen an die Vermögenssorge zu kollidieren. Denn als „Verwendung für den Unterhalt“ hat nicht nur die unmittelbare Umsetzung der einlaufenden Geldbeträge in für das Kind gesondert berechnete Naturalleistungen zu gelten, sondern auch die Einbringung der Mittel in einen unter dem Namen der Eltern geführten einheitlichen Topf, aus dem dann der Familienunterhalt als ein gemeinsamer bestritten wird. Auch die Übernahme der Erträge auf ein sonstiges Konto des Vaters zum Ausgleich laufender von ihm erbrachter Zahlungen oder als Vorschuß für entsprechende künftige Leistungen ist noch als Verwendung zum Kindesunterhalt im Sinne des § 1649 BGB zu qualifizieren.

Zur Klarstellung ist hier hinzuzufügen: Es geht bei dem in § 1649 BGB geregelten Fall um die Verwendung eigener Einkünfte des Kindes für den eigenen Unterhalt. Soweit das Kind über eigene Einkünfte verfügt, besteht gar keine den Eltern obliegende Unterhaltslast<sup>9</sup>.

Wenn daher gelegentlich darauf hingewiesen worden ist<sup>10</sup>, es sei nicht empfehlenswert für die Eltern, die Erträge des Kindesvermögens zu seinem Unterhalt zu verwenden, denn

„solange wir daran festhalten wollen, daß das Steuerrecht Gegenstand einer wissenschaftlichen, also primär systematischen Betrachtung sein kann, müssen wir

<sup>9</sup> Vgl. § 1602 Abs. 2 BGB. Zum Einfluß von Schenkungen Dritter auf die Bedürftigkeit vgl. auch *Kunz*, Haben Schenkungen keinen Einfluß auf die Bedürftigkeit des Beschenkten? *FamRZ* 1977, 692 ff.

<sup>10</sup> *L. Schmidt*, *FR* 1977, 74 f.; *derselbe* in diesem Band, S. 51 f.

auch mit der Erkenntnis leben, daß das geltende Einkommensteuerrecht Unterhaltslasten und ihre Erfüllung grundsätzlich nicht als Minderung der zu besteuern den wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wertet,

so möchte demgegenüber gerade unter wissenschaftlichen und systematischen Gesichtspunkten bedeutsam sein, daß die Erfüllung von Unterhaltslasten gegenüber Dritten — jedenfalls aus zivilrechtlicher Sicht — strikt von der Erfüllung des eigenen Unterhaltsbedarfs aus dem eigenen Vermögen unterschieden werden muß<sup>10a</sup>.

Soweit die Anforderungen an die elterliche Vermögenssorge zur Debatte stehen, ist im übrigen ergänzend darauf zu verweisen, daß nach § 1664 BGB den Eltern ihren Kindern gegenüber nur die Sorgfalt obliegt, die sie in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegen.

Nach allem rechtfertigt der in den Entscheidungsgründen mitgeteilte Sachverhalt die Annahme nicht, daß die Eltern hier den Anforderungen an die Vermögenssorge nicht entsprochen hätten. Die Entscheidungsbegründung vermag daher aus zivilrechtlicher Sicht nicht zu überzeugen.

## II. Zur Begründung einer Einkunftsquelle durch Einräumung einer stillen Beteiligung

Ähnliche Vorbehalte sind gegen die Behandlung zivilrechtlicher Vorfragen in Entscheidungen des I. und IV. Senats geltend zu machen, die die Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung einer stillen Beteiligung betreffen.

1. Räumt ein Unternehmer einem Angehörigen schenkweise eine stille Beteiligung an dem von ihm betriebenen Unternehmen ein, so will er dem

---

<sup>10a</sup> L. Schmidt, „Väter und Söhne“ — Möglichkeiten und Grenzen der Einkommenverlagerung zwischen Eltern und Kindern —, StBj 1975/76 149 ff, 157 f, gibt zu erwägen, ob darin, daß zwischen der Höhe des Unterhaltsbedarfs und den Erträgen der übertragenen Einkunftsquelle eine gewisse Kongruenz besteht, ein Indiz dafür gesehen werden kann, daß die übertragenen Rechte nur „schuldentilgungshalber“ eingeräumt sind, so daß sich die zugrundeliegenden Absprachen doch als Verträge über die Art der Unterhaltsgewährung durch die Eltern darstellen und keine eigenen Einkünfte des Kindes begründen. Doch dürften den Eltern beide Wege — der der Unterhaltsgewährung und der der Abwendung des Unterhaltsbedarfs durch Einräumung einer eigenen Einkunftsquelle — offenstehen. Es besteht kein Anlaß, mit Blickrichtung auf § 12 Nr. 2 EStG, die abgeschlossenen Verträge in einem steuerlich ungünstigen Sinn umzuinterpretieren. Kritisch auch Carlé/Lagemann, Zur Schenkungssteuerpflicht von Unterhaltsleistungen an vermögende Kinder, DStR 1976, 369.

Bedachten zwar eine Beteiligung an dem Unternehmen, so wie es zur Zeit geführt wird, überlassen, sich jedoch nicht ohne weiteres auch dazu verpflichten, das Unternehmen in der gegenwärtigen Form auf Dauer fortzuführen. Kann er, um seine unternehmerische Freiheit zu sichern, in den Gesellschaftsvertrag eine Klausel aufnehmen lassen, die es ihm erlaubt, den Unternehmenszweck später zu ändern oder auch das Unternehmen ganz aufzugeben?

Der I. Senat des BFH hat dazu in einer zum Gewerbesteuerrecht ergangenen Entscheidung vom 27. 2. 1975, abgedruckt im BStBl II 1975, 611<sup>11</sup>, folgendes ausgeführt:

„Ein wesentliches Merkmal der stillen Gesellschaft nach § 335 HGB ist, daß ... der stille Gesellschafter einen klagbaren Anspruch gegen den Unternehmer darauf hat, daß der Gewerbebetrieb, an dem er sich beteiligt hat, fortgeführt wird und in seinen wesentlichen Grundlagen keine Änderung gegen seinen Willen erfährt. Die Verpflichtung des Unternehmers den Betrieb unverändert fortzuführen, braucht nicht ausdrücklich vereinbart sein. Ist sie aber nach dem Vertrag ausgeschlossen, so spricht das entscheidend gegen das Vorliegen einer stillen Gesellschaft“.

Der hier vom I. Senat ausgesprochene Satz, daß eine die Fortführungspflicht ausschließende Klausel entscheidend gegen das Vorliegen einer stillen Gesellschaft spricht, wird in dem Urteil nicht weiter erläutert. Es finden sich lediglich Hinweise auf eine Entscheidung des I. Senats vom 10. 3. 1971 und auf ein Urteil des V. Zivilsenats des BGH vom 25. 9. 1963. Auch diese Hinweise führen jedoch nicht weiter.

Das Urteil des I. Senats vom 10. 3. 1971<sup>12</sup> enthält keine über die hier schon genannten Sätze hinausgehenden Darlegungen, und das Urteil des BGH vom 25. 9. 1963<sup>13</sup> nimmt zu der hier interessierenden Problematik gerade nicht Stellung<sup>14</sup>. Zwar hat der BGH in dieser Entscheidung betont, daß dem Unternehmer gegenüber dem stillen Gesellschafter eine Verpflichtung zur Fortführung des Unternehmens obliegt. Davon, daß diese Verpflichtung nicht ausgeschlossen werden kann, ohne den Charakter des Zusammenschlusses als einer Gesellschaft zu gefährden, ist aber nicht die Rede.

<sup>11</sup> BFHE 115, 518 = FR 1975, 454 = BB 1975, 960 = DB 1975, 2068, 2303 = DStR 1975, 643 = StRK GewStG § 8 Ziff. 2–9 R. 121 mit Anm. von *Paulicke*.

<sup>12</sup> BStBl II 1971, 589 = BFHE 102, 242; vgl. auch FG Nürnberg EFG 1976, 303.

<sup>13</sup> BB 1963, 1277 = DB 1963, 1604 = WM 1963, 1209.

<sup>14</sup> So schon *Felix*, Vertragsmuster für typische Unterbeteiligung, Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH (1977) 36 Rdnr. 27.

In der Entscheidung des BGH heißt es ausdrücklich nur, daß der Unternehmer verpflichtet ist, den Betrieb nicht *gegen den Willen* des stillen Gesellschafters aufzugeben. Ein Handeln gegen den Willen des stillen Gesellschafters liegt aber nicht vor, wenn dieser schon vorweg seine Zustimmung zur Einstellung des Betriebs gegeben hat.

Der BGH beruft sich im übrigen zur Begründung seiner These auf den Kommentar von *Schlegelberger* zum HGB, der am angeführten Ort<sup>15</sup> seinerseits auf die 2. Auflage des Lehrbuchs zum Gesellschaftsrecht von *Lehmann* verweist, wo es heißt<sup>16</sup>, der Geschäftsinhaber dürfe den Betrieb nicht „zuwider dem Gesellschaftsvertrag“ aufgeben, ohne sich der Zustimmung des Stillen zu versichern. *Dietz* hat in der 3. Bearbeitung des Lehrbuchs von *Lehmann* 1970 die BGH-Entscheidung von 1963 in den Text aufgenommen und nunmehr formuliert<sup>17</sup>:

Der Geschäftsinhaber „darf also nicht dem Gesellschaftsvertrag zuwider den Betrieb aufgeben, einschränken oder ausdehnen, ohne sich der Zustimmung des Stillen zu versichern (BGH BB 1963, 1277)“.

Damit scheint hinreichend deutlich hervorgehoben zu sein, daß die Fortführungspflicht hier nur im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Absprachen gesehen wird<sup>18</sup>. Dem entspricht die Stellungnahme von *Schilling* im Großkommentar zum HGB<sup>19</sup>. Nach ihr ist die Betriebseinstellung

„dem stillen Gesellschafter gegenüber erlaubt, wenn ihre Vornahme im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich zugelassen ist oder die Zulassung sich aus den Umständen ergibt“.

<sup>15</sup> *Schlegelberger/Gefßler*, HGB II, 4. Aufl. (1963) § 335 Anm. 30.

<sup>16</sup> *Lehmann*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. (1959) 166 (§ 29 III 1).

<sup>17</sup> *Lehmann/Dietz*, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. (1970) 222.

<sup>18</sup> Ähnlich auch *Kraft/Kreutz*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. (1977) 185: „Soweit nichts anderes vereinbart ist, darf er ohne Zustimmung (vgl. BGH WM 1974, 945) des Stillen den Betrieb seines Handelsgewerbes nicht beliebig umgestalten (ganz aufgeben, einschränken oder ausdehnen)“ (Hervorhebung nicht im Original). — Bei *Paulick*, Handbuch der stillen Gesellschaft, 2. Aufl. (1971) 164 f., heißt es: „Eine Änderung der Art oder des Umfangs des Handelsgeschäfts ohne seine Zustimmung ist nur in engen Grenzen möglich und zulässig, soweit sie handelsüblich ist und der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt (BGH v. 15. 9. 1963, BB 1963, 1277 = DB 1963, 1604)“ (Hervorhebung nicht im Original). Der Hinweis auf den Gesellschaftsvertrag ist hier nicht ganz deutlich, weil er sowohl im Sinne einer Erweiterung wie einer Begrenzung der Befugnisse des Geschäftsinhabers verstanden werden kann. In den StRK-Anmerkungen (oben Fn. 11) hat *Paulick* die hier besprochene Entscheidung des BFH zustimmend kommentiert.

<sup>19</sup> *Schilling* in Großkomm. HGB II 2, 3. Aufl. (1970) § 335 Anm. 48.

Die Fortführungspflicht des Unternehmers ist nichts anderes als ein Ausdruck seiner Pflicht, den Gesellschaftszweck zu fördern. Diese Förderungspflicht besteht jedoch schon nach der Grundnorm des § 705 BGB nur „in der durch den Vertrag bestimmten Weise“. Dabei kann der Vertrag nicht nur den Inhalt der Förderungspflicht näher bestimmen, sondern auch die Grenzlinien ziehen, über die hinaus eine Förderungspflicht ausgeschlossen sein soll.

So kann der Vertrag die Gesellschaft von vornherein als einen vorübergehenden, zeitlich begrenzten Zusammenschluß konstituieren. Er kann auch die Beendigung des Zusammenschlusses in das Belieben eines der Gesellschafter stellen. § 723 Abs. 1 Satz 1 BGB sieht sogar schon kraft Gesetzes vor, daß eine für unbestimmte Zeit eingegangene Gesellschaft durch jeden Gesellschafter jederzeit gekündigt werden kann. § 339 HGB fügt dem für die stille Gesellschaft lediglich hinzu, daß bei der Kündigung eine Frist von 6 Monaten auf das Ende des Geschäftsjahres einzuhalten ist<sup>20</sup>.

Warum sollte aber der Gesellschafter, dem das Gesetz ein derartiges Kündigungsrecht vorbehält, sich nicht auch das Recht einräumen lassen können, dem Zusammenschluß durch Betriebseinstellung statt durch Kündigung die Grundlage zu entziehen?

2. Auch gegen die Anforderungen, die der BFH an die Form der schenkweisen Einräumung einer stillen Beteiligung stellt, und gegen seine Beurteilung der Konsequenzen eines Formverstößes bestehen Bedenken.

Zur Form der zugrundeliegenden Verträge hat der IV. Senat in einer Entscheidung vom 19. 9. 1974, abgedruckt im BStBl II 1975, 141<sup>21</sup>, folgendes ausgeführt:

Bei der Schenkung einer atypischen stillen Beteiligung<sup>22</sup> an Angehörige werde eine einkommensteuerrechtlich beachtliche eigene Einkunftsquelle als Mitunternehmer für die Beschenkten solange nicht begründet, wie das zugrundeliegende Schenkungsversprechen nicht notariell beurkundet sei.

Die Notwendigkeit der notariellen Beurkundung habe der II. Senat des BGH in einer Entscheidung vom 29. 10. 1952<sup>23</sup> unter Hinweis auf § 518 Abs. 1 BGB betont. Es könne dahinstehen, ob die Auffassung des BGH in dieser Frage Zustimmung verdiene. Jedenfalls sei nach der Rechtsprechung

<sup>20</sup> §§ 339 Abs. 1 S. 1, 132 HGB.

<sup>21</sup> BFHE 113, 558 = BB 1975, 166 = DB 1975, 429 = FR 1975, 122 = DStR 1975, 288 = StRK EStG § 15 Ziff. 2 R. 87 mit Anm. v. Streck.

<sup>22</sup> Die Entscheidung des BFH betraf einen Fall der atypischen Unterbeteiligung an dem Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KG. Doch ist die Argumentation in den Entscheidungsgründen durchgehend auch auf den Fall der stillen Beteiligung bezogen.

<sup>23</sup> BGHZ 7, 378 ff. = JZ 1953, 225 ff.

des BGH beim Fehlen der notariellen Beurkundung im Fall der Auflösung der Gesellschaft ein Auseinandersetzungsanspruch des Stillen gerichtlich nicht durchsetzbar. Das genüge für die Feststellung, daß es dem beteiligten Angehörigen vor der notariellen Beurkundung an einer definitiven Teilhabe am Vermögen des Unternehmers fehle, die allein das sachliche Substrat einer eigenen Einkunftsquelle bilden könne.

In dieser Argumentation werden Überlegungen zur Form der zugrundeliegenden Verträge mit Erwägungen verbunden, die die Konsequenzen der Nichtbeachtung dieses Formgebots betreffen. Zu beiden Punkten soll kurz Stellung genommen werden.

a) Die Entscheidung des BGH vom 29. 10. 1952, auf die sich der IV. Senat beruft, hat im zivilrechtlichen Schrifttum bisher vorwiegend Widerspruch gefunden<sup>24</sup>. Man erkennt zwar an, daß das der schenkweisen Einräumung einer stillen Beteiligung zugrundeliegende Schenkungsversprechen gem. § 518 Abs. 1 BGB notariell beurkundet werden muß, meint jedoch, daß entgegen der Auffassung des BGH schon in der Einbuchung des Anteils des als Gesellschafter vorgesehenen Angehörigen ein Vollzug der Schenkung zu sehen ist, der gem. § 518 Abs. 2 BGB zur nachträglichen Heilung des formunwirksam abgegebenen Schenkungsversprechens führt.

Die Diskussion hat sich damit bisher vorwiegend um die Anforderungen gedreht, die an den Vollzug des Schenkungsversprechens im Sinne des § 518 Abs. 2 BGB zu stellen sind. Dabei ist jedoch die Vorfrage, wie es scheint, zu Unrecht etwas in den Hintergrund getreten, wie denn — unabhängig von jedem Vollzug der Schenkung — die Formunwirksamkeit des Schenkungsversprechens sich überhaupt auf die hier doch in erster Linie interessierende Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrages auswirken kann. Das führt auf die Frage nach der Verknüpfung von Schenkungs- und Gesellschaftsvertrag zurück. Diese Verknüpfung kann in zwei Formen gestaltet sein. Die Schenkung kann sich nämlich entweder auf den Abschluß des Gesellschaftsvertrages oder

<sup>24</sup> Die Liste der Kritiker umfaßt so prominente Namen wie *A. Hueck*, *Würdinger*, *Siebert*, *v. Godin*, *Buchwald*, *J. v. Gierke*, *Koenigs*, *Panlick*, *Duden*, *Geßler*, *Schilling*, *Schulze-v. Lasaulx* u. a. Das Urteil ist insbesondere von *Fischer* und *Kuhn* als Mitgliedern des zuständigen 2. Zivilsenats verteidigt worden; Nachweise bei *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts (1970) 154 Fn. 26, *Panlick*, Handbuch der stillen Gesellschaft, 2. Aufl. (1971) 69, *Schilling* in *Großkomm.* HGB § 335 Anm. 22, und neuestens *Tiedtke*, Die steuerrechtliche Behandlung einer schenkweise eingeräumten stillen Beteiligung, *Festschrift Klein* (1977) 522 ff., 526 Anm. 13.

auf die Erfüllung der aus dem Gesellschaftsvertrag folgenden Verpflichtungen beziehen<sup>25</sup>.

a1) Denkbar ist, daß schon in dem Abschluß eines Gesellschaftsvertrages eine unentgeltliche Zuwendung liegt<sup>26</sup> und daß das Versprechen zum Abschluß des Vertrages als formbedürftiges Schenkungsversprechen qualifiziert werden muß. Doch wäre dann nur dieses Versprechen, nicht auch der Gegenstand dieses Versprechens, der Abschluß des Gesellschaftsvertrages, formbedürftig, so wie auch das formbedürftige Versprechen einer Geldschenkung nicht zu einer besonderen Form hinsichtlich der Übereignung der Geldscheine führt.

Eine Ausnahme sieht das Gesetz nur für abstrakte Schuldversprechen und Schuldanerkenntnisse vor<sup>27</sup>. Werden sie schenkweise versprochen, so ist nicht nur die Abgabe des Schenkungsversprechens, sondern auch die Erfül-

<sup>25</sup> Bisweilen finden sich in der Literatur Formulierungen, die auf eine Identität von Gesellschaftsvertrag und Schenkungsversprechen hinzudeuten scheinen („Unentgeltliche Beteiligung am Geschäftsvermögen eines anderen in Form der stillen Gesellschaft ist Schenkungsversprechen“). Doch vermag ein bloßes Schenkungsversprechen ein Gesellschaftsverhältnis, wie es der stillen Beteiligung zugrundeliegt, noch nicht zu begründen, vielmehr ist dazu der Abschluß eines Gesellschaftsvertrages erforderlich, der dann aber in der im Text näher beschriebenen Weise mit einem Schenkungsversprechen gekoppelt sein kann. Vgl. auch unten Fn. 27.

<sup>26</sup> Vgl. etwa *Fischer*, Fragen aus dem Recht der stillen Gesellschaft, JR 1962, 201 ff., 203: „Die Zulassung einer formlos unentgeltlichen Zuwendung stiller Beteiligungen hat nach meinen Erfahrungen in einem nicht unerheblichen Umfang eine Rechtsunsicherheit zur Folge. Denn eine solche Zuwendung liegt nicht etwa erst in der ‚Einbuchung‘, sondern bereits in dem Abschluß des Gesellschaftsvertrages, der auch mündlich oder sogar stillschweigend geschlossen werden kann“ (Hervorhebung nicht im Original). Ähnlich schon *Würdinger*, Urteilsanmerkung, JZ 1953, 226, 227: Die stille Beteiligung „wird mit Abschluß des Gesellschaftsvertrages dem Gesellschafter zugewendet“; vgl. auch *Tiedtke*, (oben Fn. 24) 530.

<sup>27</sup> § 518 Abs. 1 S. 2 BGB — *Reinicke*, Die Bewirkung der schenkweise versprochenen Leistung, NJW 1970, 1447, 1449, *Tiedtke*, (oben Fn. 24) 532, und wohl auch *Fischer* (oben Fn. 26) 203, wollen das Formgebot des § 518 Abs. 1 BGB auch auf unentgeltlich zugewandte kausale Leistungsversprechen beziehen. Doch dürfte diese Interpretation dem Sinn des § 518 Abs. 1 BGB nicht entsprechen. Denn weder kann die Beschränkung des § 518 Abs. 1 S. 2 BGB auf abstrakte Schuldversprechen einfach ignoriert werden, noch läßt sich die Formbedürftigkeit unentgeltlich zugewandter kausaler Leistungsversprechen schon aus § 518 Abs. 1 S. 1 BGB herleiten. Diese Vorschrift sieht nämlich nicht schon für jedes unentgeltlich zugewandte Leistungsversprechen die Beurkundung vor. Sonst hätte es der zusätzlichen Bestimmung des § 518 Abs. 1 S. 2 BGB gar nicht bedurft. Vielmehr sind dem Formgebot des § 518 Abs. 1 S. 1 BGB nur

lung dieses Versprechens durch Abgabe des abstrakten Schuldversprechens oder Schuldanerkenntnisses formbedürftig. Doch hat noch niemand ausreichend zu begründen vermocht, unter welchem Gesichtspunkt mit Rücksicht auf § 518 BGB das abstrakte einseitige Schuldversprechen dem kausalen mehrseitigen Gesellschaftsvertrag gleichgestellt werden kann.

Bezeichnenderweise sieht denn auch § 518 BGB gar nicht die Formbedürftigkeit des ganzen Schenkungsvertrages oder Schuldversprechens vor. Notariell zu beurkunden ist nur die Erklärung dessen, der das Schenkungs- oder Schuldversprechen abgibt, nicht die Annahmeerklärung des anderen Teils. Die Formbedürftigkeit des ganzen Gesellschaftsvertrages könnte daher selbst dann nicht aus § 518 BGB folgen, wenn man den Gesellschaftsvertrag als abstraktes Schuldversprechen behandeln wollte.

Im übrigen hat sich der RFH bereits im September 1922 zu der Ansicht bekannt<sup>28</sup>, daß bei Schenkung einer Beteiligung die Schenkung durch Einräumung der Beteiligung ausgeführt und damit vollzogen ist. Sieht man also als Schenkungsgegenstand den Abschluß des Gesellschaftsvertrages an, dann ist das dem Vertragsabschluß zugrundeliegende Schenkungsversprechen mit dem Austausch von Angebot und Annahme vollzogen, so daß sich die Form des § 518 BGB auf den Gesellschaftsvertrag überhaupt nicht mehr auswirken kann<sup>29</sup>.

---

unentgeltlich begründete Leistungsversprechen zu unterstellen. Die Zuwendung einer Kaufpreis-, Werklohn- oder Darlehnsforderung gegen den Schenker bedarf daher selbst dann nicht der Beurkundung, wenn die Zuwendung unentgeltlich vorgenommen ist. Allerdings kann sich im Einzelfall das von den Vertragspartnern als „Darlehn“ bezeichnete Rechtsgeschäft in Wahrheit als Schenkungsversprechen darstellen, weil gar keine Darlehnsvaluta gewährt oder versprochen wurde, das Rückzahlungsversprechen also unentgeltlich abgegeben ist. Auch bleibt zu beachten, daß die Vertragspartner das Formgebot des § 518 BGB nicht dadurch umgehen können, daß sie ein formlos gewährtes Schenkungsversprechen in ein Vereinbarungsdarlehn umwandeln. Denn diese Umwandlung setzt ein wirksames Schenkungsversprechen voraus.

<sup>28</sup> Urteil vom 26. 9. 1922, RFHE 10, 237, 239.

<sup>29</sup> H. Westermann, Handbuch der Personengesellschaften I, 1.—2. Aufl. (Stand Juli 1977) Rdnr. 957, sieht es als „ein allgemeines Problem des Schenkungsrechts (an), ob die bloße Einräumung schuldrechtlicher Ansprüche gegen den Schenker (darin beschränkt sich die Unterbeteiligung) ausreicht, um die Schenkung zu vollziehen“. Doch spricht viel dafür, das schenkweise begründete Leistungsversprechen des § 518 Abs. 1 BGB jedenfalls dann als vollzogen anzusehen, wenn die dort übernommene Verpflichtung erfüllt wurde. Richtete sich die unentgeltlich übernommene Verpflichtung also auf die Zuwendung eines (entgeltlich begründeten) Anspruchs gegen den Schenker, dann dürfte die Schenkung mit der Verschaffung dieses Anspruchs vollzogen sein.

a2) Denkbar ist jedoch auch, daß sich die Schenkung nicht auf den Abschluß des Gesellschaftsvertrages, sondern auf die Erfüllung der aus dem Gesellschaftsvertrag folgenden Verpflichtungen bezieht, so wenn der Schenker die Bereitstellung der Einlage anstelle des an sich Einlagepflichtigen übernimmt<sup>30</sup>.

Ist in diesem Fall das Schenkungsversprechen formunwirksam und die Unwirksamkeit auch nicht durch Vollzug der Schenkung geheilt, dann bedeutet das allerdings unmittelbar nur, daß die Einlagepflicht nach wie vor unerfüllt besteht, nicht aber, daß die Grundlage dieser Einlagepflicht, der Gesellschaftsvertrag, unwirksam ist.

Die Unwirksamkeit des Gesellschaftsvertrages kann sich jedoch unter dem Gesichtspunkt des § 139 BGB ergeben, wonach bei mehreren miteinander zu einer Einheit verbundenen Verträgen die Unwirksamkeit des einen im Zweifel die Unwirksamkeit des anderen nach sich zieht. Dann müßte jedoch feststehen, daß der Gesellschafts- und der Schenkungsvertrag eine Einheit im Sinne des § 139 BGB bilden und daß nicht ein Wille der Parteien erkennbar ist, wonach der Gesellschaftsvertrag trotz Formunwirksamkeit des Schenkungsversprechens wirksam bestehen soll.

Schon die Einheitlichkeit der beiden hier nur über die Erfüllung der Einlagepflicht miteinander zusammenhängenden Verträge wird in den hier interessierenden Fällen so leicht nicht zu begründen sein. Der BFH hat denn auch die von ihm verwendete Formel, daß Gegenstand der Zuwendung die Beteiligung selbst sei und daß deswegen Schenkungs- und Gesellschaftsvertrag eine Einheit bilden, nicht weiter erläutert<sup>31</sup>.

Im übrigen wird man wohl im Regelfall davon ausgehen können, daß der Gesellschaftsvertrag nach dem Willen der Parteien schon wegen der von ihnen mit dem Geschäftsabschluß verfolgten steuerlichen Zwecke auch dann wirksam sein soll, wenn die Schenkung noch nicht erfüllt und das Schenkungsversprechen daher aus Formgründen noch nicht wirksam geworden ist.

In dem der Entscheidung des BFH zugrundeliegenden Fall mögen besondere Verhältnisse vorgelegen haben, die hier ausnahmsweise eine andere

<sup>30</sup> Vgl. etwa *Flume*, Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften nach Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, DB 1973, 786 ff., 790: „Bei der schenkweise erfolgenden Beteiligung als stiller Gesellschafter spricht man zwar von der ‚Umbuchung‘ vom Kapitalkonto. *Der rechtliche Vorgang ist aber die schenkweise erfolgende Begründung der Einlage des stillen Gesellschafters* ...“ (Hervorhebung nicht im Original).

<sup>31</sup> Auch *Tiedtke*, Unentgeltliche Beteiligung eines Kindes als stiller Gesellschafter, DB 1977, 1064 ff., 1065, der die Annahme einer Einheit von Schenkungs- und Gesellschaftsvertrag durch den BFH ausdrücklich begrüßt, setzt sich mit § 139 BGB nicht näher auseinander.

Beurteilung rechtfertigten<sup>32</sup>. Doch dürfte dies nichts daran ändern, daß bei der schenkweisen Einräumung einer stillen Beteiligung die Unwirksamkeit des Schenkungsversprechens im Zweifel die Unwirksamkeit des Gesellschaftsvertrages jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des § 139 BGB noch nicht zu begründen vermag.

Nun hat allerdings der BGH in der schon erwähnten Entscheidung vom Oktober 1952, will man dem Leitsatz dieses Urteils glauben<sup>33</sup>, die notarielle Beurkundung gerade auch für den Gesellschaftsvertrag gefordert<sup>34</sup>. Die Entscheidungsgründe ergeben jedoch ein ganz anderes Bild.

In dem dort zur Entscheidung stehenden Fall hatte der Inhaber eines Kohlen- und Fuhrgeschäfts seinen Bruder über Jahre hinaus intern an den von ihm betriebenen Geschäften beteiligt. Als der Bruder des Geschäftsinhabers starb und es damit zur Auflösung der Gesellschaft kam, verlangte seine Frau als Erbin von dem Geschäftsinhaber die Hälfte des für gemeinsame Rechnung erwirtschafteten Vermögens. Die Berechtigung dieser Forderung stand für den BGH außer Frage. Umstritten war lediglich, ob die Klägerin einen zusätzlichen Betrag zu der schon feststehenden Auseinandersetzungsforderung deswegen verlangen könne, weil der Geschäftsinhaber beim Abschluß der Innengesellschaft seinem Bruder zugesagt haben sollte, ihn auch an dem damals bereits vorhandenen Geschäftsvermögen intern zu beteiligen.

Der BGH hielt die Behauptung einer solchen Zusage für nicht erwiesen, fügte jedoch hinzu, selbst wenn sich der Unternehmer verpflichtet hätte, „das Vermögen seines Geschäfts als gesamthänderisches Vermögen zu behandeln, so läge nicht mehr als ein Leistungsversprechen vor, das, wenn es unentgeltlich abgegeben worden wäre, der Form des Schenkungsversprechens unterlegen hätte“.

<sup>32</sup> Die Kläger hatten hier offenbar selbst die Einheit von Schenkungs- und Gesellschaftsvertrag geltend gemacht, um den Bedenken zu entgehen, die sich aus der fehlenden Mitwirkung eines Pflegers für die am Vertragsschluß beteiligten Minderjährigen gegen die Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrages ergeben konnten.

<sup>33</sup> Der Leitsatz 1 dieser Entscheidung lautet: „Wird jemand in Form einer Innengesellschaft an dem Geschäftsvermögen eines anderen unentgeltlich beteiligt, so bedarf der Gesellschaftsvertrag der Form des § 518 BGB. Die Einbuchung des Anteils stellt keine Bewirkung der versprochenen Leistung dar.“

<sup>34</sup> Der 2. Senat des BGH hat in einer Entscheidung vom 6. 3. 1967, WM 1967, 685 = DB 1967, 1258, den Hinweis auf § 518 BGB erneuert. Doch fehlt in diesem Urteil jede Begründung für die Anwendbarkeit des § 518 BGB. Auch wird hier nicht ausdrücklich die Beurkundung des Gesellschaftsvertrages gefordert, vielmehr heißt es nur etwas unbestimmt: „Wird jemand in Form einer Innengesellschaft an dem Gesellschaftsanteil eines anderen unentgeltlich beteiligt, so bedarf der Vertrag . . . der Form des § 518 BGB“ (Hervorhebung nicht im Original).

Bemerkenswerterweise stand hier also die Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrages selbst überhaupt nicht zur Debatte. Es heißt in dem Urteil vielmehr ausdrücklich:

„Der Ehemann der Klägerin war, wie das Urteil des Landgerichts im Vorprozeß rechtskräftig feststellt, zu gleichen Teilen mit seinem Bruder, ..., an dem... Kohlen- und Fuhrgeschäft beteiligt“.

Und kurz später heißt es noch einmal:

„Zwischen dem Verstorbenen und dem Beklagten bestand, wie aufgrund des Vorprozesses rechtskräftig feststeht, eine Innengesellschaft ohne Gesellschaftsvermögen. Sie ist durch den Tod des Ehemannes der Klägerin aufgelöst worden“.

Den eigentlichen Kern der Entscheidung des BGH hat m. E. bisher *Ballerstedt*<sup>35</sup> am deutlichsten hervorgehoben, wenn er gegenüber Kritikern der Entscheidung zwar nicht bestreitet, daß ein Gesellschaftsvertrag kein Schenkungsversprechen ist und daher auch nicht der Form des § 518 BGB unterliegen kann, aber betont, bei Gelegenheit des Abschlusses eines Gesellschaftsvertrages könne ein Schenkungsversprechen abgegeben werden, das dann seinerseits der Form des § 518 BGB genügen müsse.

So dürfte in der Tat hier der BGH davon ausgegangen sein, daß die behauptete Zusage, wenn sie erfolgt war, keine Grundlage in den gesellschaftsvertraglichen Absprachen finde, sondern als zusätzliches Schenkungsversprechen zu werten sei.

Da bei der dort vorliegenden Fallgestaltung das Versprechen, den Bruder auch an dem vorhandenen Geschäftsvermögen intern zu beteiligen, als Versprechen verstanden werden konnte, im Fall der Auflösung der Gesellschaft die Auseinandersetzungsforderung des Bruders um einen Zuschlag für die bereits vorhandenen Vermögenswerte zu erhöhen, konnte der BGH das Versprechen unmittelbar auf die Auseinandersetzungsforderung beziehen und den eigentümlichen Satz aussprechen, daß vor der Auseinandersetzung im Hinblick auf dieses Versprechen noch nichts bewirkt und damit die Schenkung noch nicht vollzogen sei.

Es bleibt aber festzuhalten, daß die Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrages selbst für den BGH gar nicht zur Entscheidung stand. Auch für die Anwendbarkeit des § 139 BGB auf ein mit dem Gesellschaftsvertrag verbundenes Schenkungsversprechen gibt daher die Entscheidung des BGH, jedenfalls nach dem Text der Entscheidungsgründe, wenig her.

b) Wollte man dennoch mit Rücksicht auf den zumindest mißverständlich gefaßten Leitsatz und auf die übliche Einordnung dieser Entscheidung in der Literatur das Urteil des BGH dahin verstehen, daß bei privatschriftlich vorgenommener schenkweiser Einräumung einer stillen Beteiligung nicht nur

<sup>35</sup> *Soergel/Ballerstedt*, § 516 BGB Anm. 20.

das Schenkungsversprechen, sondern auch der Gesellschaftsvertrag formunwirksam ist, so bliebe zu prüfen, welche Konsequenzen diese Formunwirksamkeit des Gesellschaftsvertrages für den späteren Auseinandersetzungsanspruch des Stillen haben wird.

An sich führt die Formunwirksamkeit eines Vertrages gem. § 125 BGB zur Nichtigkeit des Geschäfts. Aus einem nichtigen Gesellschaftsvertrag kann ein späterer Auseinandersetzungsanspruch nicht erwachsen. Doch ist hier an die Regeln über die fehlerhafte Gesellschaft zu denken<sup>36</sup>. Nach diesen Regeln, die auch auf atypische stille Beteiligungen zur Anwendung kommen und selbst dann eingreifen können, wenn der stille Gesellschafter nicht an der Gewinnerzielung für gemeinsame Rechnung tätig beteiligt gewesen ist<sup>37</sup>, wird die Nichtigkeitsfolge des § 125 BGB für die Zeit des Vollzugs der Gesellschaft verdrängt.

Auch aus einem formunwirksam abgeschlossenen, aber von den Beteiligten respektierten und damit vollzogenen Gesellschaftsvertrag können danach Gewinnansprüche wie bei einer wirksamen Gesellschaft entstehen, die sodann zur Auffüllung der Einlage führen und damit die Voraussetzungen für einen späteren Auseinandersetzungsanspruch des Stillen begründen.

Wird also eine schenkweise eingeräumte stille Beteiligung für eine Zeitlang von den Vertragspartnern als wirksame Beteiligung behandelt, so kann es zu einem Auseinandersetzungsanspruch des schenkweise beteiligten Angehörigen auch unabhängig von der Frage kommen, ob der Gesellschaftsvertrag notariell beurkundet und die Schenkung der Einlage wirksam vollzogen ist. Unter diesen Umständen erscheint die Argumentation des IV. Senats bedenklich, nach der ein Auseinandersetzungsanspruch des Stillen bei Fortführung der formunwirksam gegründeten Gesellschaft nach der Rechtsprechung des BGH nicht durchsetzbar sein soll. Demgegenüber ist darauf hinzuweisen, daß der BGH in dem damals von ihm entschiedenen Fall an dem Bestehen einer Auseinandersetzungsforderung unter den Gesellschaftern nach den dort gegebenen Umständen gar nicht zweifeln konnte und auch nicht gezweifelt hat.

Die Argumentation des BFH in dieser praktisch wichtigen Frage bedarf daher, wie es scheint, der Überprüfung.

<sup>36</sup> Dazu *Ronke*, Die Rechtsprechung des BGH zur fehlerhaften Gesellschaft, Festschrift Paulick (1973) 55 ff., *Fischer*, in Großkomm. HGB § 105 Anm. 68 ff.; *Soergel/Schulze-v. Lasaulx*, § 705 Anm. 80 ff.

<sup>37</sup> *Paulick*, Handbuch der stillen Gesellschaft, 2. Aufl. (1971) 153 ff., 157 (Nachtrag 1977, 15 ff.), *Schilling*, in: Großkomm. HGB § 335 Anm. 42; vgl. auch *Böttcher/Zartmann*, Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung, 2. Aufl. (1971) 72.

### III. Zur Nießbrauchsbestellung

Nach den Überlegungen zur Einkunftsverlagerung durch Begründung von Sparguthaben und stiller Beteiligungen soll nun noch in einem dritten Teil dieses Referats zu Fragen des Nießbrauchs Stellung genommen werden, und damit zu Fragen, die in den bekannten Entscheidungen des BFH vom 13. 5. <sup>38</sup> und 14. 12. 1976 <sup>39</sup>, abgedruckt im BStBl II 1976, 592 und 1977, 115, behandelt sind.

1. Auf eine kurze Formel gebracht lautet der Tenor dieser Entscheidungen: Mit der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung wird nicht eine neue eigene Einkunftsquelle des Nießbrauchers begründet, sondern nur durch Vorausverfügung über künftige, dem Inhaber des belasteten Rechts gehörende Erträge Einkommen des Nießbrauchsbestellers verwendet.

Der VIII. Senat des BFH hat diese These für die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Urteil vom 14. 12. 1976 so formuliert: Einkünfte aus Kapitalvermögen erziele bei einem Wertpapierdepot nur der Inhaber der in den Wertpapieren verbrieften Rechte. Der Nießbraucher werde mit der Nießbrauchsbestellung nicht zum Inhaber der belasteten Rechte. „Mithin“ realisiere er lediglich den kraft des Nießbrauchs erworbenen Erträgnisanspruch.

Diese Entscheidung hat neben Kritik auch Zustimmung gefunden. So wurde kürzlich auf dem vom Fachinstitut der Steuerberater in Köln veranstalteten Jahreskongreß ausdrücklich betont <sup>40</sup>, daß der VIII. Senat mit dieser Rechtsprechung nicht nur der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folge, sondern auch der bürgerlich-rechtlichen Konzeption des Nießbrauchs entspreche. Denn nach einem unser bürgerliches Recht beherrschenden Prinzip stünden die Erträge einer Sache dem Eigentümer zu. Die Erträge hätten also ihren Ursprung beim Eigentümer, so daß die Nießbrauchsbestellung auch bürgerlich-rechtlich nicht anders als eine Vorausverfügung über künftige, dem Eigentümer zufließende Erträge zu deuten sei.

Diese auf den ersten Blick eindrucksvollen Überlegungen verlieren jedoch bei näherem Hinsehen an Überzeugungskraft. Dabei mag hier dahinstehen, ob es sinnvoll ist, von einem Prinzip zu sprechen, nach dem die Erträge einer Sache „an sich“ dem Eigentümer gehören. Denn auch wenn man das Eigentum tatsächlich als Grundlage für die Zuordnung aller Erträge ins Auge faßt, wird man doch mit der Möglichkeit rechnen müssen, daß das

<sup>38</sup> BFHE 119, 63 = StRK EStG § 15 Ziff. 2 R. 110 = FR 1976, 411.

<sup>39</sup> BFHE 121, 53 = StRK EStG § 20 Abs. 1 Ziff. 1 R. 22 mit Anm. von Carlé = FR 1977, 123; vgl. dazu auch *Söffing*, Zur neuen Nießbrauchsrechtsprechung des VIII. Senats des BFH, FR 1977, 213 ff.; derselbe, in diesem Band, S. 125; s. ferner in diesem Band *Ruppe*, S. 20 f., und *L. Schmidt*, S. 59 f.

<sup>40</sup> *Bise*, Folgerungen aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Nießbrauch, Steuerberater-Jahrbuch 1977/78, 185 ff.

BGB dieses Eigentum nicht als eine notwendig einheitliche und untrennbare Rechtsposition begrift. So kann denn auch der Eigentümer nach einer verbreiteten Deutung der einschlägigen Bestimmungen mit der Nießbrauchsbestellung einen Ausschnitt aus seinem umfassenden Recht vorübergehend ausgliedern und an den Nießbraucher übertragen.

Dem Nießbraucher werden danach nicht nur Erträge vorweg übertragen, sondern es wird der Teil des Eigentums selbst abgespalten<sup>41</sup>, aus dem die Erträge herrühren<sup>42</sup>. Der Nießbraucher erhält nicht nur ein Recht an den Erträgen, sondern ein Recht an der Sache, aus der die Erträge folgen<sup>43</sup>. Ihm wird mit dem Nießbrauch als „Eigentumssplitter“<sup>44</sup> ein „verselbständigter Teilinhalt des Eigentums“<sup>45</sup> zur Verfügung gestellt. Mit der Bestellung des Nießbrauchs wird eine „Teilung“<sup>46</sup>, „Zerlegung“<sup>47</sup> des Eigentumsrechts vorgenommen.

Im Zusammenhang kann hier dahingestellt bleiben, ob diese im zivilrechtlichen Schrifttum verbreitete und, wenn der Eindruck nicht täuscht, früher auch vom BFH<sup>48</sup> vertretene Konzeption der Nießbrauchsbestellung sich wirklich zwingend aus dem Text des BGB ergibt. Vielleicht lassen sich auch andere Deutungen<sup>49</sup> mit dem Gesetzeswortlaut vereinbaren. Solange jedoch die eben geschilderte Nießbrauchskonzeption noch über eine weitgestreute Anhängerschaft verfügt, ist mit der Behauptung eines Grundsatzes, nach dem die Erträge a priori dem Eigentümer oder Inhaber des ertrag-

<sup>41</sup> F. Baur, Sachenrecht, 9. Aufl. (1977) 15, 19; H. Westermann, Sachenrecht, 5. Aufl. (1966) 115; RGRK/Rothe, BGB, 12. Aufl. (1977) § 1030 Anm. 1.

<sup>42</sup> Der Nießbraucher erwirbt daher nach dieser Lehre die Nutzungen originär, „nicht kraft eines ihm übertragenen Rechts des Eigentümers, sondern aus eigenem Recht“ (OLG Hamburg, HansGZ 1916 B 299, 300).

<sup>43</sup> Vgl. z. B. §§ 1036, 1065 BGB.

<sup>44</sup> Erman/H. Westermann, Anm. 3 vor § 903 BGB.

<sup>45</sup> Wolff/Raiser, Sachenrecht, 10. Aufl. (1957) 177.

<sup>46</sup> Umfangreiche Nachweise zu der schon im 19. Jhd. verbreiteten Lehre von der Begründung der Dienstbarkeiten durch „qualitative Teilung“ des Eigentumsrechts bei Krückmann, Beschränkter Rechtserwerb oder qualitative Teilung nach römischem Recht, AcP 103 (1908) 139 ff., 145 ff.

<sup>47</sup> v. Tuhr, Der Allgemeine Teil des deutschen bürgerlichen Rechts II 1 (1914) 63.

<sup>48</sup> Vgl. z. B. das Urteil des VIII. Senats vom 11. 12. 1973, BStBl II 1974, 509, 510, wo es heißt: „Mit der vom BFH in ständiger Rechtsprechung vertretenen Ansicht, welcher der erkennende Senat beitrifft, ... ist davon auszugehen, daß der Erwerb des dinglichen Nießbrauchs an einem Grundstück einen Rechtsausschnitt aus dem belasteten Eigentum und damit eine Rechtsstellung verleiht, die der des Eigentümers im wesentlichen gleichkommt...“

<sup>49</sup> Vgl. die Darstellung abweichender Deutungen der Nießbrauchsbestellung bei Felix, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, Steuerrückblickreport 1975, 405 ff., 421 f.

bringenden Rechts gehören, für die hier interessierende Frage nach der Zuordnung der Erträge aus einem Nießbrauchsbelasteten Recht nichts gewonnen.

Denn der Nießbrauch kann als ein aus dem Vollrecht abgespaltener Eigentumsteil, als eine auf den Gebrauch und die Nutznießung beschränkte Eigentümer- oder Rechtsinhaberschaft verstanden werden<sup>50</sup>. Der Grundsatz, nach dem die Erträge a priori dem Eigentümer oder Rechtsinhaber zustehen, kann daher, wenn er gilt, auch für die Zuordnung der Erträge zum Nießbrauch als einem begrenzten Eigentum, einer partiellen Rechtsinhaberschaft, in Anspruch genommen werden.

In Wahrheit wäre es also erforderlich gewesen, sich mit dieser Grundkonzeption des Nießbrauchs als einer Verselbständigung von Teilinhalten des Eigentums auseinanderzusetzen, wenn man die Entscheidung auch bürgerlich-rechtlich absichern wollte<sup>50a</sup>. Diese Auseinandersetzung ist jedoch in dem Urteil des VIII. Senats vom 14. 12. 1976 unterblieben. Daher wirkt die Entscheidungsbegründung — jedenfalls aus zivilrechtlicher Sicht — eigentümlich blaß.

2. Die Begründung gewinnt auch kaum dadurch festere Konturen, daß auf das Urteil des IV. Senats vom 13. 5. 1976 verwiesen wird, in dem zutreffend entschieden sei, daß der *Nießbrauch am Gewinnstammrecht* eines Anteils an einer Personengesellschaft seinem zivilrechtlichen Gehalt nach einer Vorausabtretung der künftigen Gewinnansprüche so nahekomme, daß er einkommensteuerrechtlich als eine solche Vorausabtretung zu werten sei. Denn die Begründung, die der IV. Senat für dieses offenbar gefährliche „Nahekommen“ des Nießbrauchs an die Vorausabtretung in dem Urteil vom 13. 5. geliefert hat, wird ihrerseits nicht jeden überzeugen.

<sup>50</sup> Vgl. z. B. *Planck/Strecker*, BGB III 1, 5. Aufl. (1933), Vorbemerkungen zum Sachenrecht II 3: „Der Hauptzweck, den die Gesetzgebung durch Zulassung von Rechten an einer fremden Sache verfolgt, ist der, daß die Sache insoweit, als sie von einem solchen Recht ergriffen wird, *nicht dem Eigentümer, sondern dem Berechtigten gehören . . . soll*“ (Hervorhebung nicht im Original).

<sup>50a</sup> Abweichend *L. Schmidt*, Nießbrauch an Rechten als Einkunftsquelle, FR 1977, 457 ff., 458, der leugnet, daß mit der Anerkennung des Nießbrauchs als Abspaltung eines Teils des Hauptrechts im Zusammenhang etwas gewonnen wäre. Doch scheint mir evident zu sein, daß der BFH, solange er dieser Abspaltungslehre folgte und dem Nießbraucher eine Rechtsstellung zuschrieb, „die der des Eigentümers im wesentlichen gleichkommt“ (oben Fn. 48), keine Bedenken gehabt hätte, die Rechtsstellung des Nießbrauchers als die einer Person zu beschreiben, die — im Rahmen ihres Nutznießungsrechts — „in die Rolle eines Überlassers von Kapitalvermögen eintritt“ und daher eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht; vgl. auch unten Fn. 65.

Der IV. Senat hat seine zivilrechtlichen Erwägungen auf drei Gesichtspunkte gestützt.

a) Für bedeutsam hält es der IV. Senat zunächst, daß

„im zivilrechtlichen Schrifttum ... sowohl von Anhängern wie von Gegnern der Lehre vom Gewinnstammrecht und seiner Belastbarkeit hervorgehoben (wird), daß die Belastung eines Gewinnstammrechts mit einem Nießbrauch und die Abtretung künftiger Gewinnansprüche gewisse rechtliche Parallelen aufweisen ...“.

Dieser Satz ist für die Begründung der vom BFH vertretenen These nur wenig geeignet, weil der Hinweis darauf, daß „gewisse“ rechtliche Parallelen bestehen, im Zusammenhang keine größere Aussagekraft haben kann. Das Urteil zitiert als Beleg für die Annahme der gewissen Parallelität Autoren wie z. B. *Peter Ulmer*, der am zitierten Ort in der Kommentierung zu § 139 im Großkommentar zum HGB<sup>51</sup> gerade die Unterschiede zwischen Nießbrauch und Vorausabtretung betont. Wenn aber selbst die Hervorhebung der bestehenden Unterschiede als Anerkennung einer gewissen Parallelität zwischen den beiden Rechtsinstituten gelten kann, dann zeigt dies doch wohl deutlich, daß mit der „gewissen“ Parallelität im Zusammenhang kaum etwas anzufangen ist.

b) Der IV. Senat verweist zur zivilrechtlichen Abstützung seiner Entscheidung zweitens auf Darlegungen von *Wolfgang Siebert* aus dem Jahre 1956<sup>52</sup>. *Siebert*, auf den die Lehre vom Gewinnstammrecht zurückgeht, hatte seinerzeit hervorgehoben, ein Unterschied zwischen dem Nießbrauch am Gewinnstammrecht und der Vorausabtretung der Gewinnansprüche liege darin, daß der Nießbraucher die Gewinnansprüche (im Zeitpunkt ihrer Entstehung) kraft eigenen Rechts unmittelbar erwirbt, während diese bei einer Vorausabtretung zunächst noch in das Vermögen des Gesellschafters fallen.

Dieser zivilrechtliche Unterschied ist jedoch nach Auffassung des IV. Senats in Wahrheit nicht gegeben, da nach heute herrschender zivilrechtlicher Lehre auch bei einer Vorausabtretung künftiger Ansprüche diese Ansprüche regelmäßig unmittelbar und ohne Durchgangserwerb des Zessionars in der Person des Zessionars entstehen.

Damit dürfte allerdings für die These des IV. Senats noch immer nichts Rechtes gewonnen sein, da von der Begründung abgesehen wird, mit der die zivilrechtliche Lehre in der Zwischenzeit die noch von *Siebert* herausgestellten Unterschiede eingeebnet hat.

<sup>51</sup> Rdnr. 88.

<sup>52</sup> *Siebert*, Nießbrauch am Gewinnrecht des Gesellschafters einer OHG, BB 1956, 1126 f., 1127.

Denn wenn heute eine beachtliche zivilrechtliche Lehrmeinung den Durchgangserwerb für bestimmte Fallgruppen der Vorausabtretung verneint<sup>53</sup>, so geschieht dies aus Gründen, die nichts damit zu tun haben, daß der Empfänger einer Vorausabtretung einem Nießbraucher gleichgestellt werden soll. Auch umgekehrt fände die These keinen Anklang, Nießbrauchsrecht auf die Vorausabtretung anzuwenden und etwa in Anlehnung an § 1030 Abs. 2 BGB<sup>54</sup> die Vorausabtretung einzelner Erträge für unwirksam zu halten oder in Anlehnung an die §§ 1059, 1061 BGB die durch die Vorausabtretung erlangte Position der Veräußerung oder Vererbung zu entziehen.

Im übrigen hat der BFH in seiner Rechtsprechung zu den Wirkungen der Vorausabtretung den zivilrechtlichen Wandel der Anschauungen vom Durchgangserwerb zum Direkterwerb — aus seiner Sicht, wie man doch annehmen darf, mit gutem Grund — bisher gerade ignoriert. Wie soll aber das, was bisher gerade nicht anerkannt wurde, nun ein Argument für den Umbau der Nießbrauchsrechtsprechung liefern?

Der logische Gehalt dieser Argumentation ist von einer Begründung nicht weit entfernt, die der GmbH die rechtliche Selbständigkeit abspricht unter Berufung auf *Reinhardt*, der für die Anerkennung der rechtlichen Selbständigkeit der OHG eingetreten ist<sup>55</sup>. Da *Reinhardt* die beiden Gesellschaf-

<sup>53</sup> Daß im Zivilrecht „nach heute herrschender Lehre auch bei einer Vorausabtretung künftiger Ansprüche diese Ansprüche regelmäßig unmittelbar und ohne Durchgangserwerb des Zedenten in der Person des Zessionars entstehen“ (BFH, BStBl II, 1976, 594), ist in dieser Allgemeinheit kaum zutreffend. Wichtige Einschränkungen finden sich schon in dem vom BFH als Beleg zitierten Buch von *Larenz*, Lehrbuch des Schuldrechts I, 11. Aufl. (1976) 458 (ähnlich auch *Serick*, Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübertragung IV, 1976, 317 ff., 330 ff.). Danach ist zu unterscheiden zwischen der Abtretung künftiger Forderungen aus einem zur Zeit der Abtretung bereits bestehenden Rechtsverhältnis (Wirkung: Direkterwerb) und der Abtretung künftiger Forderungen, für die zur Zeit der Abtretung noch kein Grund gelegt ist (Wirkung: Durchgangserwerb). Im übrigen mehren sich die Stimmen im Schrifttum, die nach Analyse der zur Entscheidung stehenden Sachprobleme der Gegenüberstellung der Begriffe Durchgangserwerb und Direkterwerb im Zivilrecht nur einen geringen Aussagewert beimessen (z. B. *Lempenau*, Direkterwerb oder Durchgangserwerb bei Übertragung künftiger Rechte, 1968, 114 ff.) oder die Gegenüberstellung sogar ganz verwerfen (*Kupisch*, Durchgangserwerb oder Direkterwerb?, JZ 1976, 417 ff., 422).

<sup>54</sup> Gemäß § 1030 Abs. 2 BGB kann der Nießbrauch durch den Ausschluss einzelner Nutzungen beschränkt werden. Die Bestellung nur für einzelne Nutzungsarten wird dagegen für unzulässig gehalten (*Palandt/Bassenge*, BGB, 37. Aufl. 1978, § 1030 Anm. 4b). Vgl. auch *Tipke*, in diesem Band S. 2.

<sup>55</sup> *Reinhardt*, Gesellschaftsrecht (1973) 32 f. Rdnr. 56.

ten, OHG und GmbH, hinsichtlich der rechtlichen Selbständigkeit weitgehend gleichbehandle, bei ihm also die GmbH der OHG nahekomme, könne derjenige, der der OHG keine Rechtspersönlichkeit zubilligen will, gestützt auf das bei *Reinhardt* zu beobachtende Nahekommen der GmbH an die OHG auch der GmbH die Selbständigkeit absprechen.

In dieser Argumentation liegt der Fehlschluß offen zutage. Man könnte aber behaupten, daß die Argumentation des IV. Senats in dem eben behandelten Teil seiner Entscheidung auf keiner wesentlich anderen Ebene liegt.

c) Als drittes Argument für das Nahekommen des Nießbrauchs an die Vorausabtretung wird vom IV. Senat schließlich ein Zitat von *Peter Ulmer* aus dem Großkommentar zum HGB angeführt, wo es heißt, der Nießbraucher habe im Gegensatz zu dem Empfänger einer Vorausabtretung „ein dingliches auch gegenüber den Mitgesellschaftern wirksames Mitspracherecht bei Verfügungen des Gesellschafters, die den Bestand des Gesellschaftersanteils und der daraus fließenden vermögensmäßigen Rechte betreffen“<sup>56</sup>.

Nach Auffassung des IV. Senats ist auch diese von *Ulmer* herausgearbeitete Unterscheidung inzwischen hinfällig geworden, weil der BGH in einem Urteil vom 12. 12. 1974<sup>57</sup> diese Rechtsansicht abgelehnt und entschieden habe, daß der Nießbraucher ebensowenig wie der Zessionar „Mitverwaltungsbefugnisse, wie sie einem Gesellschafter als Ausfluß seiner Mitgliedschaft zustehen“, geltend machen könne.

Hier hat der IV. Senat des BFH, wie es scheint, Unvereinbares zusammengebracht. Der vom BFH zitierte Satz *Ulmers* lautet vollständig folgendermaßen:

„Denn im Unterschied zum Zessionar hat der Nießbraucher nach § 1071 BGB ein dingliches, auch gegenüber den Mitgesellschaftern wirksames Mitspracherecht bei Verfügungen des Gesellschafters, die den Bestand des Gesellschaftersanteils und der daraus fließenden vermögensmäßigen Rechte betreffen; ausgenommen hiervon bleibt nur das unverzichtbare Auflösungsrecht aus wichtigem Grund.“

*Ulmer* verweist also auf § 1071 BGB, eine Vorschrift, die bestimmt, daß das dem Nießbrauch unterliegende Recht durch Rechtsgeschäft nur mit Zustimmung des Nießbrauchers aufgehoben oder in einem den Nießbrauch beeinträchtigenden Sinn geändert werden kann.

Entgegen der Auffassung des IV. Senats scheint nun mindestens zweifelhaft zu sein, daß der BGH in seiner Entscheidung vom Dezember 1974 diesen

<sup>56</sup> *Ulmer*, in Großkomm. HGB § 139 Anm. 88.

<sup>57</sup> BGH WM 1975, 174 = DB 1975, 439 = MDR 1975, 385 = BB 1975, 295 = DNotZ 1975, 735.

Ausführungen *Ulmers* zu § 1071 BGB widersprochen hat. Denn eine Anwendung des § 1071 BGB kam im Urteilszusammenhang gar nicht in Betracht.

Bemerkenswert ist schon, daß der BGH seine vom BFH zitierten Ausführungen<sup>58</sup> mit dem Zusatz versieht: „a. M. wohl *Soergel-Baur* aaO § 1068 Anm. 7; *Ulmer* aaO § 139 Anm. 88“. Denn in den Anmerkungen von *Baur* zu § 1068 BGB werden verständlicherweise die Rechtsfolgen des § 1071 BGB nicht kommentiert, und hätte der BGH der von *Ulmer* gerade zu § 1071 BGB dezidiert geäußerten Auffassung widersprechen wollen, hätte er kaum die vorsichtige Formulierung: „a. M. wohl ... *Ulmer*“ gewählt.

In dem vom BGH entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob der Nießbraucher, dem der Gewinnbezug aus einem Kommanditanteil eingeräumt ist, einem Gesellschafterbeschuß widersprechen kann, außerordentliche Erträge aus der Veräußerung von Anlagevermögen nicht auszuschütten, sondern einer Investitionsrücklage zuzuführen.

Der BGH vertrat die These, der Nießbraucher habe nur Anspruch auf die zur Ausschüttung freigegebenen Erträge. Sein Recht werde also durch den im Rahmen vernünftiger wirtschaftlicher Überlegungen gefaßten Gesellschafterbeschuß, bestimmte außerordentliche Erträge von der Ausschüttung auszunehmen, nicht berührt. Über den Schutz seiner Rechtsstellung hinausgehende Mitverwaltungsrechte habe der Nießbraucher nicht.

Damit ist zu den Rechtsfolgen des § 1071 BGB überhaupt nicht Stellung genommen. Denn nach § 1071 BGB sollen nur Rechtsänderungen, die den Nießbrauch beeinträchtigen, von der Zustimmung des Nießbrauchers abhängen. Hier war jedoch nach Auffassung des BGH eine Beeinträchtigung des Nießbrauchsrechts gerade nicht gegeben.

Daß das Urteil des BGH die Rechtsfolgen des § 1071 BGB überhaupt nicht betrifft, zeigt auch der weitere Text der Entscheidung, der allerdings an der vom BFH zitierten Fundstelle im Betriebsberater nicht mehr mit abgedruckt ist, sich jedoch aus der ausführlicheren Urteils wiedergabe in den Wertpapiermitteilungen<sup>59</sup> ergibt. Dort heißt es nämlich wenige Sätze weiter:

„Die von den Gesellschaftern beschlossene Rücklagenbildung brauchte sich der Kläger möglicherweise dann nicht gefallen zu lassen, wenn sie sein Nießbrauchsrecht auf unzumutbare oder gar sittenwidrige Weise beeinträchtigen würde (*Fischer* aaO § 109 Anm. 12; *Roblff* aaO S. 1341; vgl. auch § 1071 BGB). Davon kann hier aber nach den weitgehend auf unstreitige Tatsachen gestützten Feststellungen des Berufungsgerichts keine Rede sein.“

<sup>58</sup> BB 1975, 296 r. Sp.

<sup>59</sup> WM 1975, 176.

Der hier vorkommende Hinweis auf § 1071 BGB in Verbindung mit dem Satz, „davon“ — d. h. von dem Vorliegen derartiger Merkmale — „kann hier aber nach den ... Feststellungen des Berufungsgerichts keine Rede sein“, zeigt noch einmal deutlich, daß die Anwendung des § 1071 BGB für den BGH in der zitierten Entscheidung gar nicht zur Debatte stand.

Damit steht das Urteil des BGH aber auch der von *Ulmer* zu § 1071 BGB geäußerten These nicht entgegen. Der von *Ulmer* herausgearbeitete Unterschied zwischen Vorausabtretung und Nießbrauchsbestellung ist daher durch das Urteil des BGH nicht widerlegt. Die gegenteilige Auffassung des IV. Senats des BFH findet in den Entscheidungsgründen des BGH-Urteils kaum eine Stütze.

Nach allem kann das Urteil des IV. Senats in seiner zivilrechtlichen Argumentation in keinem der angesprochenen Punkte<sup>60</sup> überzeugen.

### C. Schlußbemerkungen

Abschließend sei noch einmal eine Anknüpfung an die einleitenden Bemerkungen gestattet. Es ging in dem Referat darum, zivilrechtliche Fragen zu erörtern, die in steuerrechtlichem Zusammenhang als Vorfrage auftreten. Nur diese zivilrechtliche Argumentation, nicht der sie tragende steuerrechtliche Zusammenhang, war Gegenstand der vorstehenden Überlegungen.

Wenn daher in den soeben vorgetragenen Bemerkungen Kritik an einzelnen Entscheidungen des BFH geübt wurde, so trifft diese Kritik unmittelbar auch nur die dort hervortretende zivilrechtliche Argumentation, nicht den steuerrechtlichen Zusammenhang und damit das Ergebnis der Entscheidungen, das durch Berufenere gewürdigt werden mag.

Vielleicht darf nun aber mit einer kurzen Schlußbemerkung die Beschränkung des Themas noch für ein paar Minuten überschritten werden. Es besteht sicher kein Anlaß, die Rechtsprechung des BFH, soweit sie zivilrechtliche Fragen berührt, mit einer gewissen Herablassung zu behandeln, so als verdienten diese Äußerungen nicht die Beachtung, die den Urteilen des BGH in Zivilsachen zugebilligt wird<sup>61</sup>. Es erscheint im Gegenteil bedeutsam, daß es Gebiete des Zivilrechts gibt — und der soeben behandelte Nießbrauch dürfte dazu gehören —, deren rechtliche Problematik zur

<sup>60</sup> Der BFH hat die zivilrechtlich umstrittene Frage, ob überhaupt ein Nießbrauch am Gewinnstammrecht eines Anteils an einer Personengesellschaft rechtswirksam begründet werden kann, dahinstehen lassen (aaO 594). Diese Frage ist daher auch hier unerörtert geblieben.

<sup>61</sup> *L. Schmidt*, FR 1977, 457, verweist nicht ohne Ironie auf die „allgemeine Phänomenologie der Urteilsschelte auf dem Gebiet des Steuerrechts“. Vgl. auch schon *Meincke*, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, JuS 1976, 693 ff., 699 mit Anm. 92.

Zeit vorwiegend<sup>62</sup> vor Finanzgerichten und gar nicht vor Zivilgerichten ausgefochten wird, so daß dem BFH hier geradezu eine führende Rolle in der Interpretation und Fortentwicklung des Zivilrechts zugewachsen ist.

So ist es denn auch zweifellos zu begrüßen, daß sich der BFH der Aufgabe, das Zivilrecht zu interpretieren, nicht verschließt. Doch wäre zu wünschen, daß dabei die Grenzfällen zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtung deutlicher als bisher gezogen würden. Damit wäre beiden Bereichen, der zivilrechtlichen und der steuerrechtlichen Interpretation, gedient.

Es sollte, wenn möglich, klarer als bisher herausgestellt werden, in welchem Bereich die zivilrechtliche Argumentation maßgeblich ist und unter welchen Voraussetzungen die zivilrechtliche Lage aus steuerrechtlichen Erwägungen vernachlässigt werden kann.

Damit würde die zivilrechtliche Argumentation zwar einerseits mit aller Deutlichkeit auf einen begrenzten Wirkungsbereich im Rahmen steuerrechtlicher Erwägungen verwiesen, andererseits aber doch in diesem ihr nun einmal zugewiesenen Bereich ernster genommen. Zur Zeit kann man sich dagegen des Eindrucks nicht immer erwehren, daß die zivilrechtliche Argumentation nur wie eine Garnierung erscheint, die, wenn sie paßt, verwendet, wenn sie nicht paßt, auch fortgelassen werden kann.

Zum Beleg sei noch einmal an den eingangs genannten Fall des Vaters erinnert, der seinem einjährigen Kind Wertpapiere überschreibt<sup>63</sup>. Einkünfte aus Kapitalvermögen, so argumentiert der VIII. Senat, bezieht hier der Vater, weil er sich die Erträge auf eigenen Konten gutschreiben läßt und damit nicht entsprechend den Anforderungen an die elterliche Vermögenssorge verfährt.

Ganz am Anfang des Referats war dagegen eine Entscheidung desselben VIII. Senats vom gleichen Tage genannt worden<sup>64</sup>, die die Begründung

<sup>62</sup> *Piltz*, Institut FSt. Brief 172 (1977) 8, verweist auf fast 70 in der Entscheidungssammlung (BFHE) bisher abgedruckte Urteile des BFH zum Nießbrauchsrecht und auf über 60 weitere in den EFG abgedruckte Entscheidungen der Finanzgerichte. Es wird daher auch von einer „Renaissance“ dieses Rechtsinstituts aus steuerlichen Gründen (*Fichtelmann*, DStR 1974, 267) oder davon gesprochen, daß der Nießbrauch durch das Steuerrecht „außerordentlich aufgewertet“ worden sei (*Schick*, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 4 R. 81, zitiert bei *Felix*, oben Fn. 49, 405). Doch spielte der Nießbrauch schon eine (wenn auch begrenzte) Rolle in der zivilrechtlichen Judikatur, als er als Gestaltungsmittel für eine steuergünstige Rechtsgeschäftsplanung noch nicht entdeckt worden war; vgl. dazu die umfangreich dokumentierte Darstellung von *Nußbaum*, Das Nießbrauchsrecht des BGB (1919).

<sup>63</sup> Oben S. 64.

<sup>64</sup> Oben S. 70 f.

von Sparguthaben zugunsten von Kindern betrifft. Hier lautet ein der Entscheidung unvermittelt angefügter Nachsatz:

„Anhaltspunkte dafür, daß der (Vater) über die Zinsen verfügt habe und damit als wirtschaftlicher Inhaber der Guthabenforderung zu betrachten sei, fehlen.“

Nimmt man diesen Nachsatz ernst, so soll offenbar die Verfügung über die einlaufenden Zinsen durch den Vater schon für sich genommen genügen, um dem Vater die Zinsen als eigene Einkünfte zuzurechnen. Auf den Verstoß gegen die Anforderungen an die Vermögenssorge kommt es danach gar nicht an. Bildete der Hinweis auf die Anforderungen an die elterliche Vermögenssorge in dem Wertpapierfall also überhaupt einen tragenden Faktor der Argumentation oder hätte der VIII. Senat mit diesem Nachsatz aus dem Sparbuchfall die ganzen Überlegungen zu den Anforderungen an die Vermögenssorge übergehen können, wenn er etwa zu dem Ergebnis gekommen wäre, daß den Anforderungen an die Vermögenssorge hier doch Genüge getan war?

Ähnlich liegt es, wenn das nur wenige Wochen später erlassene Nießbrauchsurteil desselben VIII. Senats vom 14. 12. 1976 als feststehende Rechtsprechung den Satz ausgibt, Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht nur, wer selbst Kapitalvermögen zur Nutzung überläßt. Haben die Kinder in dem Sparbuchfall selbst das Kapital zur Nutzung überlassen<sup>65</sup>? Hätte also der Senat in dem Sparbuchfall mit diesem aus dem Nießbrauchsurteil stammenden Satz die ganze zivilrechtliche Argumentation beiseite schieben können, wenn die dort im Zivilrecht gefundene Lösung nicht dem von ihm gewünschten Ergebnis entsprach?

Für einen Leser von Urteilen des BFH ist immer wieder überraschend, daß die zivilrechtliche Argumentation von Entscheidung zu Entscheidung wechseln kann, ohne daß die späteren Urteile in eine intensive Auseinandersetzung mit den früher für maßgeblich gehaltenen Rechtsmeinungen eintreten. So hat der VIII. Senat die Rechtsstellung eines Nießbrauchers noch Ende 1973 selbst als eine Position gekennzeichnet, „die der des Eigentümers im wesentlichen gleichkommt“<sup>66</sup>. Nur drei Jahre später hat der VIII. Senat diesen Standpunkt verlassen, ohne jedoch die Gründe zu benennen und zu widerlegen, die für seine damalige zivilrechtliche Einschätzung des Nießbrauchs bestimmend gewesen sind. Läßt sich nicht auch in dieser „Recht-

<sup>65</sup> Der BFH stellt in der Entscheidung vom 14. 12. 1976 demjenigen, der Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überläßt, denjenigen gleich, der „in die Rolle des Überlassers von Kapitalvermögen zur Nutzung gegen Entgelt“ eintritt. Doch wird Näheres über diese Rolle des Überlassers von Kapitalvermögen zur Nutzung gegen Entgelt in dem Urteil nicht ausgesagt. Daher bleibt auch offen, wer unter welchen Voraussetzungen in diese Rolle eintreten kann.

<sup>66</sup> BStBl II 1974, 509, 510 (oben Fn. 48).

sprechung im Wechsel ihrer Ansichten“<sup>67</sup> ein Beleg dafür finden, daß der BFH seiner eigenen zivilrechtlichen Argumentation kein wirkliches Gewicht beimißt?

Die Fragen zeigen, daß es wünschenswert wäre, wenn der BFH in seiner Rechtsprechung die Punkte, zu deren Beurteilung er das Zivilrecht für berufen hält, deutlicher als bisher kennzeichnen wollte mit der Konsequenz, daß er in dem so gekennzeichneten Bereich die vom Zivilrecht angebotene Lösung dann auch ernster zu nehmen hätte und sie nicht einfach beiseite schieben könnte.

Eine solche Haltung würde die Entscheidungsgrundlage durchsichtiger machen, die Beratungspraxis erleichtern und dazu führen, daß dem zivilrechtlichen Gehalt der vom BFH getroffenen Entscheidungen in der zivilrechtlichen Rechtsprechung und Literatur größeres Gewicht als bisher zugebilligt wird.

Der BFH würde auf diese Weise der Interpretation und Fortentwicklung des Zivilrechts, der in diesem Referat die Aufmerksamkeit gelten sollte, einen großen Dienst erweisen.

---

<sup>67</sup> Mit diesen Worten hat *Müller-Freienfels*, Fahrlässige Tötung des Erblassers als Grund zur Testamentsanfechtung?, Festschrift Schiedermaier (1976) 409 ff., 419, im Anschluß an *Bartholomeyczik* die Rechtsprechung der Zivilgerichte zu den Voraussetzungen der Testamentsanfechtung gemäß § 2078 Abs. 2 BGB charakterisiert.

# Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung

Dr. Manfred Groh, Vorsitzender Richter am Finanzgericht,  
Hannover, Lehrbeauftragter an der Universität Göttingen

## Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| I. Besonderheiten der Gewinnverteilung in Familienpersonengesellschaften               | IV. Umfang der Einkunftsquelle         |
| II. Bestimmung der Einkunftsquelle   | 1. Abgrenzung der originären Einkünfte |
| 1. Die Mitunternehmerschaft als Einkunftsquelle  | 2. Leistungen der Gesellschaft         |
| 2. Die Gesellschafterstellung als Einkunftsquelle                                      | 3. Leistungen des Gesellschafters      |
| III. Begründung und Übertragung von Einkunftsquellen in Familienpersonengesellschaften | 4. Bewertung der Leistungen            |
|  | a) Leistungen der Gesellschaft         |
|  | b) Leistungen des Gesellschafters      |
|  | c) Bewertungszeitpunkt                 |
|  | 5. Das Leistungsmaßverhältnis          |

## I. Besonderheiten der Gewinnverteilung in Familienpersonengesellschaften

Über die richtige Gewinnverteilung in Familienpersonengesellschaften wird im Steuerrecht seit langem gestritten. Was allerdings eine Familiengesellschaft ist, hat bisher niemand recht sagen können. Schwierigkeiten macht dabei nicht die Abgrenzung der Gesellschaftsformen, sondern die Beschreibung, was eigentlich eine Familie ausmacht. Wieweit der Kreis der Familienmitglieder reicht, welche persönlichen Beziehungen unter ihnen bestehen sollen, läßt sich offenbar nicht festlegen. Die wenigen Legaldefinitionen sind unergiebig<sup>1</sup>, die Literatur stellt manchmal auf die Nähe der Ver-

<sup>1</sup> Vgl. § 5 Abs. 4 der 2. DVO zur DividendenabgabeVO vom 5. 5. 1942, RGBl I 1942, 261; §§ 41—43 der 10. DV-LAG vom 28. 6. 1954, BGBl I 1954, 168. Vgl. auch § 76 Abs. 6 BetrVG und § 157 Abs. 4 Nr. 2 AktG, die auf § 15 AO 1977 Bezug nehmen.

wandschaft<sup>2</sup>, manchmal auf die Intensität der Beziehungen ab<sup>3</sup>, und auch die Soziologen wissen keine eindeutige Antwort<sup>4</sup>. Allgemeine Regeln für die Gewinnverteilung in Familiengesellschaften werden sich schon deswegen kaum aufstellen lassen. Darum geht es in unserer Frage aber auch gar nicht. Familienangehörige, ob nahe oder entfernt verwandt, verhalten sich in einer Gesellschaft durchweg nicht anders als andere Gesellschafter und brauchen daher kein Sonderrecht. Das ist schon deswegen tröstlich, weil wohl die Hälfte aller Personengesellschaften zu den Familiengesellschaften gehören mag, so ungewiß deren Abgrenzung im einzelnen auch ist. Probleme ergeben sich jedoch beim Generationenwechsel, wenn also der Vater sein Kind als Gesellschafter in sein Unternehmen aufnimmt oder für seine Aufnahme in eine Gesellschaft sorgt, die er bereits mit Dritten unterhält. Hier werden altruistische Motive wirksam und kommt es zu Gestaltungen, die mit anderen Gesellschaftern nicht getroffen worden wären.

Außerdem sind es natürlich steuerliche Überlegungen, die dann bedeutsam werden. Der Vater hätte sein Kind in jedem Fall in sein Unternehmen aufgenommen, wegen der Besteuerung tut er es früher; er hätte seinem Kind als Gesellschafter natürlich einen Gewinnanteil eingeräumt, wegen der Steuer fällt dieser Anteil höher aus. Daß es zu dieser Art des Steuerwiderstandes kommt, liegt an unserem Steuersystem. Hätten wir eine umfassende Haushaltsbesteuerung, wäre die Frage weniger wichtig. Allerdings hat jede Haushaltsbesteuerung irgendwo ihre Grenze; deshalb hat das Problem auch in den vergangenen Jahren der Haushaltsbesteuerung bestanden. Es wurde natürlich um so dringlicher, je höher die Steuerbelastung wurde und je stärker sich die Individualbesteuerung durchsetzte. Als das Bundesverfassungsgericht 1964 die gesonderte Einkommensteuerveranlagung auch der minderjährigen Kinder statuierte<sup>5</sup>, hat es gleichzeitig eine Steuerprämie für diese Art des Familien-Splitting ausgeworfen. Soll diese

<sup>2</sup> *Wapenhensch*, Die Familiengesellschaft in der Rechtsprechung des RFH, Diss. Breslau 1940 S. 15; *Bühler*, StuW 1943 Sp. 82, 183; *Mügel*, StuW 1941 Sp. 1060; *R. Lang*, Die Familiengesellschaft im Steuerrecht, Diss. Mainz 1954 S. 3; *H. Krause*, Die steuerliche Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften, Diss. Köln 1962, Bd. 34 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln, S. 2; *Wittek*, Die gesellschaftsrechtliche Bedeutung der Familien-GmbH, Diss. Göttingen 1969 S. 15.

<sup>3</sup> *Knur*, Die Familiengesellschaft, 1941, S. 12 und in *Juristenjahrbuch* 1961/62 S. 103 f; *Hengstmann*, Die Familiengesellschaft, Diss. Halle 1935 S. 11; *Fries*, Familiengesellschaft und Treuepflicht, Erlanger juristische Abhandlungen 1971 S. 39.

<sup>4</sup> Dazu *König* in *Wörterbuch der Soziologie*, 2. Aufl. 1969, Art. „Familie und Familiensoziologie“.

<sup>5</sup> BVerfG vom 30. 6. 1964 1 BvL 16—25/62, BVerfGE 18, 97 ff.

Steuerprämie versagt werden, so braucht es dazu eine rechtliche Begründung. *Deshalb ist zu fragen, was uns eigentlich berechtigt, von einer ernsthaft gewollten Gewinnverteilung im Steuerrecht abzuweichen.*

Vielleicht ist diese Suche schnell beendet. Möglicherweise gibt es nämlich einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, daß in Fällen wie der Familienpersonengesellschaft per se nur eine „angemessene“ Gewinnverteilung in Frage kommt.

Von Angemessenheit ist ja auch sonst die Rede, so bei den Betriebsausgaben in § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, bei der Abwicklung von Austauschverträgen unter Angehörigen, bei der Frage nach verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen, bei der Prüfung von Auslandsbeziehungen nach § 1 AStG und den entsprechenden Vorschriften in den DBA nach dem OECD-Muster, schließlich bei Beurteilung von Verrechnungsentgelten unter verbundenen Unternehmen<sup>6</sup>. Man möchte danach meinen, daß das arm-length-Prinzip nicht nur bei Auslandsbeziehungen, sondern ganz allgemein auch für Inlandstatbestände gilt, etwa in der Formulierung, *daß bei gleichgerichteten Interessen der Beteiligten nur angemessene Gestaltungen anerkannt werden können*<sup>7</sup>. So plausibel dieser Satz zunächst erscheinen mag, müßte doch seine Qualität als Rechtssatz nachgewiesen werden. Dies könnte gelingen, wenn er sich durch Rechtsanalogie ableiten ließe und zur Lückenschließung erforderlich wäre. Nun hat aber eine steuerschärfende Analogie, um die es hier ginge, ihre Probleme<sup>8</sup>. Sie wäre überhaupt nur zulässig, wenn in unserem Fall tatsächlich eine Regelungslücke besteht, die durch Rechtsfortbildung geschlossen werden muß<sup>9</sup>. Gerade das aber ist unwahrscheinlich.

Für die Zurechnung und Bestimmung von Einkünften enthalten die Steuergesetze nämlich Tatbestandsnormen, deren Reichweite zunächst durch Auslegung zu ermitteln ist, mag die reinliche Trennung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung auch problematisch sein<sup>10</sup>. Erst wenn sich hier-

<sup>6</sup> Vgl. sec. 482 des US Internal Revenue Code und No. 1.482-1 der US Treasury Regulations bei *Flick-Wassermeyer*, Komm. zum AStG, § 1, Anhang I; eingehend *Brezing*, Verrechnungsentgelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht, 1975. Ähnliche Regelungen enthielten bereits die §§ 33 und 44 EStG 1925.

<sup>7</sup> So offenbar *Gassner* bei Ruppe (Hrsg.), Familienverträge und Individualbesteuerung, Wien 1976 S. 250.

<sup>8</sup> Vgl. BFH vom 10. 2. 1972 I R 205/66, BStBl II 1972, 455; *Tipke-Kruse*, Komm. zu AO und FGO, 7. Aufl., § 1 StAnpG, Anm. 32; *Tipke*, Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 1977, 33 f.

<sup>9</sup> Zu den unterschiedlichen Lückenbegriffen vgl. *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl. 1976, S. 109 ff.

<sup>10</sup> *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Aufl. 1969, S. 342; *Kruse* (FN 9), S. 171 ff.

bei kein eindeutiges Ergebnis gewinnen ließe, könnte auf ein allgemeines Angemessenheitsprinzip zurückgegriffen werden. Um es vorweg zu nehmen: *tatsächlich läßt sich mit den gesetzlichen Tatbeständen auskommen und braucht auf ein solches Angemessenheitsprinzip bei gleichgerichteten Interessen nicht zurückgegriffen zu werden.* Ein solcher Rechtssatz wäre auch wenig brauchbar. So läßt sich oft nicht feststellen, ob gleichgerichtete Interessen vorliegen. Selbst für Gesellschaftsregelungen zwischen nahen Angehörigen besteht eine solche Vermutung nicht; auch hier gibt es interessenswahrende Vereinbarungen, nur zu häufig auch Streit zwischen den Gesellschaftern.

*Den richtigen Ansatzpunkt liefert die jüngere Rechtsprechung des BFH, aber auch erst diese.* Der RFH hat sich seinerzeit nicht sonderlich um die Begründung bemüht, warum von der vertraglichen Gewinnverteilung abgewichen werde. Er hat hierfür gelegentlich § 6 StAnpG<sup>11</sup>, zuweilen auch die nationalsozialistische Weltanschauung (§ 1 Abs. 1 StAnpG a. F.) angeführt, die eine Gestaltung zum Nachteil der Volksgemeinschaft<sup>12</sup> oder die Bevorzugung des Kapitalgebers verbiete<sup>13</sup>. Trotz des bösen Scheins handelte es sich dabei jedoch nicht um Unrechtsurteile, sondern um verbale Konzessionen an einen unseligen Zeitgeist. Das Urteilsergebnis ließ sich nämlich jeweils auch mit anderer Begründung halten. So hat der BFH in ähnlichen Fällen zunächst wieder auf § 6 StAnpG zurückgegriffen<sup>14</sup>, dieses Argument dann aber fallen lassen, weil mit der fraglichen Gewinnverteilung regelmäßig auch nichtsteuerliche Anliegen verfolgt würden<sup>15</sup>. Rechtsgrundlage der Korrektur sollte dann die wirtschaftliche Betrachtungsweise sein<sup>16</sup>, was immer man darunter zu verstehen hatte. Nachdem die AO 1977 keinen besonderen Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise mehr enthält<sup>17</sup>, wäre diese Argumentation heute noch fragwürdiger als schon in der Vergangenheit<sup>18</sup>.

Die Rechtsprechung hat jedoch rechtzeitig die Stellung gewechselt. Seit einiger Zeit stützt sie nämlich die Korrektur *unmittelbar auf § 15 Abs. 1*

<sup>11</sup> RFH vom 30. 9. 1936 VI A 801/35, RSStBl 1936, 1099; vom 29. 4. 1942 VI 101/42, RSStBl 1942, 497; vom 15. 4. 1942 VI 181/41, RSStBl 1942, 505.

<sup>12</sup> RFH VI 101/42 (FN 11).

<sup>13</sup> RFH vom 6. 9. 1939 VI 231/38, RSStBl 1939, 1008.

<sup>14</sup> BFH vom 22. 8. 1951 IV 256/50 S, BStBl III 1951, 181.

<sup>15</sup> BFH vom 15. 11. 1967 IV R 139/67, BStBl II 1968, 152.

<sup>16</sup> Z. B. BFH IV R 139/67 (FN 15); vom 22. 1. 1970 IV 85/65, BStBl II 1970, 413; vom 15. 10. 1970 IV R 134/70, BStBl II 1971, 262.

<sup>17</sup> Zu den Gründen *Bockelberg*, BB 1976, 1187.

<sup>18</sup> *Pawlowski*, BB 1977 S. 253; *Dornbach*, DSrR 1977, 3.

Nr. 2 EStG<sup>19</sup>. Das aber ist durchaus sachgerecht; denn diese Vorschrift regelt doch die Zurechnung von Einkünften aus gemeinschaftlichem Gewerbebetrieb, füllt den Gesetzesvorbehalt für den steuerlichen Eingriff aus und gibt damit sozusagen die Anspruchsgrundlage für die Steuerforderung. Dabei sollte nicht verwirren, daß die Rechtsprechung häufig auch § 12 Nr. 2 EStG anführt. Hierbei handelt es sich um zwei Seiten derselben Münze. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sieht auf den Empfänger der Bezüge und fragt, ob sie auf seiner Einkunftsquelle beruhen. § 12 Nr. 2 EStG sieht auf den Zuwendenden und fragt, ob er lediglich Einkünfte aus eigener Einkunftsquelle weitergeleitet hat. Entsprechendes gilt für die Einkünfte des stillen Gesellschafters nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf der einen Seite und ihre Abzugsfähigkeit beim Geschäftsinhaber nach § 4 Abs. 4 EStG auf der anderen Seite. Weil es die Darstellung vereinfacht, soll in der Folge in erster Linie auf die Situation beim Empfänger, also die §§ 15 Abs. 1 Nr. 2 und 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG abgestellt werden. Es sollte sich aus diesen Vorschriften ableiten lassen, was die Einkunftsquelle des Gesellschafters ist und welche Zuflüsse auf ihr beruhen. Damit dürfte auch klar werden, wann die Einkunftsquelle einem neuen Gesellschafter übertragen ist und welche Einkünfte ihr dann zuzurechnen sind.

## II. Bestimmung der Einkunftsquelle

### 1. Die Mitunternehmerschaft als Einkunftsquelle

Was Einkunftsquelle ist *und wieweit sie reicht*, kann uns nur der gesetzliche Tatbestand sagen; das ist nach den früheren Auseinandersetzungen um die Quellentheorie heute gesicherte Anschauung<sup>19a</sup>. Daher ist zu fragen, wie denn § 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG die Einkunftsquelle unterscheidet. Dort ist die Rede von Gewinnanteilen eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist. Einkunftsquelle wäre damit bei unbefangener Betrachtung die Gesellschafterstellung, die gleichzeitig Mitunternehmerschaft ist; die Mitunternehmerschaft wäre dann ein einschränkendes Merkmal zur Gesellschafterstellung. Die Rechtsprechung sieht die Dinge freilich anders. Für sie ist Einkunftsquelle einzig und allein die Mitunternehmerschaft, während die Gesellschafterstellung ein steuerlich unerhebliches Relikt aus dem Zivilrecht sein soll<sup>20</sup>. Das ist an sich verwunderlich. Geht es nämlich

<sup>19</sup> BFH vom 22. 1. 1970 IV 85/65, BStBl II 1970, 413; vom 29. 5. 1972 Gr. S. 4/71, BStBl II 1973, 5; vom 14. 2. 1973 I R 131/70, BStBl II 1973, 395; vom 29. 1. 1976 IV R 89/75, BStBl II 1976, 374.

<sup>19a</sup> Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940 S. 206 u. 385. Zur Quellentheorie vgl. Strutz, Komm. zum EStG 1925 Bd. I S. 30.

<sup>20</sup> Vgl. die in FN 19 zitierte Rechtsprechung, sowie BFH vom 1. 2. 1973 IV R 9/68, BStBl II 1973, 221; vom 21. 2. 1974 IV B 28/73, BStBl II 1974, 404.

um die Anerkennung der Familiengesellschaft, so wird peinlich untersucht, ob denn das Gesellschaftsverhältnis ordentlich vereinbart und ernsthaft durchgeführt worden ist<sup>21</sup>. Dann hätte es eigentlich nahe gelegen, auch bei Prüfung der Gewinnverteilung dieses Merkmal einzubeziehen. Was für die Begründung der Einkünfte gilt, sollte auch für ihre Höhe maßgebend sein.

Zudem ist die Gewinnverteilung nicht nur für die Einkommensbesteuerung, sondern auch für die *Schenkungssteuer* bedeutsam; hier wird die Gewinn-schenkung neuerdings sogar ausdrücklich erwähnt (§ 7 Abs. 6 ErbStG). Was Schenkung oder Zuwendung im Sinne des ErbStG ist, beurteilt sich grundsätzlich aber nach zivilrechtlichen Kriterien<sup>22</sup>. Hier wird es also darauf ankommen, ob die Gewinnzuweisung noch auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht und deshalb keine Schenkung ist. Die Mitunternehmer-schaft kann dafür nichts hergeben. Ob Gewinnbezüge überhöht sind, muß aber doch wohl für Einkommen- und Schenkungssteuerrecht einheitlich beantwortet werden; und dafür kann nur die Gesellschafterstellung in Betracht kommen.

Wichtiger noch ist die Überlegung, ob Einkünfte mit Hilfe des Mitunternehmermerkmals überhaupt quantifiziert werden können; nur dann wäre es doch für Entscheidungen über Angemessenheit und Unangemessenheit der Gewinnverteilung tauglich. Die Frage ist schlicht zu verneinen. Was eigentlich den Mitunternehmer ausmacht, kann noch immer nicht definiert oder auch nur hinreichend umschrieben werden. Es werden hierfür die unterschiedlichsten Kriterien, namentlich das gemeinsame Risiko, die Beteiligung am Vermögen, die Teilnahme an den Unternehmensentscheidungen, das Auftreten als Unternehmer nach außen und noch einiges mehr genannt<sup>23</sup>. Methodisch sieht man wegen dieser Ungewißheit in der Mitunternehmer-schaft daher keinen exakten Begriff, sondern überwiegend einen offenen Typus<sup>24</sup>, der sich nicht sicher umgrenzen, sondern nur nach dem Gesamt-

<sup>21</sup> Vgl. nur BFH vom 28. 11. 1974 I R 232/72, BStBl II 1975, 498 mit weiteren Nachweisen; vom 29. 1. 1976 IV R 102/73, BStBl II 1976, 328; vom 19. 9. 1974 IV R 95/73, BStBl II 1975, 141.

<sup>22</sup> Vgl. *Megow-Michel*, Komm. zum ErbStG, 6. Aufl. § 7 Anm. 3 und 36; eingehend *Schulze-Osterloh*, StuW 1977, 122, 138. S. auch FG München vom 20. 1. 1977, EFG 1977, 328.

<sup>23</sup> Vgl. *Herrmann-Heuer*, Komm. zu EStG u. KStG, 18. Aufl., § 15 EStG Anm. 27 c [2] und zuletzt *Dornbach*, StuW 1976, 116.

<sup>24</sup> Vgl. dazu *H. J. Wolff*, Typen im Recht und in der Rechtswissenschaft, Studium Generale 1952, 197 f; *Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, 77 f; *Harm Peter Westermann*, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften, 1970 S. 103; *Tipke*, Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 1977, 151; BFH IV B 28/73 (FN 20).

bild der Verhältnisse beurteilen läßt<sup>25</sup>. Dieser der Rechtssicherheit nicht eben förderliche Zustand hat bereits den Ruf nach dem Gesetzgeber provoziert<sup>26</sup>.

Für unsere Frage ist der Hinweis auf die Mitunternehmerschaft jedenfalls nicht hinreichend. Das Gesamtbild der Verhältnisse mag ausreichen, um eine Betätigung in diese oder jene Einkunftsart einzuordnen, sie also zu qualifizieren. Für ihre *Quantifizierung* läßt sich daraus *nichts* herleiten. Dann müßte nämlich gefragt werden, wieviel Mitunternehmerschaft denn im Einzelfall vorhanden ist, um danach den angemessenen Gewinnanteil zu bestimmen — sicherlich ein aussichtsloser Versuch. Zum Vergleich: Ob jemand unselbständiger Arbeitnehmer ist, beurteilt sich im Steuerrecht<sup>27</sup>, wie auch im Zivilrecht<sup>28</sup> nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Was zu seinen Arbeitseinkünften zählt, richtet sich aber nicht etwa nach dem Ausmaß seiner Unselbständigkeit, sondern natürlich nach seinem Dienstverhältnis. Und so ist es offenbar auch in unserer Frage. Ob jemand Mitunternehmer ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse; was zu seinen Einkünften gehört, richtet sich nach dem Gesellschaftsverhältnis.

Um den angemessenen Gewinnanteil zu bestimmen, hat der BFH allerdings gelegentlich gefragt, welche Einkünfte der Mitunternehmerstellung „immanent“ seien<sup>29</sup>; damit sollte die Mitunternehmerschaft auch zur Quantifizierung der Einkünfte herangezogen werden. Welcher Ertrag aber einer Quelle immanent ist, läßt sich vielleicht erfüllen oder dekretieren, aber nicht beweisen; intersubjektiv überprüfbar oder auch nur falsifizierbar wäre eine solche Angabe nicht. Die Immanenzvorstellung kann generell nicht weiterführen. Es ist nämlich nicht so, daß jede Quelle einen bestimmten Ertrag erbringt, den das Steuerrecht nur offenzulegen hätte. Vielmehr kommen Erträge in der Verkehrswirtschaft durch privatautonome Gestaltungen zustande, die das Steuerrecht hinnimmt, seien sie angemessen oder nicht. Erlangt z. B. ein Gesellschafter durch Geschicklichkeit oder gar Betrug einen besonders hohen Gewinnanteil, so ist dieser insgesamt bei den gewerblichen Einkünften zu erfassen und nicht etwa auf ein *iustum premium* für den geleisteten Beitrag zu reduzieren, weil mehr der Mitunternehmerstellung nicht immanent sei.

<sup>25</sup> So z. B. BFH vom 21. 2. 1974 IV B 28/73, BStBl II 1974, 404.

<sup>26</sup> *Dobroschke-Potthast*, DB 1975 S. 1724.

<sup>27</sup> Vgl. etwa BFH vom 18. 1. 1974 VI R 221/69, II 1974, 301; vom 4. 12. 1975 IV R 180/72, BStBl II 1976, 292.

<sup>28</sup> So z. B. bei der Abgrenzung zum selbständigen Handelsvertreter, vgl. *Baumbach-Duden*, Komm. zum HGB, 22. Aufl., § 84 Anm. 5 B mit weiteren Nachweisen.

<sup>29</sup> BFH vom 26. 5. 1971 IV R 11/70, BStBl II 1971, 557; IV R 89/75 (FN 19).

Für die hier vertretene Auffassung, daß es auf die *Gesellschafterstellung* ankomme und die Mitunternehmerschaft nur ein qualifizierendes *accedens* sei, läßt sich auch die historische Entwicklung anführen. Der Gesetzeswortlaut ist seit dem Einkommensteuergesetz 1920 (§ 7 Ziff. 3) fast unverändert geblieben. Damals sollte durch Erwähnung der Mitunternehmerschaft neben dem Gesellschaftsverhältnis die unterschiedliche Situation bei Kapital- und Personengesellschaften verdeutlicht werden. Während die Kapitalgesellschaft die Einkünfte selbst erzielt und die Gesellschafter nur mittelbar daran teilhaben, sind sie bei den Personengesellschaften unmittelbar am Gewinn beteiligt und wurden deshalb als Mitunternehmer bezeichnet<sup>30</sup>. Ausgeschlossen waren damit Gesellschafter, die zwar formal die Gesellschafterstellung hatten, am Gesellschaftserfolg aber nicht unmittelbar teilnahmen<sup>31</sup>. Innengesellschaften, bei denen die Gewinnbeteiligung nur schuldrechtlich vermittelt wird, wären an sich ebenfalls ausgeschlossen gewesen<sup>32</sup>. Hiervon hat die Rechtsprechung jedoch alsbald Ausnahmen gemacht, wenn der Innengesellschafter schuldrechtlich ganz wie ein Gesellschafter gestellt war, also bei der atypischen stillen Gesellschaft<sup>33</sup> und der atypischen Unterbeteiligung<sup>34</sup>. Offenbar um dem Rechnung zu tragen, wurde in der Folge nicht mehr nach der unmittelbaren Gewinnbeteiligung, sondern nur noch gefragt, für wessen Rechnung das Gewerbe betrieben werde<sup>35</sup> und wer das Unternehmensrisiko trage<sup>36</sup>. Daß die Mitunternehmer Gesellschafter seien, wurde bei alledem aber nicht in Zweifel gezogen<sup>37</sup>. Das änderte sich erst mit dem Aufkommen der Bilanzbündeltheorie. Nunmehr sollten die Gesellschafter jeweils eigene Betriebe unterhalten, darin nur beschränkt durch die Rechte ihrer Mitgesellschafter. Damit wurde das Gesellschafterband wertlos und die Unternehmerschaft allein bedeutsam<sup>38</sup>. Steuergegenstand war

<sup>30</sup> *Fuisting-Strutz*, Komm. zum Preußischen EStG, 8. Aufl., § 2 Anm. 13; *Strutz* (FN 19a) Bd. I S. 123.

<sup>31</sup> RFH vom 15. 1. 1931 VI A 611/30, RFHE 27, 332.

<sup>32</sup> Vgl. *Strutz* (FN 19a) § 29 Anm. 30.

<sup>33</sup> RFH vom 9. 4. 1930 VI A 1451, 1458/29, *StuW* 1930 Nr. 610; vom 4. 5. 1938 VI 213/38, *StuW* 1938 Nr. 357.

<sup>34</sup> RFH vom 21. 6. 1933 VI A 588/30, RStBl 1933, 1014. Gegen Mitunternehmerschaft jedoch noch *Beinert*, DStR 1962/63 S. 634.

<sup>35</sup> Z. B. RFH vom 21. 6. 1933 VI A 588/30, RStBl 1933, 1014. Vgl. auch *Becker*, *StuW* 1925 Sp. 1603, 1668 u. in Komm. zum EStG 1925, 1933, § 29 Anm. 41.

<sup>36</sup> RFH vom 15. 1. 1931 VI A 611/29, RStBl 1931, 275; vom 7. 2. 1934 VI A 933/32, *StuW* 1934 Nr. 215; S. auch *Lenski*, DStZ 1939, 467.

<sup>37</sup> Z. B. RFH vom 2. 12. 1925 VI B 179/25, RFHE 18, 85, 87; vom 1. 10. 1924 VI A 23/24, RFHE 14, 218; vgl. auch *Strutz* (FN 19a) § 29 Anm. 23 ff; auch noch *Wolff-Chrysan*, Komm. zum EStG, 2. Aufl. 1933, § 15 Anm. 8.

<sup>38</sup> *Veiel*, *StuW* 1941, Sp. 824.

zunehmend der Gewinn der einzelnen Gesellschafter, nicht mehr ihr Anteil am Gewinn der Gesellschaft<sup>39</sup>; dieser wurde lediglich noch als Addition von Einzelergebnissen verstanden. Nachdem dann auch die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters nicht mehr nur aus der Mitübernahme des Risikos, sondern auch aus seiner eigenständigen unternehmerischen Betätigung hergeleitet wurde<sup>40</sup>, lag es auf der Hand, daß Einkunftsquelle nur die Mitunternehmerschaft, nicht die Gesellschafterstellung sein könne.

Inzwischen hat aber bei der Bilanzbündeltheorie eine Rückbesinnung auf die zivilrechtliche Struktur eingesetzt, die wieder die Gesellschaft und das Gesellschaftsverhältnis in den Vordergrund stellt<sup>41</sup>. Damit erlangt auch die alte Auffassung neue Bedeutung, daß Mitunternehmer Gesellschafter sind, für deren Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Dem wird allerdings entgegengehalten, daß es Gesellschafter gebe, die nicht Mitunternehmer seien, wie auch Mitunternehmer, die nicht Gesellschafter seien<sup>42</sup>. Ersteres ist sicher richtig und, wie erwähnt, schon zum Einkommensteuergesetz 1920 bedacht worden. Letzteres ist kaum denkbar, weil bei gemeinsamem Risiko zumindest ein stillschweigender Gesellschaftsvertrag oder doch ein gesellschaftsähnliches Verhältnis vorliegen wird. Randfälle müssen im Wege der Auslegung oder Lückenfüllung gelöst werden. Es wäre falsch, danach die Gesetzesstruktur zu bestimmen.

Zusammengenommen bestätigen diese Überlegungen die eingangs angestellte Vermutung, daß die Mitunternehmerschaft nach dem Gesetzeswortlaut ein qualifizierendes *accedens* zur Gesellschafterstellung sei<sup>43</sup>. Diese Beurteilung gilt nicht allein für § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Gesellschafterstellung und Mitunternehmerschaft sind nämlich kein Spezifikum gerade dieser Vorschrift. Gesellschafter gibt es vielmehr in den verschiedensten Einkunftsarten. Selbst OHG und KG, in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausdrücklich erwähnt, können Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit<sup>44</sup>, Vermietung und Verpachtung<sup>45</sup> und selbst Land- und Forstwirtschaft<sup>46</sup> haben. Entsprechendes gilt für die Mitunternehmerschaft, die gleichfalls bei den

<sup>39</sup> *Kraneis*, Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie, Diss. Köln 1962 S. 10.

<sup>40</sup> RFH vom 9. 3. 1938 IV 81/38, RStBl 1938, 643; *Löblein*, StuW 1939 Sp. 297.

<sup>41</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1977, S. 165 f. Deutlich im BMF-Schreiben vom 20. 12. 1977 (BStBl I 1978 S. 8) zu Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften.

<sup>42</sup> BFH vom 28. 11. 1974 I R 232/72, BStBl II 1975, 498.

<sup>43</sup> Ähnlich *Dornbach*, Die Mitunternehmereigenschaft eines Gesellschafters aus gesellschaftsrechtlicher und steuerlicher Sicht, Diss. Bonn 1975 S. 40 ff und in StuW 1976 S. 116 ff.

<sup>44</sup> *Herrmann-Heuer*, § 18 EStG Anm. 6 f.

<sup>45</sup> *Herrmann-Heuer*, § 15 EStG Anm. 13 c [1].

<sup>46</sup> Nach Freigabe durch Gesetz vom 13. 5. 1976, BGBl I S. 1197.

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung<sup>47</sup>, aus freiberuflicher Tätigkeit<sup>48</sup> und aus Land- und Forstwirtschaft<sup>49</sup> bedeutsam ist, wo sie in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG sogar ausdrücklich erwähnt wird. Man müßte deshalb für den Bereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG richtiger von einer gewerblichen Mitunternehmerschaft sprechen, wenn man diese Kurzformel weiter verwenden will; das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal dieser Vorschrift<sup>50</sup>.

## 2. Die Gesellschafterstellung als Einkunftsquelle

Ist die *Gesellschafterstellung Einkunftsquelle*, so sind nach eben dieser Gesellschafterstellung auch die ihr zuzurechnenden Einkünfte abzugrenzen. Das gilt gleichermaßen für die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG angeführten Mitunternehmergesellschaften wie die in § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erwähnte typische stille Gesellschaft; für diese Form der Personengesellschaft kommt als Einkunftsquelle von vornherein nicht die Mitunternehmerschaft, sondern nur die in § 335 HGB beschriebene Gesellschafterstellung in Betracht. Ob Bezüge noch *auf der Gesellschafterstellung oder schon auf einer anderen causa beruhen*, wird das Zivilrecht sagen müssen. Dieses Tatbestandsmerkmal entstammt nämlich dem Zivilrecht und ist daher auch zivilrechtlich auszulegen; eine steuerliche Paralleldogmatik kann es darin nicht geben<sup>51</sup>.

In diesem Zusammenhang wird allerdings vielfach behauptet, die gesuchte Abgrenzung sei im Zivilrecht gar nicht möglich. Das Gewinnbezugsrecht sei nämlich Teil der Gesellschafterstellung, die Gewinne fielen deshalb stets originär beim Gesellschafter an und für eine Korrektur sei deshalb zivilrechtlich kein Raum<sup>52</sup>. Auf der danach verständlichen Befürchtung, jede wirksam vereinbarte Gewinnverteilung hinnehmen zu müssen, beruht offensichtlich die reservierte Haltung der Rechtsprechung gegenüber dem Gesellschaftsmerkmal im Gesetzestatbestand<sup>53</sup>. Sie ist in Wahrheit aber nicht begründet.

<sup>47</sup> Herrmann-Heuer, § 15 EStG Anm. 13 c [1].

<sup>48</sup> Herrmann-Heuer, § 18 EStG Anm. 6 g.

<sup>49</sup> Herrmann-Heuer, § 13 EStG Anm. 5.

<sup>50</sup> Vgl. BFH vom 9. 7. 1974 IV 427/62 U, BStBl III 1964, 530; vom 17. 1. 1973 I R 191/72, BStBl II 1973, 260.

<sup>51</sup> Grundlegend Flume, Festschrift Smend 1952 S. 59 ff; Tipke-Kruse (FN 8), § 1 StAnpG Anm. 16; Herrmann-Heuer, § 2 EStG Anm. 46; BVerfG vom 24. 1. 1962 1 BvR 845/58 BVerfGE 13, 331. Anders für den österreichischen Rechtsraum Fenyves bei Ruppe (FN 7) S. 31.

<sup>52</sup> So z. B. Böttcher-Beinert, DB 1965, 373; Burschberg, DB 1968, 1038, Wolff, Wpg 1973 S. 430; Böttcher, StbJb 1973/74, S. 122 f.

<sup>53</sup> Vgl. dazu L. Schmidt, FR 1974, 531.

Für die stille Gesellschaft, ob typisch oder atypisch, und auch für die Unterbeteiligung hat hierzu bereits der BGH das erforderliche gesagt. Diese Gesellschaften gehören als Personengesellschaften ohne eigenes Gesellschaftsvermögen zu den sogenannten Innengesellschaften<sup>54</sup>, in denen es zumindest nach Meinung des BGH nur schuldrechtliche Beziehungen gibt. Hier liegt in der unentgeltlichen Zusage überhöhter Gewinnbezüge zunächst nur ein Schenkungsversprechen auf künftige Leistungen, das erst mit Erbringung eben dieser Leistungen vollzogen wird. Dies hat der BGH wiederholt in Zusammenhang mit der unentgeltlichen Begründung einer stillen Gesellschaft ausgeführt und deswegen notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrages verlangt<sup>55</sup>, allerdings mit unterschiedlichem Echo im Schrifttum<sup>56</sup>. Rechtsgrund für die überhöhten Bezüge ist in diesen Fällen die Schenkungszusage, nicht das Gesellschaftsverhältnis.

Etwas komplizierter ist die Rechtslage bei den Personengesellschaften mit eigenem Vermögen, den sog. Gesamthandsgesellschaften. Hier gibt es echte Mitgliedschaftsrechte, zu denen auch die Gewinnbeteiligung gehört<sup>57</sup>. Nur kann daraus nicht der Schluß gezogen werden, jedwede Gewinnbeteiligung beruhe auf dem Gesellschaftsverhältnis. Sonst könnte das Kind für eine Kapitalbeteiligung von 1000 DM Jahresgewinne von 1 Mio. DM als eigene Gesellschaftereinkünfte erhalten. Bei einem solchen Mißverhältnis liegt aber auf der Hand, daß ein anderer Gesellschafter offenbar zu wenig erhält.

Daß und in welcher Weise sich zwischen dem verzichtenden und dem begünstigten Gesellschafter eine Zuwendung vollzieht, wird deutlich, wenn man sich die rechtliche Struktur der Gesamthandsgesellschaft vor Augen hält. Diese ist nämlich gleichzeitig Außen- wie Innengesellschaft<sup>58</sup>. Dementsprechend enthält der Gesellschaftsvertrag einmal das Organisationsstatut für das Leben der Gesellschaft, daneben aber auch wechselseitige Rechte und Pflichten für die Gesellschafter<sup>59</sup>. Sieht man nur die Innengesellschaft, also die schuldrechtlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern,

<sup>54</sup> Eingehend *H. P. Westermann* (FN 24) S. 186 ff; *Flume*, ZHR 136 (1972) S. 181.

<sup>55</sup> BGHZ 7, 179; 7, 379 f; BGH WM 1967, 685.

<sup>56</sup> Vgl. die Übersicht bei *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970 S. 154.

<sup>57</sup> *Hueck*, Recht der OHG, 4. Aufl. S. 218; *Flume* (FN 54) S. 186 f und DB 1973 S. 788 sowie DSStR 1973 S. 585; *Huber* (FN 56) S. 5, 148 f mit weiteren Nachweisen. Vgl. auch RGZ 57, 415.

<sup>58</sup> *Hueck* (FN 57) S. 50 ff; *Flume* (FN 54) S. 182; *Staudinger-Kefler*, Kommentar zum BGB, 11. Aufl., § 705 Anm. 43.

<sup>59</sup> *Hueck* (FN 57) S. 52 mit Nachweisen; *Flume* (FN 54) S. 182; *Huber* (FN 56) S. 5; *Teichmann*, Gestaltungsfreiheit in Gesellschaftsverträgen, 1970 S. 11 ff; *H. P. Westermann* (FN 35) S. 14 ff.

tern, könnte man wie bei der stillen Gesellschaft auch hier in der Zusage überhöhter Gewinnanteile ein lediglich schuldrechtliches Versprechen des benachteiligten Gesellschafters erblicken, das erst mit der tatsächlichen Überlassung der versprochenen Beträge perfiziert wird. Dabei wäre aber übersehen, daß im Gesamthandsverhältnis direkte Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern nicht möglich sind, diese vielmehr das Gesellschaftsvermögen durchlaufen müssen: Der Zuwendende leistet einen Beitrag in das Gesellschaftsvermögen, den der Empfänger durch dieses Medium in veränderter Form erhält<sup>60</sup>. Die Beziehung zwischen den Gesellschaftern wird also von Beziehungen zur Gesellschaft überlagert. Diese hat aus dem Gesellschaftsvertrag den Beitragsanspruch und die Verpflichtung auf Auskehrung von Vermögen und Gewinn<sup>61</sup>; auf seiten des Gesellschafters stehen dem entsprechende Mitgliedschaftspflichten und -rechte gegenüber. Überwiegen die Mitgliedschaftsrechte, handelt es sich dennoch nicht um eine Zuwendung der Gesellschaft<sup>62</sup>. Die Gesellschaft hat kein freies Vermögen, das sie einem Gesellschafter zuwenden könnte. Die Zuwendung bewirkt, wie aufgezeigt, vielmehr ein anderer Gesellschafter, der auf eine seinem Beitrag entsprechende Gewinnbeteiligung zugunsten des bevorzugten Gesellschafters verzichtet; bei ihm überwiegen die Gesellschaftspflichten die Gesellschaftsrechte. Dieses *Auseinanderfallen zwischen Beitragspflicht und Gewinnanspruch ist typisch für die Zuwendung überhöhter Gewinnanteile*. Der Begünstigte bezieht die überhöhten Zuweisungen von der Gesellschaft zwar aufgrund einer Gesellschafterstellung, aber nicht seiner eigenen, sondern derjenigen des Zuwendenden. Das wird sofort deutlich, wenn sich der Beitrag des zuwendenden Gesellschafters verringert oder ganz entfällt. Die übrigen Gesellschafter werden dann den überhöhten Gewinnanteil nicht bestehen lassen, weil er jetzt auf ihre Kosten ginge; sie werden ihn vielmehr in dem Maße einschränken, wie dies bei Fortfall oder Verringerung von Gesellschafterbeiträgen möglich ist<sup>63</sup>.

Die Rechtsfigur, die dieser Gestaltung gerecht wird, ist der *Vertrag zugunsten Dritter*. Es ist im Grundsatz anerkannt, daß auch ein Gesellschaftsvertrag als Vertrag zugunsten Dritter gestaltet werden kann<sup>64</sup>, und zwar auch durch die Abrede, daß Gewinnanteile einem Nichtgesell-

<sup>60</sup> Eingehend *Hoeninge*, Die gemischten Verträge in ihren Grundformen, 1910, S. 181 f, 268 f.

<sup>61</sup> Vgl. *Hueck*, (FN 57) S. 58, 267; *Staudinger-Kefler* (FN 58) § 705 Anm. 50, 66.

<sup>62</sup> So jedoch *Nitschke*, Die körperschaftlich strukturierte Personengesellschaft, 1970, S. 342 f.

<sup>63</sup> Dazu *Hueck* (FN 53) S. 57; *Fischer*, Großkommentar zum HGB, 3. Aufl., § 105 Anm. 47 e.

<sup>64</sup> Vgl. RGZ 145, 294; *Erman-Battes*, Komm. zum BGB, 5. Aufl., § 328 Anm. 28; *Staudinger-Kaduk*, 11. Aufl. § 328 BGB Anm. 17; *Reinicke*, NJW 1957, S. 562. Jeweils insbesondere zur Aufnahme von Nachfolgeklauseln.

schafter zufließen sollen<sup>65</sup>. Unser Fall unterscheidet sich nur dadurch, daß der begünstigte Dritte gleichzeitig auch Gesellschafter ist. Deckungsverhältnis für die überhöhte Gewinnzuweisung ist dennoch die Gesellschafterstellung des Zuwendenden, Valutaverhältnis sein Rechtsverhältnis zum Begünstigten, in der Regel ein Schenkungsversprechen. Formbedürftig ist die Zusage in diesem Fall nicht<sup>66</sup>, weil sich das Formerfordernis nach dem Deckungsverhältnis, nicht nach dem Valutaverhältnis richtet<sup>67</sup>. Valutaverhältnis muß aber nicht unbedingt ein Schenkungsversprechen sein; in Betracht kommt auch jedes beliebige Austauschverhältnis. Daher können überhöhte Gewinnzuweisungen auch zwischen Nichtangehörigen und in Nichtfamiliengesellschaften auftreten. Der Begünstigte erhält zwar regelmäßig ein Forderungsrecht gegen die Gesellschaft. Nur ist dieses nicht Bestandteil seines Mitgliedschaftsrechts, sondern das in § 328 BGB bei einem echten Vertrag zugunsten Dritter vorgesehene Leistungsrecht des Dritten; eine besondere causa liegt diesem Recht bekanntlich nicht zugrunde. Auch bei dieser Gestaltung wird aber das Schenkungsversprechen erst vollzogen, indem der zuwendende Gesellschafter seinen Beitrag leistet und der Begünstigte ihn über das Gesellschaftsvermögen erhält<sup>68</sup>. Diese Betrachtung gilt auch für die zweigliedrige Gesellschaft, weil auch hier ein Gesellschaftsvermögen besteht, das die Zuwendung durchlaufen muß.

Damit ist dargetan, daß überhöhte Bezüge auch bei Gesamthandsgesellschaften keine Gesellschafterbezüge aus eigener Einkunftsquelle sind und nur scheinbar auf eigenem Mitgliedschaftsrecht beruhen. Daher wird auch nicht ein solches Mitgliedschaftsrecht, sondern jeweils die einzelne Gewinnzuweisung zugewendet. Im Erbschaftsteuergesetz (§ 7 Abs. 6) gilt allerdings bereits der Anspruch auf die späteren Übergewinne als geschenkt. Wie es zu diesem Anspruch gekommen ist, sagt das Erbschaftsteuergesetz nicht. Es kann daher nicht gefolgert werden, daß die Zuwendung auf dem Mitgliedschaftsrecht beruhe. Vielmehr kann eine freigebige Zuwendung auch durch Vertrag zugunsten Dritter begründet werden<sup>69</sup>. Wenn heute die Gewinnshenkung als selbständige Zuwendung und nicht mehr als Werterhöhung des Gesellschaftsanteils angesehen wird, so spricht das eher für die hier vertretene Auffassung. Dabei wird nämlich angenommen, daß

<sup>65</sup> Vgl. Hueck (FN 57) S. 4; Teichmann (FN 59) S. 159.

<sup>66</sup> Ebenso, jedoch ohne nähere Begründung Hueck (FN 57) S. 61; Staudinger-Kefler, 11. Aufl., § 705 BGB Anm. 35; BGH LM § 516 BGB Nr. 3.

<sup>67</sup> BGHZ 41, 96; 46, 201; BGH, NJW 1965, 1913.

<sup>68</sup> Das ist wegen des Zeitpunkts bedeutsam für die Schenkungsanfechtung nach § 3 AnfG, § 32 KO und den Pflichtteilergänzungsanspruch nach § 2315 BGB. Zu letzterem Wieser in Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins 1970, S. 135, 138.

<sup>69</sup> Megow-Michel (FN 22) § 7 ErbStG Anm. 16.

der Gewinnüberschuß aus dem versteuerten Einkommen des Schenkers gewährt wird<sup>70</sup>.

### III. Begründung und Übertragung von Einkunftsquellen in Familienpersonengesellschaften

Um zu entscheiden, ob Gewinnbezüge überhöht sind, muß Klarheit bestehen, wieweit die eigene Rechtsstellung des Gesellschafters reicht. Will der Vater sein Kind als Gesellschafter aufnehmen, so kann er das in zweifacher Weise tun: Er kann für sein Kind eine Gesellschafterstellung neu begründen oder ihm seine eigene Gesellschafterstellung übertragen.

Hatte der Vater bisher ein Einzelunternehmen, muß er mit seinem Sohn einen Gesellschaftsvertrag schließen, in dem dieser eine Einlageverpflichtung übernimmt. Der Vater kann ihm die dafür erforderliche Geldsumme oder eine entsprechende Forderung schenken, die der Sohn einlegt. Bei der stillen Gesellschaft — ob typisch oder atypisch — ist nur diese Gestaltung möglich. Bei Gründung einer Gesamthandsgesellschaft kann der Vater dagegen sein Geschäft zur Leistung der eigenen Einlage wie auch der seines Sohnes einbringen, sofern der Unternehmenswert dafür ausreicht<sup>71</sup>. Es sind auch andere Vereinbarungen denkbar. So kann der Vater seinen Betrieb mit einer Schuld zugunsten seines Sohnes belasten und das Geschäft dann in die Gesellschaft einbringen; diese rechnet mit der Einlageforderung gegen die Betriebsschuld auf. Oder das Unternehmen wird nur teilweise in Anrechnung auf die Einlageverpflichtung des Vaters eingebracht, im übrigen aber an die Gesellschaft verkauft; der Vater tritt die Kaufpreisforderung an den Sohn ab, so daß wieder die Aufrechnungslage zur Gesellschaft entsteht. Wie auch immer: *der Vater schenkt seinem Sohn die Einlage*.

Die BFH-Rechtsprechung sieht demgegenüber in der Aufnahme des Sohnes durchweg eine *Schenkung des Gesellschaftsanteils*<sup>72</sup>. Das ist *nicht ganz korrekt*. Bei Begründung einer stillen Gesellschaft kann ohnehin kein Gesellschaftsanteil geschenkt werden<sup>73</sup>. Auch bei der Gesamthandsgesellschaft ist zwischen Einlage und Gesellschaftsanteil zu unterscheiden. Als

<sup>70</sup> *Megow-Michel* (FN 22), § 7 ErbStG Anm. 35.

<sup>71</sup> *Flume*, DStR 1973 S. 586 und in StbJb 1976/77 S. 45. S. auch BFH IV R 9/68 (FN 20).

<sup>72</sup> Z. B. BFH vom 4. 6. 1973 IV R 26/68, BStBl II 1973, 866 und vom 29. 1. 1976 IV R 73/73, BStBl II 1976, 324 für Kommanditbeteiligungen; vom 29. 3. 1973 IV R 56/70, BStBl II 1973, 650 für stille Beteiligungen.

<sup>73</sup> So offenbar auch BFH I R 131/70 (FN 19).

Gesellschaftsanteil wird überwiegend die vermögensrechtliche Seite der Mitgliedschaft bezeichnet<sup>74</sup>; die Einlage ist lediglich Bestandteil des Gesellschaftsanteils. Geschenk wird in unserem Fall allein die Einlage, während der Gesellschaftsanteil durch den Gesellschaftsvertrag erworben wird<sup>75</sup>. Der Anteil entsteht überhaupt erst mit der Gesellschaftsgründung, und zwar unmittelbar beim Sohn, nicht beim Vater; er kann deshalb auch nicht vom Vater verschenkt werden. Bei grobem Undank des Kindes kann deswegen nach § 531 BGB nur der Einlagebetrag, nicht der Gesellschaftsanteil zurückgefordert werden<sup>76</sup>. Werden zusätzlich zur Einlage noch überhöhte Gewinnanteile eingeräumt, liegt darin eine zweite Schenkung<sup>77</sup>, die aber mit der Einkunftsquelle des Sohnes nichts zu tun hat, sondern aus dem Einkommen des Vaters gewährt wird<sup>78</sup>.

*Zur Anteilsschenkung kann es nur kommen, wenn der Vater bereits Gesellschafter ist.* Handelt es sich um eine Gesamthandsgesellschaft, kann er seinen Gesellschaftsanteil bekanntlich mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter selbständig übertragen<sup>79</sup>, und zwar im ganzen (translativ) oder nur zu einem Bruchteil (konstitutiv)<sup>80</sup>, ja selbst unter Zurückbehaltung von Einzelrechten<sup>81</sup>. Hier folgt der Sohn dem Vater ganz oder teilweise in die Gesellschafterstellung, wird also eine bereits vorhandene Einkunftsquelle übertragen. Vollzieht sich der Vorgang als Doppelmaßnahme<sup>82</sup>, d. h. durch Ausscheiden des Vaters und gleichberechtigte Aufnahme des Sohnes in die Gesellschaft, ist das gleiche anzunehmen. Um den Sohn an einer bestehenden Gesellschaft zu beteiligen, bedarf es aber nicht unbedingt der Anteilsübertragung. Der Sohn kann sich vielmehr auch *mit eigener Einlage beteiligen und der Vater ihm die Mittel schenken*. Dafür kann auch ein Auszahlungsanspruch des Vaters gegen die Gesellschaft verwendet

<sup>74</sup> Vgl. die Angaben in FN 57.

<sup>75</sup> BGH, DB 1977, 1454; *Knobbe-Keuk*, Steuer-Kongreß-Report 1975 S. 213.

<sup>76</sup> BGH, DB 1977 S. 1454.

<sup>77</sup> So auch für das Erbschaftsteuerrecht *Megow-Michel* (FN 22) § 7 ErbStG Anm. 35.

<sup>78</sup> Denkbar ist auch die Abrede, den Sohn so zu behandeln, als sei er Gesellschafter, vgl. *Huber* (FN 56) S. 154; hier erlangt der Sohn überhaupt keine Einkunftsquelle, sondern ausschließlich Schenkungen.

<sup>79</sup> BGHZ 44, 231; BGH DB 1973 S. 272 und 1975 S. 145. Zu Einzelheiten vgl. *Hueck* (FN 57) S. 399 und *Huber* (FN 56) S. 369 ff.

<sup>80</sup> *Hueck* (FN 57) S. 400; *Flume*, Festschrift Larenz, 1973, S. 776; *Herrmann-Heuer*, § 16 EStG Anm. 104 mit Nachweisen.

<sup>81</sup> BGH DB 1966, 854 und 1975, 2123; BB 1967, 1307; *Wiedemann*, Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften, 1965, S. 64; *Hueck* (FN 57) S. 398; *Staudenmaier*, DNotZ 1966, S. 724.

<sup>82</sup> *Hueck* (FN 57) S. 396; *Huber* (FN 56) S. 354 ff.

werden, den der Sohn zediert erhält. Ein solcher Auszahlungsanspruch kann auch ad hoc geschaffen werden, indem z. B. die Einlageverpflichtung des Vaters herabgesetzt oder das früher eingebrachte Unternehmen höher bewertet wird<sup>83</sup>.

Möglich ist jedoch auch eine *Kombination von Begründung und Übertragung der Einkunftsquelle*. So kann der Vater sein Geschäft zunächst in die mit seinem Sohn neu gegründete Gesamthandsgesellschaft einbringen und diesem dann seinen Gesellschaftsanteil teilweise übertragen. Das wird vielfach dem Parteiwillen entsprechen. Häufig bringt nämlich der Vater sein Unternehmen zum Buchwert in die Gesellschaft ein, während dem Sohn seine Einlage zum Nennwert gutgeschrieben wird. Hat das Unternehmen stille Reserven, so werden dadurch die Gesellschafterleistungen natürlich falsch bewertet; ein Fremder hätte einen geringeren Betrag gutgeschrieben erhalten, also ein Agio leisten müssen. Werden die Kapitalkonten von Vater und Sohn in dieser Weise gestaltet und danach die Gewinne verteilt, so erhält der Sohn überhöhte Gewinnzuweisungen. Es kann mit dieser Gestaltung aber gleichzeitig auch eine Teilübertragung des väterlichen Gesellschaftsanteils gemeint sein. Das ist anzunehmen, wenn auch der Liquidationserlös entsprechend dem Kapitalkonto verteilt werden soll. Würde die Gesellschaft nämlich am nächsten Tage liquidiert, so wäre das Kind entsprechend seinem Kapitalanteil am Liquidationserlös beteiligt. In diesem Fall bedeutet die Gutschrift der Wertdifferenz eine Substanzzuwendung durch den Vater, rechtlich eine Teilabtretung seines Gesellschaftsanteils. Auch die Aufnahme des Kindes in eine Gesellschaft, die der Vater mit Dritten unterhält, vollzieht sich oft so, daß der Vater seinen Gesellschaftsanteil teilweise auf das Kind überträgt; buchmäßig wird dann lediglich ein entsprechender Teil seines Kapitalkontos umgeschrieben. Auch in unserem Fall könnte es zu einer solchen Umschreibung kommen, wenn zunächst die Bareinlage des Kindes korrekt bewertet und anschließend die Wertdifferenz vom Kapitalkonto des Vaters übertragen würde. Regelmäßig ersparen sich die Beteiligten jedoch diese Buchungen, ohne daß sich dadurch etwas an der rechtlichen Qualifizierung des Vorgangs als Teilübertragung des Gesellschaftsanteils ändern würde. Hier liegen also zwei Schenkungen vor, nämlich einmal der Einlage, dann eines Gesellschaftsanteils; so wird der Vorgang auch im Schenkungssteuerrecht gesehen<sup>84</sup>. Wenn dann noch überhöhte Gewinnzuweisungen gewährt werden, läßt sich sogar an eine dritte Schenkung denken.

<sup>83</sup> Vgl. Huber (FN 56) S. 231.

<sup>84</sup> BFH vom 29. 1. 1959 III 71/58 U, BStBl III 1959, 155; Megow-Michel (FN 22) § 7 ErbStG Anm. 8.

#### IV. Umfang der Einkunftsquelle

##### 1. Abgrenzung der originären Einkünfte

Unsere bisherigen Überlegungen haben gezeigt, daß *Einkunftsquelle die Gesellschafterstellung ist und überhöhte Gewinnzuweisungen nicht auf der Gesellschafterstellung, sondern auf einer Sonderbeziehung zum benachteiligten Gesellschafter beruhen*. Symptomatisch hierfür sollte das Auseinanderfallen von Beitragspflicht und Gewinnanspruch sein; der beschenkte Gesellschafter erhält mehr, der schenkende Gesellschafter weniger als seinem Beitrag entspricht. Was hierzu bisher nur generell formuliert wurde, soll jetzt zu einem *Maßstab* konkretisiert werden, mit dem sich beim beschenkten Gesellschafter die originär aus dem Gesellschaftsverhältnis fließenden Einkünfte von den geschenkten Beträgen trennen lassen. Erst wenn das gelingt, ist der hier verfolgte zivilrechtliche Ansatz praktisch brauchbar.

Ausgangspunkt wird auch hier der Vergleich zwischen Gesellschafterbeitrag und Gesellschaftsleistung sein müssen. Obwohl das Gesellschaftsverhältnis bekanntlich kein Austauschvertrag, kein Synallagma ist, stehen doch die Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsvertrag in einem wechselseitigen Abhängigkeitsverhältnis; mit dieser Maßgabe kann man in der Gewinnbeteiligung ein Entgelt für den Gesellschafterbeitrag sehen. Ist die Gewinnbeteiligung überhöht, so liegt unter Familienangehörigen der Gedanke an eine *gemischte Schenkung* nahe. So wird der Vorgang in der Tat auch in der Zivilrechtsprechung gewürdigt<sup>85</sup>. Zwar genügt für die Annahme einer gemischten Schenkung noch nicht, daß die beiderseitigen Leistungen in einem objektiven Mißverhältnis stehen; vielmehr muß auch Einverständnis herrschen, daß der Überschuß unentgeltlich zugewendet wird<sup>86</sup>. Dieser Nachweis ist natürlich schwer zu führen. Immerhin kann das Einverständnis bei einem groben Mißverhältnis der Leistungen vermutet werden<sup>87</sup>. Nach ähnlichen Erwägungen entscheidet das Schenkungsteuerrecht, ob eine freigebige Zuwendung vorliegt<sup>88</sup>. Um dieses grobe Mißverhältnis festzustellen, müssen die Leistungen der Gesellschaft und des Gesellschafters ermittelt, bewertet und miteinander verglichen werden. Diesem Programm ist in anderem Zusammenhang auch der BGH gefolgt, als er zu prüfen hatte, ob durch überhöhte Gewinnanteile verbotswidrig Tarifentgelte im Güterkraft-

<sup>85</sup> Vgl. BGHZ 7, 178 für stille Gesellschaft. BGH NJW 1959, 1433 und BB 1965, 472 sowie DB 1977, 1454 für Gesellschafter der OHG bzw. Komplementäre der KG. S. auch Hueck, DB 1966, 1043.

<sup>86</sup> RGZ 163, 257.

<sup>87</sup> BGH LM § 2325 BGB Nr. 1; § 2205 Nr. 10; NJW 1972, 1709.

<sup>88</sup> Näheres bei Schulze-Osterloh, StuW 1977 S. 131.

verkehr zurückerstattet würden<sup>88a</sup>; auch diese Frage konnte durch Wertvergleich der Leistungen von Gesellschaft und Gesellschafter beantwortet werden.

## 2. Leistungen der Gesellschaft

Die Leistungen der Gesellschaft werden regelmäßig in Geld erbracht und sind schnell aufgezählt: Auslagenersatz, Gewinnzuweisung und Kapitalrückzahlung. Hier interessieren nur die Gewinnzuweisungen als Gegenwert für die Gesellschafterleistung, die aber nicht zu eng gesehen werden dürfen. Es zählen dazu nämlich nicht nur die Zuweisungen in den Jahresabschlüssen, sondern auch Gewinne bei Abfindung und Liquidation, kurz das Gesamtergebnis aus der Gesellschaftszugehörigkeit, Verlustkorrekturen eingeschlossen.

## 3. Leistungen des Gesellschafters

Leistungen des Gesellschafters heißen Beiträge und können ganz unterschiedlichen Inhalt haben. § 706 BGB unterscheidet zwischen Sach- und Dienstleistungen. Zu ersteren gehören alle übertragbaren Vermögenswerte, also Geld, Sachen, Forderungen, Patente, Know-how, Schutz- und Urheberrechte, ob sie nun *quoad dominium*, *quoad sortem* oder *quoad usum* überlassen werden. Zu den Dienstleistungen zählen neben den normalen Arbeitsverrichtungen Leistungen der verschiedensten Art, so die Verschaffung von Beziehungen, von Kundschaft, von Einkaufsmöglichkeiten, die Vermittlung technischer Kenntnisse, die Überlassung eines attraktiven Namens<sup>89</sup>, die Übernahme von Haftung und Risiko. Das ist die gegenständliche Seite der Beiträge, mit der das Sachziel der Gesellschaft gefördert wird. Gleichzeitig dienen sie aber auch dem wirtschaftlichen Formalziel der Gesellschaft, regelmäßig der Gewinnerzielung. Alle Beiträge der Gesellschafter sind demnach auch Gewinnbeiträge. Haben sie Erfolg, gewinnt die Gesellschaft Vermögen und Kapital hinzu, das die Gesellschafter entnehmen oder ihrer Gesellschaft weiter überlassen können. Diese Kapitalüberlassung tritt als ständiger Beitrag neben die übrigen Gesellschafterleistungen. Deswegen erbringen Gesellschafter, die vielleicht vor Jahren Vermögen auf die Gesellschaft übertragen haben, mit der Kapitalüberlassung auch gegenwärtig noch einen Gesellschaftsbeitrag, den sie erst mit der Entnahme, durch Abfindung oder Auskehrung des Liquidationserlöses beenden. Der Umfang der Kapitalüberlassung entspricht allerdings nicht unbedingt dem Anteil am ausgewiesenen Eigenkapital. Einzubeziehen sind in jedem Fall

<sup>88a</sup> BGH, BB 1967, 478 und 1970, 1069.

<sup>89</sup> RGZ 37, 61; 80, 271; BFH Gr. S. 4/71 (FN 19).

die stillen Reserven, aber auch ein originärer Geschäftswert. Denn die Gesellschafter überlassen der Gesellschaft gemeinsam doch das Unternehmen. Sie könnten die Gesellschaft veranlassen, morgen das Unternehmen zu verkaufen und damit den Unternehmenswert zu realisieren. Behielte die Gesellschaft den erzielten Barbetrag zur weiteren Verwendung, würde der Unternehmenswert (abzüglich Verbindlichkeiten) als Eigenkapital in Erscheinung treten und den Umfang der Kapitalüberlassung verdeutlichen. Bringt etwa ein Gesellschafter ein lebendes Unternehmen in die Gesellschaft ein, so läßt sich der Umfang seiner Kapitalüberlassung nur nach dem Wert des Unternehmens bemessen; daran ändert sich in der Folge nichts, auch wenn jetzt noch andere am Unternehmenswert beteiligt sind.

Die Rechtsprechung sieht die Dinge etwas anders. Allerdings hat sie bei der Angemessenheitsprüfung gleichfalls wiederholt auf den Gesellschafterbeitrag abgestellt. So finden sich häufig Äußerungen, daß der Gewinnanteil der Leistung für die Gesellschaft entsprechen müsse<sup>90</sup> und daß diese Leistungen in Tätigkeit und Kapitaleinlage<sup>91</sup> bzw. in Arbeitseinsatz, Sonderleistungen (angesehener Name, Seriosität, Kreditwürdigkeit, Kunst der Menschenbehandlung), Kapitaleinsatz und Risikoübernahme bestehe<sup>92</sup>. Seit dem Vorlagebeschluß des IV. Senats<sup>93</sup> und dem Beschluß des Großen Senats<sup>94</sup> wird zwar noch von Arbeitseinsatz, Sonderleistungen und Risikoübernahme, aber nicht mehr von Kapitaleinlage und Kapitaleinsatz gesprochen. An ihre Stelle ist der „tatsächliche Wert des Gesellschaftsanteils“ getreten, mit dem die Gewinnzuweisungen verglichen werden sollen, soweit sie nicht die erwähnten Sonderleistungen abgelten.

Hiergegen sind alsbald praktische Bedenken geäußert worden. Soll die Gewinnzuweisung am Anteilswert gemessen werden, müßte der Anteilswert von der Gewinnzuweisung unabhängig sein. Tatsächlich ist er das nicht und die Anweisung deshalb nicht recht brauchbar<sup>95</sup>; das räumt jetzt auch der BFH ein<sup>96</sup>. Außerdem ist nicht ganz klar, welche systematische Überlegung hinter dieser Anweisung steht. Der Gesellschafter überläßt der Gesellschaft ja nicht seinen Anteil zur Nutzung. Offenbar hat sich der jetzige Zustand ganz unreflektiert aus einer Entwicklung in der Rechtsprechung ergeben. Hier wurde die Angemessenheit nämlich zunächst nach dem

<sup>90</sup> BFH vom 26. 8. 1958 I 116/58 U, BStBl III 1958, 445; vom 31. 1. 1961 I 259/60 U, BStBl III 1961, 158.

<sup>91</sup> BFH IV 246/50 S (FN 14); vom 8. 6. 1967 IV 162/63, BStBl III 1967, 598.

<sup>92</sup> BFH IV R 139/67 (FN 15) und vom 25. 4. 1968 VI R 279/66, BStBl II 1968, 741 zur Gewinnverteilung in der GmbH & Co.

<sup>93</sup> BFH IV R 11/70 (FN 29).

<sup>94</sup> BFH Gr. S. 4/71 (FN 19).

<sup>95</sup> Zuerst Breidenbach, DB 1973 S. 544.

<sup>96</sup> BFH vom 29. 3. 1973 IV R 56/70, BStBl II 1973, 650.

Kapitalkonto beurteilt und dabei eine Höchstverzinsung von 20 v. H. statuiert<sup>97</sup>. Da der nominelle Kapitalbetrag aber eine recht zufällige Ziffer ist, bezog die Finanzverwaltung die 20 v. H. alsbald auf den realen Wert der Beteiligung<sup>98</sup>; der Große Senat<sup>99</sup> ist dem dann im Grundsatz gefolgt. Damit ist aber die Beziehung zur Kapitalleistung des Gesellschafters verlorengegangen, die nach dem Vorgesagten in der anteiligen Überlassung des Unternehmenswerts zu sehen ist; dieser Vorstellung scheint sich jetzt auch der BFH zu nähern<sup>100</sup>. Akzeptiert man diese Auffassung, ist noch der Umfang der Kapitalüberlassung zu bestimmen. Dafür bietet sich die *Beteiligung am Liquidationserlös* an, worauf Schenkungsteuerrecht und letztlich auch Bewertungsrecht abstellen<sup>100a</sup>.

#### 4. Bewertung der Leistungen

##### a) Leistungen der Gesellschaft

Die Bewertung der Gesellschaftsleistung ist wiederum einfach. Sie besteht in Gewinnzuweisungen, die irgendwann auszuzahlen und schon in DM angegeben sind. Unsicher ist allerdings die Höhe des künftigen Gewinns. Er muß für einen übersehbaren Zeitraum, nach Meinung des BFH für fünf Jahre, geschätzt werden<sup>101</sup>. Anfangs- oder Zwischenverluste sind zu berücksichtigen, Erfolgsverschiebungen durch Bilanzierungsmaßnahmen zu korrigieren. Abfindungsklauseln, die eine Beteiligung des ausscheidenden Gesellschafters an den stillen Reserven ausschließen sollen, werden selten bedeutsam, mindern die zu erwartende Gesellschaftsleistung nicht und können daher regelmäßig außer Betracht bleiben<sup>102</sup>. Entnahmebeschränkungen sind üblich und daher nicht zu veranschlagen<sup>103</sup>; entscheidend ist auf seiten der Gesellschaft allein die Gewinnzuweisung.

<sup>97</sup> BFH I 259/60 U (FN 90); vom 25. 7. 1963 IV 421/62 U, BStBl III 1964, 3; vom 22. 1. 1970 IV R 178/68, BStBl II 1970, 416; IV R 134/70 (FN 16).

<sup>98</sup> Märkle, DStR 1973 S. 131; BFH IV R 134/70 (FN 16). S. auch Littmann, Inf. 1973 S. 1 ff.

<sup>99</sup> BFH Gr. S. 4/71 (FN 19).

<sup>100</sup> BFH vom 27. 9. 1973 IV R 33/71, BStBl II 1974, 51.

<sup>100a</sup> BFH vom 29. 1. 1959 III 71/58 U, BStBl III 1959, 155; vom 2. 7. 1971 III R 72/70, BStBl II 1971, 678.

<sup>101</sup> BFH Gr. S. 4/71, (FN 19); vom 29. 3. 1973 IV R 158/68, BStBl II 1973, 489. S. auch BGH DB 1977, 1451.

<sup>102</sup> Vgl. zur Bewertung im Schenkungsteuerrecht *Megow-Michel* (FN 22) § 7 ErbStG Anm. 33 mit weiteren Nachweisen. Anders BFH IV R 158/68 (FN 101). Zum Streitstand beim Zugewinnausgleich *Huber* (FN 56) S. 342.

<sup>103</sup> Anders BFH IV R 158/68 (FN 101) bei der Bewertung des Gesellschaftsanteils.

*b) Leistungen des Gesellschafters*

Um ein mögliches Leistungsmaßverhältnis festzustellen, muß zunächst der objektive Wert auch der Leistungen des Gesellschafters ermittelt werden. Am besten würde man hierzu Gesellschaftsverträge unter Fremden heranziehen. Weil das nicht möglich ist, muß an die Preise gleicher oder vergleichbarer Leistungen in Austauschverträgen angeknüpft werden, wie es ja auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen in einer reichhaltigen Rechtsprechung geschieht. Allerdings hat der BFH davon gesprochen, die Situation bei Aufnahme eines Angehörigen als Gesellschafter lasse sich überhaupt nicht mit einem Vertrag unter Dritten vergleichen<sup>104</sup>. Das kann aber nicht überzeugen. Die Leistungen des Angehörigen können doch festgestellt und bewertet werden; so verfährt schließlich auch das Erbschaftsteuergesetz, wenn es um Gewinnschenkungen geht<sup>105</sup>. Als Sonderleistungen sind vor allem die Dienstleistungen<sup>106</sup> und die Komplementärhaftung in der KG<sup>107</sup> zu berücksichtigen. Allerdings hat die Heranziehung von Marktpreisen aus Austauschverträgen auch ihre Probleme. Dort besteht der Gegenwert in einer festen und realisierbaren Geldsumme, hier in unsicheren Gewinnerwartungen. Selbst wenn die künftigen Gewinne sorgfältig und zurückhaltend geschätzt werden, bleibt doch ein zusätzliches Risiko, das in der Gewinnzuweisung abgegolten werden muß. Seine Höhe hängt auch von der Art der Gewinnverteilung ab; sind die Sondervergütungen unabhängig vom Gesamtgewinn als Kosten zu verrechnen, kann der Zuschlag wegen des geringen Risikos u. U. ganz entfallen.

Diese Erwägungen sind vor allem für die Kapitalüberlassung bedeutsam. Hier ist zunächst an den Landeszinssfuß für langfristiges gesichertes Fremdkapital anzuknüpfen, dann jedoch ein Risikozuschlag zu machen. In der Rechtsprechung werden in diesem Zusammenhang die unterschiedlichsten Zinssätze genannt: 25 v. H. auf die Einlage eines typischen stillen Gesellschafters ohne Verlustbeteiligung<sup>108</sup>, ebensoviel bei Gewährung eines partiarischen Darlehns<sup>109</sup>, 20 v. H. auf den Buchwert des Kommanditanteils, falls der Kommanditist jederzeit zu diesem Betrag hinausgedrängt

<sup>104</sup> So Gr. S. 4/71 (FN 19).

<sup>105</sup> Vgl. Kapp, ErbStG, 7. Aufl., § 7 Anm. 189; Beinert, StbJb 1974/75 S. 215.

<sup>106</sup> Hier kann sich eine Verpflichtung auf Vorabvergütung auch aus den Umständen ergeben, vgl. BGHZ 17, 302; BB 1951, 654; Fischer in Großkomm. zum HGB, 3. Aufl., § 114 Anm. 13; Schilling, ebenda, § 168 Anm. 5, 6.

<sup>107</sup> Prämie hier üblich, vgl. Schilling (FN 106) und Streck FR 1973 S. 467 mit weiteren Nachweisen sowie BGH, WM 1956, 1062. Zur Bewertung bei der GmbH & Co. vgl. Herrmann-Heuer, § 15 EStG Anm. 29 e [2]. Unüblich bei der OHG, vgl. BGH, BB 1973, 1368.

<sup>108</sup> BFH I R 131/70 (FN 19).

<sup>109</sup> BFH vom 9. 7. 1969 I R 78/67, BStBl II 1969, 649.

werden kann<sup>110</sup>. Bei schenkweiser Aufnahme als Kommanditist oder als typischer bzw. atypischer stiller Gesellschafter sowie als Unterbeteiligter sollen demgegenüber grundsätzlich 15 v. H. angesetzt werden, bezogen allerdings nicht auf die Einlage, sondern auf den wahren Wert des erlangten Gesellschaftsanteils<sup>111</sup>, bei gemischter Schenkung einer stillen Beteiligung ein Betrag zwischen 25 v. H. und 15 v. H.<sup>112</sup>. Wie sich diese Zinssätze vereinbaren lassen und woraus sie abgeleitet werden, ist unklar. Vor allem die Quote von 15 v. H. für geschenkte Beteiligungen ist wiederholt als ganz und gar willkürlich bezeichnet worden. Doch läßt sich einiges zu ihrer Rechtfertigung sagen.

Sieht man die Kapitaleistung der Gesellschafter in der Überlassung des Unternehmenswerts (abzüglich Fremdkapital) so liegt es nahe, in diesem Zusammenhang *an die Überlegungen anzuknüpfen, die ein Erwerber des Unternehmens anstellen würde*. Im Unternehmenshandel werden die Preise überwiegend mit einem Vielfachen des nachhaltigen Gewinns ermittelt. Hierzu gibt es Unterlagen bei den Banken und bei Spezialfirmen, die solche Verkäufe vermitteln; auch in Zeitungsberichten wird gelegentlich darauf eingegangen<sup>113</sup>. Aus dieser Kapitalisierung läßt sich ein Zinsfuß ableiten. Werden Unternehmen beispielsweise mit dem 8- bis 10fachen des Jahresgewinns bewertet, so bedeutet das eine Verzinsung von 10 bis 12,5 v. H. auf den Kaufpreis, d. h. den Unternehmenswert. Ein Zufluß von 15 v. H. führt zu einer Kapitalisierungsziffer von  $100 : 15 = 6\frac{2}{3}$ , also einer recht zurückhaltenden Bewertung; die Anerkennung eines solchen Zinssatzes als Kapitalüberlassungsentgelt erscheint danach sogar recht großzügig. Allerdings sind die Beziehungsgrößen zu beachten. *Unsere Überlegung bezieht sich auf den Unternehmenswert und den Anteil des Gesellschafters daran*. Der BFH wählt als Bezugsgrundlage demgegenüber den „wahren Anteilswert“. Anteil am Unternehmenswert und Wert des Gesellschaftsanteils decken sich aber nicht. Die Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften müßte wiederum aus Anteilsverkäufen abgeleitet werden<sup>114</sup>; der tatsächliche Wert des Gesellschaftsanteils ist sein mutmaßlicher Verkaufspreis<sup>115</sup>. Der Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil wird wegen geringerer Einflußmöglichkeiten und erschwelter Verkäuflichkeit aber tendenziell niedriger ausfallen als beim Unternehmenskauf. Der Anteilswert ist deshalb niedriger als die entsprechende Quote am Unternehmenswert; bei Kapitalgesellschaften wird das im Paketzuschlag für umfangreiche Anteilsverkäufe

<sup>110</sup> BFH IV R 89/75 (FN 19).

<sup>111</sup> BFH Gr. S. 4/71 (FN 19).

<sup>112</sup> BFH IV R 56/70 (FN 72).

<sup>113</sup> Z. B. Handelsblatt vom 6. 12. 1976 und vom 6. 12. 1977.

<sup>114</sup> Wiedemann (FN 81) S. 36.

<sup>115</sup> Huber (FN 56) S. 346.

deutlich. Daraus folgt wiederum, daß der Käufer eines Gesellschaftsanteils den anteiligen Ertrag mit einem erheblich höheren Zinssatz kapitalisieren würde als ein Käufer des ganzen Unternehmens den Unternehmensertrag. Über diesen Zinssatz lassen sich nur Vermutungen anstellen. Sie sind jedoch überflüssig, weil die Gesellschafterleistung nach dem Vorgesagten nicht in der Überlassung des Anteilswerts, sondern des Anteils am Unternehmenswert besteht. Soweit sich übersehen läßt, bezieht auch die Verwaltungspraxis den Zinssatz auf den — irgendwie geschätzten — Anteil am Unternehmenswert<sup>116</sup> und nicht auf den „wahren Anteilswert“, mag das in Verkennung des Unterschieds beider Werte oder in Resignation vor der Ermittlung des Anteilswerts geschehen. Die Praxis tut damit aber das theoretisch richtige.

Der Unterschied zwischen anteiligem Unternehmenswert und Anteilswert erklärt auch, warum die Verzinsung für tatsächlich geleistete Vermögenseinlagen die erwähnten 15 v. H. überschreiten kann. Wer sich an einer Personengesellschaft beteiligt, rechnet ebenso wie ein Anteilserwerber, legt für seine Einlage also einen höheren Zinssatz als ein Unternehmenskäufer für das gesamte Unternehmen zugrunde; bezogen auf den Anteil am höheren Unternehmenswert, ermäßigt sich die Rendite jedoch. Liegt der Anteilswert wegen der erwähnten Besonderheiten z. B. 50 v. H. unter dem anteiligen Gesamtwert, wäre eine Verzinsung der Einlage bis zu 30 v. H. bedenkenfrei. Wie hoch der Abschlag sein muß, ist allerdings ungewiß; die Abschläge im Stuttgarter Verfahren für die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften können hierfür nur Anhaltspunkte liefern<sup>117</sup>. Richtig ist die Meinung, daß für nicht benötigte Mittel nur eine geminderte Verzinsung auf die Einlage anerkannt werden könne<sup>118</sup>; werden allerdings die Mittel dem Betrieb entzogen, dem Angehörigen geschenkt und dann wieder eingelegt, handelt es sich regelmäßig um betriebserforderliche Mittel. Eine Vergütung für erst noch zu leistende Einlagen hat die Rechtsprechung nicht anerkannt<sup>119</sup>. Bei der Gesamthandsgesellschaft erfüllt aber auch die noch ausstehende Einlage Garantie- und Risikofunktion; bereits darin liegt ein Gesellschafterbeitrag<sup>120</sup>. Die Einlageforderung gehört zum Gesellschaftsvermögen<sup>121</sup>, ist grundsätzlich abtretbar<sup>122</sup> und vom Gesellschafter zu verzinsen (§ 111 HGB). Der

<sup>116</sup> Gelegentlich allerdings mit Abschlägen für Abfindungsklauseln.

<sup>117</sup> Abschn. 80 VStR 1977.

<sup>118</sup> BGH, BB 1970, 1069; BFH IV R 134/70 (FN 16); IV R 11/70 (FN 29).

<sup>119</sup> BFH IV R 9/68 (FN 20); vom 1. 2. 1973 IV R 138/67, BStBl II 1973, 526.

<sup>120</sup> BGH, BB 1967, 478.

<sup>121</sup> RGZ 76, 278; 100, 166; 111, 83; BGH, NJW 1975, 1022; Hueck (FN 57) S. 221; Huber (FN 56) S. 24; Flume (FN 54) S. 182; H. P. Westermann (FN 24) S. 17.

<sup>122</sup> BGHZ 63, 338; LG München II, DB 1977, 443.

Vermögensmehrung durch die Einlageforderung entspricht eine Mehrung des Eigenkapitals der Gesellschaft und damit auch des Kapitalkontos des Gesellschafters, in dessen Person Kapitalanteil und Einlageschuld zusammentreffen<sup>123</sup>. Dem Gesellschafter steht damit auch ein Nutzungsentgelt wie bei der Kapitalüberlassung zu, von dem allerdings angemessene Zinsen auf die Einlageschuld abzusetzen sind. Er steht damit nicht anders als ein Unternehmenskäufer, der den Kaufpreis noch schuldig ist.

### c) Bewertungszeitpunkt

Ob ein Mißverhältnis zwischen den Leistungen vorliegt, beurteilt sich nach den Überlegungen im Zeitpunkt der Vereinbarung, also bei Begründung oder Abänderung der Gesellschafterstellung; wie sich die Dinge später entwickeln, ist grundsätzlich unerheblich<sup>124</sup>. Im Zeitablauf können sich auch die Leistungswerte ändern. Die erörterten Vergütungen bilden deshalb keine Obergrenze für die tatsächlichen späteren Bezüge; mit ihrer Hilfe soll lediglich die ursprüngliche Gewinnverteilung kontrolliert werden<sup>125</sup>. Verändern sich die Gesellschafterbeiträge allerdings grundlegend, kann unter Umständen eine Anpassung der Vereinbarung verlangt werden<sup>126</sup>. Nimmt der berechtigte Gesellschafter hiervon Abstand, bewirkt er möglicherweise eine Zuwendung an den begünstigten Gesellschafter<sup>127</sup>.

## 5. Das Leistungsmaßverhältnis

Ist die Leistungsbewertung geglückt, muß anschließend das Leistungsverhältnis überprüft werden. Die BFH-Rechtsprechung setzt zu diesem Zweck zunächst den Wert der Einzelleistungen von den erwarteten Gewinnzuweisungen ab und fragt dann, ob der verbleibende Betrag (einschließlich

<sup>123</sup> Nach BFH IV R 9/68 (FN 20) und IV R 138/67 (FN 119), sowie *Huber* (FN 56) S. 175 und *Hueck* (FN 57) S. 239 sollen in Höhe der Einlageforderung lediglich Ausgleichsposten aufgenommen werden, die nicht zum Kapitalanteil gehören. Worum es sich dabei handelt, bleibt unklar. Die Praxis verfährt anders. Die Vermögenslage des Gesellschafters würde falsch dargestellt, wenn nur seine Einlageschuld, nicht auch sein Kapitalanteil berücksichtigt würde. Wie hier offenbar auch BGHZ 63, 338.

<sup>124</sup> Vgl. RGZ 25, 46; BGH, BB 1970, 1069, auch DB 1973, 1739; RFH vom 30. 9. 1936 VI A 801/35, RStBl 1936, 1099; BFH IV R 158/68 (FN 101); I R 26/68 (FN 72); *Baumbach-Duden* (FN 28), § 337 HGB Anm. 2 A.

<sup>125</sup> Vgl. BGH, BB 1967, 478 und 1970, 1069; BFH vom 7. 11. 1963 IV R 335/61 U, BStBl III 1964, 61; vom 9. 7. 1969 I R 188/67, BStBl II 1969, 690; IV R 178/68 (FN 97).

<sup>126</sup> Vgl. BGHZ 44, 40; BGH DB 1972, 2201; WM 1956, 351.

<sup>127</sup> Vgl. BFH IV R 26/68 (FN 72).

Vorabverzinsung des Kapitals) die angemessene Kapitalrendite übersteigt. Dagegen ist im Grundsatz nichts einzuwenden, sofern die Verzinsung nicht auf den Anteilswert, sondern auf den Anteil am Unternehmenswert bezogen würde. Auf diesem Wege läßt sich nämlich in der Tat überprüfen, ob die vereinbarte Gewinnzuweisung *auf der Gesellschafterstellung des Kindes beruht oder lediglich eigene Einkünfte des Vaters weitergeschenkt werden.*

Beispiel:

Unternehmen des Vaters Buchwert 60 000 = Kapitalkonto.

Bareinlage des Sohnes 20 000 = Kapitalkonto. Gewinn nach Tätigkeitsvergütung für den Vater 30 000. Kapitalisierungsfaktor  $6\frac{2}{3}$  (15%). Gesamtwert des Unternehmens 200 000. Gewinnverteilung 50 : 50. Liquidationsregelung: Kapitalkonto, Differenz entsprechend Gewinnverteilung. — Ist die Gewinnverteilung angemessen?

Lösung:

Aufteilung Unternehmenswert:	Vater	Sohn
80 000 nach Kapitalkonten	60 000	20 000
120 000 nach Gewinnverteilung	60 000	60 000
<u>200 000</u>	<u>120 000</u>	<u>80 000</u>

Aufteilung Gewinn:		
angemessen 15 v. H.	18 000	12 000
tatsächlich	15 000	15 000
Schenkung	<u>3 000</u>	

Bei dieser Gestaltung wären 20 v. H. der künftigen Gewinnzuweisungen an den Sohn als Schenkung vorab beim Vater zu besteuern. Der Restgewinn ließ sich im Beispielsfall bei einer Verzinsung der Vermögensanteile mit 15 v. H. allerdings nur deswegen vollständig auf die Gesellschafter aufteilen, weil er zuvor mit diesem Zinssatz zum Unternehmenswert kapitalisiert worden war. Das ist aber sachgerecht, weil sich der Zinssatz für die Kapitalüberlassung, wie dargelegt, überhaupt nur aus Unternehmensverkäufen ableiten läßt. Ebenso zutreffend kann der Unternehmenswert nur aus dem Restgewinn nach Abzug von Sonderentgelten für Einzelleistungen ermittelt werden; so rechnet auch der Unternehmerwerber, weil er diese Leistungen zusätzlich zum Kaufpreis erbringen muß<sup>128</sup>. Die Gewinnberichtigung war erforderlich, weil die Gewinnzuweisung nicht der Beteili-

<sup>128</sup> Deshalb kann ein vermeintlicher Übergewinn über die angemessene Kapitalrendite nicht auf solche Sonderbeiträge verrechnet werden, so jedoch BFH Gr. S. 4/71 (FN 19).

gung am Unternehmenswert entsprach. Würden sich im Beispielsfall Gewinnverteilung und Liquidationserlös nach dem Verhältnis der Kapitalkonten richten, ergäbe sich keine Beanstandung; die Gewinnzuweisung entspricht dann exakt dem Anteil am Unternehmenswert, dieser der kapitalisierten Angemessenheitsrendite. Eine Verteilung von Restgewinn und Liquidationserlös nach Kapitalkonten, wie sie meist in Gesellschaftsverträgen vorgesehen ist, führt danach zum richtigen Ergebnis. Das ist eine auch in der Literatur weit verbreitete Auffassung<sup>129</sup>, die auch der Vorlagebeschluß des IV. Senats vertreten wollte<sup>130</sup>. Sie wird überwiegend aus der vermögensrechtlichen Struktur der Gesellschaft hergeleitet<sup>131</sup>; weil das Unternehmen den Gesellschaftern bei einer solchen Vereinbarung im Verhältnis ihrer Kapitalanteile „gehört“, fällt ihnen auch der Vermögenszuwachs in diesem Verhältnis zu. Wie dargestellt, läßt sich dieses Ergebnis auch durch Vergleich von Gesellschafterbeitrag und Gesellschaftsleistung gewinnen; dieser Vergleich ist nicht auf die Sonderleistungen des Gesellschafters beschränkt, sondern auch für die Kapitalüberlassung durchführbar, die sich nach dem Anteil des Gesellschafters am Unternehmenswert richtet. Hierfür wiederum ist die Beteiligung am Liquidationserlös bedeutsam. An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn man vom Regelzinssatz des BFH ausgeht, sofern dieser nur auf den Anteil des Gesellschafters am Unternehmenswert und nicht auf den praktisch überhaupt nicht zu ermittelnden „wahren Wert des Gesellschaftsanteils“ bezogen wird.

Weicht die Gewinnverteilung von den skizzierten Grundsätzen ab, ist sie nicht mehr beitragsgerecht. Zu fragen ist allerdings, welches Ausmaß die Wertabweichung erreichen darf. Die Rechtsprechung will die Gewinnverteilung nur bei einem offensibaren Mißverhältnis gegenüber dem sachlich Gebotenen berichtigen<sup>132</sup>. *In der Tat kann eine gemischte Schenkung nur bei grobem Mißverhältnis der Leistungen vermutet werden.* Man könnte deswegen auch in den vom BFH genannten Kapitalrenditen lediglich Richtsätze sehen, die im Einzelfall auch überschritten werden können. So sind diese Zahlen jedoch nicht gemeint; höhere Zuweisungen sollen vielmehr stets als unangemessen angesehen werden<sup>133</sup>. Ist das objektive

<sup>129</sup> Blümich-Falk, Komm. zum EStG, 10. Aufl., S. 1789; Littmann, Inf. 1973, 1; Böttcher, StbJb 1973/74 S. 128.

<sup>130</sup> BFH IV R 11/70 (FN 29).

<sup>131</sup> Vgl. dazu eingehend Flume in DStR 1973, 618 ff und StbJb 1976/77 S. 51 f, sowie in DB 1973 S. 788 f.

<sup>132</sup> BFH vom 21. 6. 1960 I 38/59, HFR 1961, 9; vom 26. 6. 1964 VI 296/62 U, BStBl III 1964, 619; IV R 139/67 (FN 15); IV 162/63 (FN 91); IV R 279/66 (FN 92); IV R 158/68 (FN 101).

<sup>133</sup> Streck, FR 1973, 467.

Mißverhältnis einmal festgestellt, spricht alles dafür, daß der Mehrbetrag nicht auf der Gesellschafterstellung als Einkunftsquelle beruht und daher auch nicht zu den originären Einkünften aus eben dieser Gesellschafterstellung rechnet. Wie eingangs hervorgehoben, begründet das Mißverhältnis aber nur eine widerlegbare Vermutung. Die *Beweislast* wird dadurch nicht umgekehrt, sondern liegt weiter beim Finanzamt. Im Falle des non liquet muß daher die Gewinnverteilung hingenommen werden.



# Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs für Familienangehörige\*

Von Ministerialrat Dr. Günter S ö f f i n g, Bonn

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| I. Einleitung  | 1. Allgemeines  |
| II. Das Nießbrauchsrecht in bürgerlich-rechtlicher Sicht   | 2. Beachtung von Formvorschriften   |
| III. Das Nießbrauchsrecht in steuerrechtlicher Sicht   | 3. Der wirtschaftliche Vollzug der Nießbrauchsbestellung                        |
| 1. Allgemeines   | a) Allgemeines  |
| 2. Die frühere Rechtsprechung zur unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung an unterhaltsberechtigte Personen            | b) Die Verwaltung des belasteten Wirtschaftsguts                                |
| 3. Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 6. 7. 1966 — IV 124/65  | c) Der Besitz des belasteten Wirtschaftsguts                                    |
| 4. Gibt es Unterschiede bei der Nießbrauchsbestellung die durch die Art des belasteten Wirtschaftsguts bedingt sind? | d) Vermietung oder Verpachtung des belasteten Wirtschaftsguts an den Eigentümer |
| IV. Die Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Nießbrauchsbestellung für Familienangehörige              | e) Nießbrauch an einem Grundstück samt Inventar                                 |
|  | f) Der befristete oder auflösend bedingte Nießbrauch                            |
|  | g) Teilweise Nießbrauchsbestellung  |
|  | V. Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt   |
|  | VI. Schlußbemerkung   |

## I. Einleitung

Ich gehe von der Prämisse aus, daß steuerpflichtige Einkünfte, die aus einer bestimmten Quelle fließen, von demjenigen zu versteuern sind, dem die betreffende Quelle *zuzurechnen* ist.

\* Dazu in diesem Band auch *Ruppe* (S. 20 f.), *L. Schmidt* (S. 59 ff.) und *Meincke* (S. 86 ff.) mit zum Teil voneinander abweichenden Ansichten.

Geht man hiervon aus, so zwingt das Thema zunächst zur Untersuchung der Frage, ob durch die Bestellung eines Nießbrauchs der Eigentümer lediglich künftige Einkünfte aus einer *ihm* weiterhin zuzurechnenden Einkunftsquelle hat, oder ob er die Einkunftsquelle selbst auf den Nießbraucher überträgt.

## II. Das Nießbrauchsrecht in bürgerlich-rechtlicher Sicht

Betrachten wir das Nießbrauchsrecht zunächst einmal unter bürgerlich-rechtlichen Gesichtspunkten, so ergibt sich folgendes:

Der Nießbrauch kann sowohl an einer Sache<sup>1</sup> oder einem Recht<sup>2</sup> als auch am gesamten Vermögen einer Person bestellt werden, wobei letzteres allerdings nur in der Weise möglich ist, daß der Nießbraucher den Nießbrauch an den einzelnen zu dem Vermögen gehörenden Gegenständen erlangt<sup>3</sup>. Die Frage, ob es bei Personengesellschaften ein von der Mitgliedschaft als solcher abtrennbares Gewinnstammrecht gibt, das selbständig mit einem Gewinnstammrecht belastet werden kann, ist im Zivilrecht umstritten<sup>4</sup>.

Seinem Wesen nach ist der Nießbrauch die Belastung einer Sache oder eines Rechts, und zwar in der Weise, daß der Nießbraucher berechtigt ist, die Nutzungen der Sache oder des Rechts zu ziehen. Diese Belastung ist — vom Nießbraucher her gesehen — selbst ein Recht, ist ein Wirtschaftsgut des Nießbrauchers. Das ergibt sich unzweideutig aus der Rechtsprechung des BGH<sup>5</sup>. Danach hat die Verpflichtung zur Bestellung eines Nießbrauchs nicht die Bedeutung, daß der Eigentümer nur verpflichtet wäre, dem Nießbraucher für die Dauer des Nießbrauchs wiederkehrende Leistungen zu erbringen. Sie verpflichtet vielmehr den Eigentümer, dem Nießbraucher das Recht einzuräumen, die Nutzungen des belasteten Gegenstandes selbst zu ziehen.

Zivilrechtlich werden durch die Nießbrauchsbestellung also nicht künftige Einkünfte, sondern es wird die Einkunftsquelle selbst übertragen. Die Einkünfte fließen dem Nießbraucher mithin *originär* zu, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich bestellt

<sup>1</sup> § 1030 Abs. 1 BGB.

<sup>2</sup> § 1068 BGB.

<sup>3</sup> § 1085 Satz 1 BGB.

<sup>4</sup> BFH v. 13. 5. 1976, BStBl II S. 592 und die dort zitierte Literatur.

<sup>5</sup> Urt. v. 6. 6. 1957, BGHZ Bd. 24 S. 372, 377.

worden ist; denn es gibt kein Gesetzesrecht, das hinsichtlich der Rechtsfolge der Quellenübertragung zwischen einem entgeltlich bestellten und einem unentgeltlich bestellten Nießbrauch unterscheidet.

### III. Das Nießbrauchsrecht in steuerrechtlicher Sicht

#### 1. Allgemeines

Grundsätzlich folgt beim Nießbrauch die steuerrechtliche Betrachtung der zivilrechtlichen. Das bedeutet zweierlei:

- a) Der Nießbraucher ist regelmäßig kein wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Nießbrauch belasteten Wirtschaftsguts<sup>6</sup>.
- b) Grundsätzlich erkennt auch das Steuerrecht an, daß durch eine Nießbrauchsbestellung eine Übertragung der Einkunftsquelle erfolgt<sup>7</sup>.

Eine andere Auffassung hat allerdings *Bise* in einem Vortrag vertreten, den er im vorigen Monat auf dem 29. Fachkongreß der Steuerberater in Köln gehalten hat. *Bise* folgert aus den BFH-Urteilen vom 13. 5. 1976<sup>8</sup> und vom 14. 12. 1976<sup>9</sup>, auf die noch näher einzugehen sein wird, daß steuerrechtlich *in keinem Fall* die Nießbrauchsbestellung mehr zu einer Übertragung der Einkunftsquelle führen würde. Diese Folgerung wird man m. E. selbst dann, wenn man sich der in beiden Urteilen vertretenen Auffassung anschließt, insb. aus zwei Gründen nicht ziehen können:

*Der erste Grund:* Eine solche grundlegende Änderung der Rechtsprechung kann weder der IV. Senat mit seinem Urteil vom 13. 5. 1976<sup>8</sup> noch der VIII. Senat mit seinem Urteil vom 14. 12. 1976<sup>9</sup> gewollt haben; denn hätte einer der beiden Senate eine solche grundlegende Rechtsprechungsänderung gewollt, dann hätte er den Großen Senat anrufen müssen.

<sup>6</sup> RFH v. 19. 3. 1942, RStBl S. 542; BFH v. 9. 7. 1954, BStBl III S. 250; v. 21. 2. 1967, BStBl III S. 311; v. 26. 3. 1974, BStBl II S. 6; vgl. auch *Söffing*, FR 1975 S. 361 [362]; wegen einer Ausnahme vgl. BFH v. 8. 3. 1977, BStBl II S. 629.

<sup>7</sup> BFH v. 4. 8. 1961, BStBl III S. 562; v. 6. 7. 1966, BStBl III S. 584; v. 6. 7. 1966, BStBl III S. 622; v. 6. 7. 1966, BStBl III S. 650; v. 24. 11. 1967, BStBl 1968 II S. 260; v. 8. 8. 1969, BStBl II S. 683; v. 12. 9. 1969, BStBl II S. 706; v. 12. 9. 1969, BStBl II S. 727; v. 26. 3. 1971, BStBl II S. 478; v. 15. 9. 1971, BStBl II 1972 S. 174; v. 1. 2. 1972, BStBl II S. 347; v. 7. 2. 1973, BStBl II S. 493; v. 13. 3. 1974, BStBl II S. 423; v. 26. 3. 1974, BStBl 1975 II S. 6; v. 11. 3. 1976, BStBl II S. 421.

<sup>8</sup> BFH v. 13. 5. 1976, BStBl II S. 592.

<sup>9</sup> BStBl 1977 II S. 115.

*Der zweite Grund:* Der BFH<sup>10</sup> hat in ständiger Rechtsprechung das „Primat des bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht“ betont. D. h., daß Begriffe, die das Steuerrecht aus dem Privatrecht entlehnt, wegen des Grundsatzes der *Einheit der Rechtsordnung*, auch steuerrechtlich im Sinne des Privatrechts auszulegen sind, soweit gesetzlich nichts anderes angeordnet ist.

In Übereinstimmung mit dieser BFH-Rechtsprechung steht die Rechtsprechung des BVerfG<sup>11</sup>. Danach hat das Steuerrecht die „Ordnungsstruktur des Zivilrechts“ grundsätzlich zu wahren. Eine Durchbrechung ist nur dann zulässig, wenn sie sachlich hinreichend gerechtfertigt ist, was nur dann der Fall ist, wenn die Durchbrechung von überzeugenden Gründen getragen ist. Diese Voraussetzung ist mit Sicherheit bei dem Gesamtkomplex Nießbrauch nicht gegeben.

## 2. Die frühere Rechtsprechung zur unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung an unterhaltsberechtigte Personen

Wir müssen an dieser Stelle jedoch erwähnen, daß nach der Rechtsprechung des RFH<sup>12</sup> und der älteren Rechtsprechung des BFH<sup>13</sup> eine Nießbrauchsbestellung dann nicht zur Quellenübertragung führte, wenn das Nießbrauchsrecht *unentgeltlich zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen* bestellt wurde.

Diese Rechtsprechung ist, worauf auch *Ruppe*<sup>14</sup> hingewiesen hat, mit Recht aufgegeben worden<sup>15</sup>.

Das entscheidende Urteil aus dem Jahre 1966, durch das die Rechtsprechung geändert worden ist, beruht auf der Überlegung, daß die Einkünfte, die einem Nießbraucher aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand zufließen, keine Zuwendungen i. S. des § 12 Nr. 2 EStG sind, weil

<sup>10</sup> BFH v. 12. 7. 1967, BStBl III S. 781 und die dort zitierten weiteren Entscheidungen des BFH.

<sup>11</sup> BVerfGE Bd. 13 S. 313 [340].

<sup>12</sup> Vgl. u. a. RFH v. 31. 7. 1941, RStBl S. 861 und v. 14. 4. 1943; RStBl S. 516.

<sup>13</sup> BFH v. 2. 3. 1951, BStBl III S. 87; v. 11. 1. 1957, BStBl III S. 68; v. 8. 2. 1957, BStBl III S. 207; v. 5. 7. 1957, BStBl III S. 393; v. 15. 11. 1957, BStBl 1958 III S. 103; v. 22. 9. 1959, BStBl 1960 III S. 37; v. 2. 10. 1959, BStBl 1960 III S. 36; v. 30. 8. 1963, BStBl 1964 III S. 59; v. 7. 8. 1964, BStBl III S. 576.

<sup>14</sup> *Ruppe*, Familienverträge und Individualbesteuerung, Schriftenreihe zum österreichischen Abgabenrecht, Band 12, Wien 1976 S. 16.

<sup>15</sup> BFH v. 6. 7. 1966 — IV 124/65 —, BStBl III S. 584; v. 24. 11. 1967, BStBl 1968 II S. 260; v. 8. 8. 1969, BStBl II S. 683.

nicht die aus dem Nießbrauch fließenden Einkünfte, sondern der Nießbrauch selbst, also nicht Einkünfte, sondern die Einkunftsquelle selbst der unterhaltsberechtigten Person zugewendet worden sind. Die hier erörterte Änderung der Rechtsprechung ist erfolgt, weil die ältere BFH-Rechtsprechung mit dem Primat des Zivilrechts vor dem Steuerrecht nicht vereinbar war.

### 3. Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 6. 7. 1966 — IV 124/65

Die Folgerungen, die wir aus dem eben erwähnten BFH-Urteil<sup>16</sup> für unser Thema zu ziehen haben, sind die folgenden:

Weder aus der Tatsache, daß ein Nießbrauch unentgeltlich bestellt worden ist, noch aus der Tatsache, daß der Nießbraucher ein Familienangehöriger des Nießbrauchbestellers ist, kann eine grundsätzliche Einschränkung des Rechtssatzes hergeleitet werden, daß auch steuerrechtlich durch die Nießbrauchsbestellung eine Übertragung der Einkunftsquelle erfolgt.

Aus der Tatsache der *Unentgeltlichkeit* kann ein solcher Schluß nicht gezogen werden, weil auch im Zivilrecht — wie bereits dargelegt — kein Unterschied zwischen einer entgeltlichen und einer unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung gemacht wird und steuerrechtliche Vorschriften, die eine solche Unterscheidung rechtfertigen würden, nicht vorhanden sind. Im übrigen hätte der BFH in dem erwähnten Urteil vom 6. 7. 1966<sup>16</sup> — und auch in anderen Urteilen — zu einem anderen Ergebnis kommen müssen, wenn er die Auffassung vertreten würde, die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs führe steuerrechtlich nicht zur Übertragung der Einkunftsquelle.

Die Tatsache, daß der Nießbraucher ein *Familienangehöriger* des Eigentümers ist, kann dem Umstand, daß durch die Nießbrauchsbestellung grundsätzlich auch mit einkommensteuerrechtlicher Wirkung eine Einkunftsquelle übertragen wird, nicht entgegenstehen, weil der *Begriff* des Familienangehörigen weiter ist als der der unterhaltsberechtigten Person. Steht die Tatsache, daß die Nießbrauchsbestellung an eine unterhaltsberechtigte Person erfolgt, einer Quellenübertragung nicht entgegen, so kann die Nießbrauchsbestellung an einen Familienangehörigen mithin ebenfalls dieser Rechtsfolge grundsätzlich nicht entgegenstehen.

Es bleibt zu diesem Fragenkreis nur noch nachzutragen, daß es bis heute keine höchstfinanzrichterliche Entscheidung gibt, die von dem eingehend erörterten 1966iger Urteil<sup>16</sup> abweicht.

<sup>16</sup> BFH v. 6. 7. 1966 — IV 124/65 —, BStBl III S. 584.

#### 4. Gibt es Unterschiede bei der Nießbrauchsbestellung, die durch die Art des belasteten Wirtschaftsguts bedingt sind?

Als nächstes stellt sich die Frage, ob es hinsichtlich der Rechtsfolge, daß durch die Nießbrauchsbestellung die Einkunftsquelle und nicht nur Einkünfte übertragen werden, Unterschiede gibt, die durch die Art des belasteten Wirtschaftsguts bedingt sind.

Mit dieser Fragestellung stoßen wir frontal auf das BFH-Urteil vom 14. 12. 1976<sup>9</sup> und gleichzeitig auf seinen Verteidiger *L. Schmidt*<sup>17</sup>.

Der entscheidende Teil des Leitsatzes dieses Urteils lautet:

„Ein unentgeltlicher Nießbrauch an Wertpapieren ändert die Zurechnung der Wertpapiererträge als Einkünfte des Wertpapierinhabers aus Kapitalvermögen nicht.“

Nach dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein Vater seinen beiden Kindern das Nießbrauchsrecht an ihm gehörenden Wertpapieren eingeräumt, und zwar jeweils bis zum Ende des Jahres, in dem die Kinder das 24. Lebensjahr vollendeten.

Die Urteilsgründe kann ich hier als bekannt voraussetzen. Auch brauchen nicht alle gegen das BFH-Urteil vom 14. 12. 1976 sprechenden Gründen hier wiederholt zu werden<sup>18</sup>. Ich kann mich auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken.

a) Die am Anfang der Urteilsbegründung zitierte zivilrechtliche Literatur, die — so muß es jedenfalls ein unbefangener Leser verstehen — die aufgestellte Behauptung bestätigen soll. Die Bestellung eines Nießbrauchsrechts ändere — in dem zur Entscheidung stehenden Fall — an der Zurechnung der Einkünfte beim Wertpapierinhaber nichts, stützt diese These nicht. *Zivilrechtlich ist eine Nießbrauchsbestellung mit der Wirkung der Übertragung der Einkunftsquelle auch an Wertpapieren und Forderungen möglich*; denn sowohl Mitgliedschaftsrechte an Kapitalgesellschaften als auch verzinsliche Forderungsrechte sind, gleichgültig ob sie verbrieft sind oder nicht, Rechte i. S. des § 1068 BGB. Das ist so, weil unstreitig unter § 1068 BGB jedes Recht fällt, das unmittelbar oder mittelbar Nutzungen gewähren kann<sup>19</sup>.

Zivilrechtlich bezieht also der Nießbraucher die Einkünfte aus dem belasteten Gegenstand stets als eigene Einkünfte, also stets originär, und zwar auch dann, wenn der belastete Gegenstand ein Wertpapier oder eine andere Forderung ist.

<sup>17</sup> FR 1977 S. 457, auch in diesem Band S. 59 ff. Vgl. ferner in diesem Band *Ruppe*, S. 20 f., und *Meincke*, S. 86 ff.

<sup>18</sup> *Söffing*, FR 1977 S. 213.

<sup>19</sup> *Palandt*, Komm. zum BGB, 35. Aufl., § 1068 Anm. 2.

b) Es ist nicht zulässig, die Grundsätze der Entscheidung des IV. Senats<sup>8</sup> über die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs vom Gewinnstammrecht eines Mitunternehmeranteils als Vorausabtretung künftiger Gewinnansprüche auf die Nießbrauchsbestellung an Wertpapieren oder Forderungen zu übertragen; denn während Wertpapiere und Forderungen Wirtschaftsgüter sind, ist das Gewinnstammrecht selbst *kein Wirtschaftsgut*, kein Recht i. S. des § 1068 BGB, sondern lediglich die Zusammenfassung der künftigen Gewinnansprüche, also lediglich die Zusammenfassung mehrerer Rechte, mehrerer Wirtschaftsgüter. Das ist auch der Grund dafür, weshalb in der zivilrechtlichen Literatur<sup>20</sup> zu Recht die Meinung vertreten wird, ein Nießbrauch am Gewinnstammrecht eines Mitunternehmeranteils sei nicht möglich.

Um den Unterschied zwischen Wertpapier und Forderung einerseits und Gewinnstammrecht andererseits noch mehr zu verdeutlichen, darf ich darauf hinweisen, daß der Nießbrauch am Mitunternehmeranteil sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich im allgemeinen anerkannt wird<sup>21</sup>.

c) Die in dem Urteil vom 14. 12. 1976 aufgestellte, aber nicht begründete These, Einkünfte aus Kapitalvermögen erziele nur, wer selbst Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlasse, findet weder im Gesetz noch in der in dem Urteil zitierten Rechtsprechung eine Stütze.

Dazu ist darauf hinzuweisen, daß der *Gesetzgeber* vom Gegenteil der eben erwähnten These des BFH ausgegangen ist. Anders wäre die in § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b letzter Satz EStG enthaltene Vorschrift unverständlich, wonach bei Zurechnung der Einnahmen aus Wertpapieren bei einem Nießbraucher dieser für bestimmte Fälle als Anteilseigner gilt.

In der Literatur<sup>17</sup> wird zwar die Ansicht vertreten, daß die zitierte Vorschrift auch dann noch einen Anwendungsbereich habe, wenn man steuerlich den Nießbrauch an Wertpapieren und Forderungen nicht zulasse. Ich kann dem nicht beipflichten, weil diese Ansicht von der unzutreffenden These ausgeht, Einkünfte aus Kapitalvermögen erziele nur, wer selbst Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlasse und weil diese Ansicht auf Grund dieser These im Fall der Abtretung einer verzinlichen Forderung unter Nießbrauchsvorbehalt zu dem Ergebnis kommt, daß in diesem Fall der Nießbraucher die Zinsen originär beziehe. Wäre dies richtig, dann wäre Nießbrauch nicht gleich Nießbrauch, sondern es käme darauf an, auf welche Weise er begründet worden ist. Für eine solche unterschiedliche Behandlung gibt es keine Rechtsgrundlage.

<sup>20</sup> *Baumbach/Duden*, HGB, 21. Aufl., § 121 Anm. 2 B und die in BFH v. 13. 5. 1976, BStBl II S. 213 aufgeführte zivilrechtliche Literatur.

<sup>21</sup> *Palandt*, aaO § 1068 Anm. 4 b; *Weber/Luther*, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 1973 S. 45 [54 f].

d) Schließlich muß noch erwähnt werden, daß aus den §§ 577 und 571 BGB keine steuerrechtlich unterschiedliche Behandlung zwischen einem Nießbrauch an Wertpapieren und Forderungen auf der einen Seite und Grundstücken auf der anderen Seite hergeleitet werden kann; denn diese zivilrechtlichen Vorschriften besagen lediglich, daß eine Nießbrauchsbestellung ebenso wie eine Eigentumsübertragung ein Mietverhältnis nicht bricht. Sie haben also reinen Mieterschutzcharakter<sup>23</sup> und auf das Wesen des Nießbrauchs weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich überhaupt keinen Einfluß.

Kurzum, ich bin mit *Philipowski*, der seine Ansicht in Kürze in *StuW* veröffentlichen wird und dem rechtskräftigen Urteil des FG Nürnberg vom 4. 5. 1977<sup>24</sup>, in dem die in dem BFH-Urteil vom 14. 12. 1976<sup>9</sup> entwickelten Thesen ausdrücklich abgelehnt werden, der Meinung, daß entgegen diesem BFH-Urteil *auch durch die Nießbrauchsbestellung an Wertpapieren und anderen Forderungsrechten steuerrechtlich die Einkunftsquelle übertragen wird*. Demzufolge komme ich zu dem Ergebnis, daß auch in steuerrechtlicher Hinsicht durch eine Nießbrauchsbestellung grundsätzlich eine Übertragung der Einkunftsquelle erfolgt und zwar unabhängig davon,

- ob das mit dem Nießbrauch belastete Wirtschaftsgut eine Sache, ein Recht oder ein Vermögen ist,
- ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich bestellt wird und
- auch unabhängig davon, ob der Nießbraucher ein Familienangehöriger des Eigentümers ist oder nicht.

#### IV. Die Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Nießbrauchsbestellung für Familienangehörige

##### 1. Allgemeines

Nun gilt dieser Grundsatz allerdings nicht ausnahmslos. So finden wir z. B. in einem BFH-Urteil aus dem Jahre 1966<sup>9</sup>, mit dem die frühere Rechtsprechung über die steuerrechtliche Behandlung der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung an unterhaltsberechtigte Personen aufgegeben worden ist, folgende Bemerkung: „Eine steuerlich zu beachtende Nießbrauchsbestellung liegt dagegen nicht vor, wenn äußerlich alles beim alten bleibt und etwa nur die Erträge an den Nießbraucher abgeführt werden.“

Auch *Ruppe*<sup>14</sup> weist darauf hin, daß — etwas verkürzt ausgedrückt — eine unentgeltliche Nießbrauchsbestellung an einen Familienangehörigen

<sup>23</sup> Vgl. *Palandt*, aaO § 571 Anm. 1 a.

<sup>24</sup> EFG 1977 S. 423.

möglicherweise dazu Veranlassung biete, zu untersuchen, ob hinter der behaupteten Nießbrauchsbestellung vielleicht nur die Abtretung von Einkünften und nicht die Übertragung der Einkunftsquelle selbst steht.

Im Grunde handelt es sich hier um die gleichen Probleme, die z. B. auch bei der Anerkennung von Gewinnverteilungsabreden zwischen Familienangehörigen oder der Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten eine Rolle spielen: Grundsätzlich kann das Steuerrecht für seinen Anwendungsbereich Rechtsgestaltungen zwischen verschiedenen Steuersubjekten ohne weiteres anerkennen, weil diese Rechtsgestaltungen von dem zwischen den betreffenden Steuerpflichtigen bestehenden Interessengegensätzen geprägt werden und damit — aus steuerrechtlicher Sicht — Steuermißbräuche, Steuerumgehungen ausgeschlossen sind.

Nur in den Fällen, in denen ein solcher Interessenwiderstreit zwischen den Beteiligten fehlt, muß für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen geprüft werden, ob sie — so wie sie gestaltet worden sind — auch gestaltet worden wären, wenn der fehlende Interessenwiderstreit vorhanden sein würde.

Die häufigsten Fälle, in denen es an einem Interessenwiderstreit bei der Gestaltung von Rechtsbeziehungen fehlt, sind die Fälle, in denen die Rechtsbeziehungen zwischen Familienangehörigen getroffen werden. Deshalb werden z. B. an die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen Ehegatten oder die steuerliche Anerkennung von Gesellschaftsverträgen zwischen Eltern und Kindern besondere Anforderungen gestellt. Das gleiche muß auch für die Fälle gelten, in denen ein Familienangehöriger ein Nießbrauchsrecht an einem ihm gehörenden Gegenstand zugunsten eines anderen Familienangehörigen bestellt.

Unter Berücksichtigung dieser allgemeinen Gesichtspunkte wird es nunmehr meine Aufgabe sein, die Grenze aufzuzeigen, die zwischen der steuerlichen Anerkennung und der steuerlichen Nichtanerkennung einer Nießbrauchsbestellung zwischen Familienangehörigen verläuft.

## 2. Beachtung von Formvorschriften

Wie jedes andere Rechtsgeschäft zwischen Angehörigen kann auch eine Nießbrauchsbestellung mit der Folge der Übertragung der Einkunftsquelle steuerlich dann nicht anerkannt werden, wenn die Nießbrauchsbestellung zivilrechtlich *nicht formgerecht* vorgenommen worden ist<sup>25</sup>. Die Beachtung der zivilrechtlich vorgeschriebenen Formerfordernisse ist also die erste Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines zwischen Familienan-

<sup>25</sup> BFH v. 20. 11. 1973, BStBl 1974 II S. 163; v. 15. 1. 1974, BStBl II S. 351.

gehörigen bestellten unentgeltlichen Nießbrauchs. Ein Nießbrauch zugunsten eines Familienangehörigen an einem Grundstück, das nicht ins Grundbuch eingetragen worden ist, kann steuerlich daher selbst dann nicht beachtet werden, wenn er wirtschaftlich vollzogen wird<sup>25a</sup>.

### 3. Der wirtschaftliche Vollzug der Nießbrauchsbestellung

#### a) Allgemeines

Weiterhin ist es auch bei der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung zwischen Angehörigen zur steuerlichen Anerkennung der Übertragung der Einkunftsquelle erforderlich, daß der Nießbrauch in vollem Umfang wirtschaftlich vollzogen wird. Das ist nur dann der Fall, wenn aus der Nießbrauchsbestellung alle steuerrechtlichen und bürgerlich-rechtliche Folgerungen gezogen werden.

#### b) Die Verwaltung des belasteten Wirtschaftsguts

Zur Erfüllung dieser Voraussetzungen ist es u. a. erforderlich, daß die dem Nießbraucher kraft Gesetzes obliegende Verpflichtung<sup>26</sup>, nämlich für die Erhaltung der belasteten Sache in ihrem wirtschaftlichen Bestand zu sorgen, weder vertraglich noch tatsächlich ausgeschlossen wird.

Wirtschaftlich vollzogen ist eine Nießbrauchsbestellung zwischen Angehörigen auch nur dann, wenn der Nießbraucher und nicht der Eigentümer die Nutzungen aus dem belasteten Wirtschaftsgut zieht. Bei einem mit einem Nießbrauch belasteten Mietwohnhaus muß also der Nießbraucher die Mieten einziehen und bei einem mit einem Nießbrauch belasteten Wertpapier muß der Nießbraucher und darf nicht der Eigentümer des Wertpapiers die Wertpapiererträge einziehen.

Zusammengefaßt ausgedrückt: Der Nießbraucher muß das belastete Wirtschaftsgut *verwalten*.

Entsprechend diesen Grundsätzen hat der IV. Senat des BFH<sup>27</sup> entschieden, daß dann, wenn ein Vater seinem Sohn ein Grundstück schenkt, das an einen Dritten verpachtet ist, ein Nießbrauch an dem Grundstück, den sich der Vater bei der Schenkung vorbehalten hat, steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, wenn die Einziehung des Pachtzinses dem Sohn, also dem Eigentümer und nicht dem Nießbraucher — im Urteilsfall dem Vater — zusteht. Der BFH kam im Urteilsfall zu diesem Ergebnis, weil bei der Nießbrauchsbestellung vertraglich ausdrücklich offengelassen worden war, ob der Nießbraucher das ihm eingeräumte Recht überhaupt in Anspruch

<sup>25a</sup> Vgl. aber *Ruppe*, in diesem Band, S. 12.

<sup>26</sup> § 1041 Satz 1 BGB.

<sup>27</sup> Urt. v. 11. 3. 1976, BStBl II S. 421.

nehmen wollte oder nicht. Der Nießbrauch hatte dadurch im Urteilsfall mehr Sicherungs- als Quellenübertragungscharakter.

Im Zusammenhang mit dem Erfordernis, daß der Nießbraucher das belastete Wirtschaftsgut verwalten muß, ergibt sich ein besonderes Problem dann, wenn der Nießbrauch zugunsten eines minderjährigen Kindes bestellt wird und dem Eigentümer das Recht und die Pflicht obliegt, das Vermögen des Kindes zu verwalten. Am häufigsten kommt dieser Fall vor, wenn Eltern ihren minderjährigen Kindern den Nießbrauch an einem Wirtschaftsgut einräumen.

In diesen Fällen kann der Nießbrauch steuerlich nur anerkannt werden, wenn nach außen deutlich in Erscheinung tritt, daß das belastete Wirtschaftsgut von den Eltern nicht mehr als Eigentümer verwaltet wird, sondern daß es auf Grund ihres Vermögensverwaltungsrechts für ihr minderjähriges Kind für dieses, also für den Nießbraucher von ihnen verwaltet wird. Das kann z. B. bei Nießbrauch an einer vermieteten Sache durch eine entsprechende Mitteilung gegenüber dem Mieter, beim Nießbrauch an einer Forderung durch eine entsprechende Mitteilung gegenüber dem Schuldner geschehen.

Außerdem ist darauf zu achten, daß alle Verträge, die im Zusammenhang mit der Verwaltung des belasteten Gegenstands von den Eltern abgeschlossen werden, von diesen im Namen und für Rechnung ihres nießbrauchberechtigten Kindes abgeschlossen werden.

#### c) Der Besitz des belasteten Wirtschaftsguts

Für die steuerliche Anerkennung eines Nießbrauchs zwischen Familienangehörigen ist es ferner unbedingt erforderlich, daß der Nießbraucher das belastete Wirtschaftsgut in *Besitz* hat; denn die Bestellung eines Nießbrauchs an einer Sache<sup>28</sup> setzt die Übergabe des belasteten Wirtschaftsguts, also die Besitzerlangung durch den Nießbraucher voraus. Außerdem ist der Nießbraucher einer Sache zum Besitz der Sache nach § 1036 BGB berechtigt. Gleiches gilt grundsätzlich für die Nießbrauchsbestellung an Wertpapieren<sup>29</sup>.

Für die wirksame Bestellung eines Nießbrauchs an einer Forderung, die nicht in einem Wertpapier verbrieft ist, genügt zwar zur Nießbrauchsbestellung die einfache Einigung zwischen Eigentümer und Nießbraucher<sup>30</sup>. Bei einer unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung zwischen Familienangehörigen wird man aber wohl zusätzlich verlangen müssen, daß die Nießbrauchsbestellung dem Schuldner mitgeteilt wird, um die Nießbrauchsbestellung nach außen hin deutlich in Erscheinung treten zu lassen. Außerdem

<sup>28</sup> § 1032 BGB.

<sup>29</sup> § 1069 Abs. 1 BGB.

<sup>30</sup> § 1069 Abs. 1 i. V. mit § 398 BGB.

ist nur durch eine solche Mitteilung gewährleistet, daß der Schuldner die Zinsen an den Nießbraucher und nicht weiterhin mit schuldbefreiender Wirkung an den Gläubiger zahlt.

Hinsichtlich des Besitzes, den der Nießbraucher an dem belasteten Wirtschaftsgut haben muß, ist der *mittelbare* Besitz ausreichend; denn es ist zivilrechtlich zulässig, daß der Nießbraucher die Ausübung des Nießbrauchs und damit auch den unmittelbaren Besitz des belasteten Wirtschaftsguts einem Dritten überläßt<sup>31</sup>. Der BFH<sup>32</sup> hat daher auch zu Recht entschieden, daß es der steuerrechtlichen Anerkennung einer Nießbrauchsbestellung nicht entgegensteht, wenn der Nießbraucher das belastete Wirtschaftsgut an einen Dritten vermietet oder verpachtet. Das gilt uneingeschränkt auch für den Fall, daß der Nießbraucher ein Familienangehöriger des Eigentümers der belasteten Sache ist.

d) Vermietung oder Verpachtung des belasteten Wirtschaftsguts an den Eigentümer

Diese Grundsätze gelten selbst dann, wenn der Nießbraucher das belastete Wirtschaftsgut an den Eigentümer vermietet oder verpachtet<sup>33</sup>.

Im Gegensatz hierzu hat zwar der IV. Senat in seinem Urteil vom 11. 3. 1976<sup>37</sup> ausgeführt, daß in den Fällen einer Verpachtung des belasteten Wirtschaftsguts an den Eigentümer, anders als in den Fällen der Vermietung oder Verpachtung an einen Dritten, eine zuverlässige Abgrenzung zu den Fällen, in denen die Nießbrauchsbestellung tatsächlich nicht in vollem Umfang durchgeführt werde, nicht möglich sei und deshalb in diesen Fällen ein Nießbrauch steuerrechtlich nicht anerkannt werden könne.

Dem steht jedoch folgendes entgegen:

1. Die wiedergegebenen Ausführungen aus den Urteilsgründen waren für die vom IV. Senat getroffene Entscheidung nicht relevant.
2. Das Urteil läßt eine Auseinandersetzung mit den Überlegungen des VI. Senats in seinem Urteil vom 8. 8. 1969<sup>33</sup> vermissen.
3. Es gibt keinen Rechtssatz, wonach das Fehlen zuverlässiger Abgrenzungsmöglichkeiten stets zu Lasten des Steuerpflichtigen bzw. hier zu Lasten von Familienangehörigen geht.
4. Der I. Senat des BFH hat in einer später ergangenen Entscheidung<sup>34</sup> ausdrücklich bestätigt, daß der Nießbrauch ohne Verlust seiner steuerlichen

<sup>31</sup> § 1059 Satz 2 BGB.

<sup>32</sup> BFH v. 1. 2. 1972, BStBl II S. 347.

<sup>33</sup> BFH v. 8. 8. 1969, BStBl II S. 683.

<sup>34</sup> BFH v. 24. 3. 1976, BStBl II S. 537.

Anerkennung auch dadurch ausgeübt werden kann, daß das belastete Wirtschaftsgut an den Eigentümer verpachtet wird.

Erforderlich ist es für die steuerrechtliche Anerkennung eines Nießbrauchs bei der Vermietung oder Verpachtung des belasteten Wirtschaftsguts an den Eigentümer aber stets, daß das Miet- oder Pachtverhältnis zu Bedingungen abgeschlossen worden ist, wie sie unter fremden Dritten üblich sind.

#### e) Nießbrauch an einem Grundstück samt Inventar

Ist ein Grundstück samt Inventar Gegenstand eines unentgeltlichen Nießbrauchs zwischen Familienangehörigen, so wird man regelmäßig keinen wirtschaftlichen Vollzug des Nießbrauchs annehmen können, wenn der Nießbraucher auf sein Recht, über die einzelnen Stücke des Inventars innerhalb der Grenzen einer ordnungsmäßigen Wirtschaftsführung zu verfügen<sup>35</sup>, vertraglich oder tatsächlich verzichtet.

#### f) Der befristete oder auflösend bedingte Nießbrauch

Ein Nießbrauch kann zivilrechtlich befristet und auflösend bedingt bestellt werden. Hat es der Eigentümer des belasteten Wirtschaftsguts in der Hand, ob die auflösende Bedingung eintritt oder nicht, so gelten die folgenden Ausführungen über die steuerliche Anerkennung eines befristeten Nießbrauchs bei Familienangehörigen auch für den Fall des auflösend bedingten Nießbrauchs.

In einem Urteil aus dem Jahre 1967<sup>36</sup> hat der VI. Senat des BFH entschieden, daß ein Nießbrauch steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, den eine Mutter ihrem studierenden Sohn unentgeltlich an einer verzinslichen Darlehensforderung *für zwei Jahre* eingeräumt hatte. Wenn dies in den Urteilsgründen auch nicht mit voller Deutlichkeit zum Ausdruck kommt, so beruht diese Entscheidung letztlich doch auf der zutreffenden Überlegung, daß eine nur kurzfristige unentgeltliche Nießbrauchsbestellung zwischen Angehörigen ein Indiz dafür ist, daß der Nießbraucher die Verwaltung des belasteten Wirtschaftsguts nicht ausüben kann und demzufolge prima facie kein wirtschaftlicher Vollzug des Nießbrauchs vorliegt.

Was dabei unter dem Begriff „kurze Zeit“ zu verstehen ist, hängt nach meiner Auffassung von den Umständen des Einzelfalles ab. Bei einem großen Mietwohngrundstück mit ständig wechselnden Mietern und einer erheblichen Verwaltungstätigkeit dürfte unter dem Begriff „kurze Zeit“ ein wesentlich kürzerer Zeitraum zu verstehen sein als z. B. bei einem Nießbrauch an einem Wertpapier oder einem langfristig vermieteten Wirt-

<sup>35</sup> § 1048 Abs. 1 Satz 1 BGB.

<sup>36</sup> BFH v. 24. 11. 1967, BSStBl 1968 II S. 260.

schaftsgut. In diesen Fällen, in denen von der Natur der Sache her überhaupt keine verwaltende Tätigkeit größeren Umfangs erforderlich ist, kann sich u. U. der Begriff „kurze Zeit“ über mehrere Jahre erstrecken.

Ich halte es, ausgehend von diesen Überlegungen, für durchaus denkbar, daß ein befristeter unentgeltlich bestellter Nießbrauch zugunsten einer unterhaltsberechtigten Person in den bezeichneten Fällen dann nicht anerkannt wird, wenn der Nießbrauch bis zum Eintritt der Volljährigkeit oder bis zu dem Zeitpunkt begrenzt wird, in dem nach den gegebenen Umständen des Einzelfalles regelmäßig die Unterhaltungspflicht des Nießbrauchsbestellers in tatsächlicher Hinsicht endet.

Hätte der VIII. Senat nach diesen sich aus dem Urteil des VI. Senats ergebenden Grundsätzen entschieden, dann wäre er in dem dem Urteil vom 14. 12. 1976<sup>9</sup> zugrunde liegenden Sachverhalt zu einer vernünftigen, die steuerliche Anerkennung des Nießbrauchs verneinenden Beurteilung gekommen, ohne die steuerliche Anerkennung eines Nießbrauchs an Wertpapieren und Forderungen schlechthin verneinen zu müssen.

#### g) Teilweise Nießbrauchsbestellung

Für unschädlich halte ich es, wenn die unentgeltliche Nießbrauchsbestellung gegenüber Familienangehörigen in der Weise erfolgt, daß dem Nießbraucher *nur ein Teil der Einkünfte* des mit dem Nießbrauch belasteten Wirtschaftsguts zustehen sollen, während der andere Teil der Einkünfte dem Eigentümer verbleibt. Eine solche beschränkte Nießbrauchsbestellung ist zivilrechtlich zulässig<sup>37</sup>. Sie bedeutet, daß dem Nießbraucher die Einkunftsquelle nur teilweise übertragen wird, und daß er nur insoweit originäre Einkünfte bezieht, wie diese aus dem im übertragenen Teil der Einkunftsquelle fließen.

### V. Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt

Die Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger einem Familienangehörigen ein Wirtschaftsgut unentgeltlich übereignet und sich dabei den Nießbrauch vorbehält, brauche ich hier nur kurz zu erwähnen.

Ich bin der Meinung, daß wirtschaftlich gesehen in diesen Fällen keine unentgeltliche, sondern eine entgeltliche Nießbrauchsbestellung vorliegt; denn wirtschaftlich gesehen wird das Nießbrauchsrecht vor Vollzug der unentgeltlichen Übertragung vom Eigentumsrecht abgespalten und nur das mit dem Nießbrauch belastete Eigentum an dem betreffenden Wirtschaftsgut verschenkt. Das zurückbehaltene selbständige Wirtschaftsgut „Nieß-

<sup>37</sup> § 1030 Abs. 2 BGB.

brauch“ hingegen hat der Nießbraucher entgeltlich erworben, und zwar zusammen mit dem im Erwerbszeitpunkt unbeschränkten Eigentumsrecht an dem Wirtschaftsgut, das er später in belastetem Zustand verschenkt hat.

Im übrigen bin ich der Meinung, daß bei einer unentgeltlichen Veräußerung eines Wirtschaftsguts unter Nießbrauchsvorbehalt zwischen Familienangehörigen der Sachverhalt in aller Regel so gestaltet ist, daß entsprechend dem Urteil des VIII. Senats vom 8. 3. 1977<sup>38</sup> wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers anzunehmen sein wird<sup>39</sup>.

## VI. Schlußbemerkung

Ich mußte mich relativ eingehend mit der Frage beschäftigen, ob bei einer Nießbrauchbestellung an einem Wertpapier oder einer unverbrieften Forderung eine Quellenübertragung auf den Nießbraucher erfolgt oder — wie der BFH entschieden hat — nicht. Ich mußte dies tun, weil dieses Problem auch für das von mir behandelte Thema eine zentrale Bedeutung hat und weil in der erwähnten BFH-Rechtsprechung eine gewisse Tendenz zum Ausdruck kommt, wie wir sie insb. aus der Zeit kennen, als Arbeitsverträge zwischen Ehegatten steuerlich nicht anerkannt wurden. Diese Tendenzen scheinen mir in letzter Zeit wieder zunehmend Anhänger zu finden, und ich glaube, das ist nicht gut. Denn es wird sicherlich dazu führen, daß wieder einmal das Bundesverfassungsgericht bemüht werden wird.

Wie aber steht es unter *verfassungsrechtlicher* Sicht mit der Beantwortung der Frage, ob im Hinblick auf das bereits erwähnte *Primat des Zivilrechts* ausreichende sachliche Gründe vorhanden sind, die es rechtfertigen könnten, abweichend von der zivilrechtlichen Behandlung steuerrechtlich beim Nießbrauch an Wertpapieren keine Quellenübertragung anzunehmen. Nach meiner Meinung lassen sich solche sachlichen Gründe nicht finden.

<sup>38</sup> BStBl II S. 629.

<sup>39</sup> So auch L. Schmidt, FR 1977 S. 457 [468].



# Rechtstatsächliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen

Professor Dr. Jörg B e i n e r t, Rechtsanwalt, Stuttgart

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| I. Zur Aktualität des Themas   | 1. Die Gründe für solche Übertragungen im allgemeinen   |
| II. Die Legende von den gleichgerichteten Familieninteressen                                       | 2. Die einkommensteuerlichen Gründe für solche Übertragungen  |
| III. Die Einräumung von Darlehnsansprüchen   | 3. Erbschaftsteuerliche Gründe  |
| IV. Die Einräumung eines Nießbrauchs an Gegenständen des Betriebs-, Grund- oder Kapitalvermögens   | 4. Erbrechtliche Gründe   |
| V. Die Übertragung und Einräumung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen | VI. Die Beschränkung der Rechtsstellung bei Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen |

## I. Zur Aktualität des Themas

Meine Ausführungen können und wollen angesichts der Vielfalt der Lebenswirklichkeit keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben; nicht mit den, sondern nur mit einigen rechtstatsächlichen Aspekten werde ich mich im folgenden befassen. Dabei muß ich Ihnen freilich den Nachweis für meine Behauptungen weitgehend schuldig bleiben; dem Anwalt ist bekanntlich verwehrt, über seine Mandanten zu reden.

Gestatten Sie mir jedoch eine Vorbemerkung zur Aktualität des Themas: Die Literatur und die Rechtsprechung zur steuerlichen Problematik der Übertragung von Einkunftsquellen erwecken den Eindruck, daß es sich bei diesem Thema um einen hochaktuellen Dauerbrenner handelt. Rechtsprechung ist aber sehr oft *Vergangenheitsbewältigung*, also gerade kein Spiegel des aktuellen Geschehens. Auf dem Gebiet der Übertragung von Einkunftsquellen werden wir noch eine Weile mit dieser Vergangenheitsbewältigung leben müssen.

Die am 1. 1. 1974 in Kraft getretene *Erbschaftsteuerreform* war nämlich Anlaß für zahlreiche Übertragungen von Einkunftsquellen. Das Ausmaß

der bevorstehenden Erbschaftsteuererhöhungen — bedingt nicht nur durch das neue Erbschaftsteuerrecht, sondern auch durch die neuen Einheitswerte des Grundvermögens — wurde von den Betroffenen so hoch empfunden, daß *oftmals ausschließlich erbschaftsteuerliche Überlegungen* Maß und Zeitpunkt der Vermögensübertragung bestimmten und zivilrechtliche, aber auch wirtschaftliche Gesichtspunkte weitgehend in den Hintergrund traten.

*Nach dem 1. 1. 1974* trat dann zunächst einmal *Ruhe* ein, eine Ruhe, die — immer verglichen mit der früheren Zeit — im großen und ganzen auch heute noch andauert. Diese Ruhe hat ihre Ursache aber nicht nur in dem derzeit weitgehend noch fehlenden, weil im Vorweg bereits befriedigten Bedürfnis, Einkunftsquellen zu übertragen; hinzu kommt die *repressive Wirkung der einschlägigen Rechtsprechung* auf viele Steuerberater, die sich mit der steuerlichen Anerkennung von vorweggenommenen Erbfolgeregelungen keinen Ärger einhandeln wollen und deshalb eher geneigt sind, von solchen Gestaltungen abzuraten als sie ihren Mandanten zu empfehlen. Auch Steuerberater, die sich dieser repressiven Wirkung entziehen, sind deswegen noch lange keine Anhänger der Übertragung von Einkunftsquellen; es kann schließlich nicht Sinn einer qualifizierten Beratung sein, den Mandanten dahin zu führen, wo der Schlachtenlärm am lautesten tobt.

Die zwischenzeitlichen Erfahrungen mit der Übertragung von Einkunftsquellen ermuntern schließlich auch nicht gerade dazu, solche Übertragungen vorzunehmen. Dies gilt vor allen Dingen dann, wenn diejenigen, an die Einkunftsquellen übertragen wurden, minderjährig sind. Vertragsänderungen bedürfen dann jedesmal der Einschaltung von Pflegern, oftmals auch vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung. Das erschwert solche Vertragsänderungen, verhindert schnelle Entscheidungen, an denen Unternehmern ja immer liegt. Einkunftsquellen sind aber auch, vor allem im gewerblichen Bereich, nicht nur Gewinnquellen, sondern oftmals auch Verlustlöcher. Das war zwar schon immer so, auch wenn es in der theoretischen Diskussion regelmäßig übersehen wird, ist den Beteiligten aber in den letzten Jahren besonders deutlich vor Augen geführt worden. So gibt es heute zahlreiche Fälle, in denen die Kinder auf geschenkten *Unternehmensbeteiligungen mit negativen oder nicht mehr intakten Kapitalkonten* sitzen. In solchen Fällen fragt sich dann der Unternehmer nicht nur, für was er eigentlich seine Erbschaftsteuer bezahlt hat; in solchen Fällen ergeben sich auch alles andere als erwünschte Besteuerungsergebnisse, wenn die Kinder die auf sie entfallenden Verlustanteile nicht mit anderweitigen positiven Einkunftsquellen verrechnen können, der Vater aber sein Einkommen versteuern muß, ohne es um die Verlustanteile seiner Kinder kürzen zu können. Hier zeigt sich dann die segensreiche Seite der überwiegend ja als unbefriedigend empfundenen BFH-Rechtsprechung; ist aus

steuerlicher Sicht die Einkunftsquelle nicht übertragen worden, hat der Vater die Verlustquelle behalten. In solchen Fällen kann es freilich geschehen, daß *mit verkehrten Fronten* um die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerstellung der Kinder gekämpft wird. Einige Verlustjahre machen es nämlich möglich, daß sogar das Finanzamt an der Richtigkeit der einschlägigen BFH-Rechtsprechung zu zweifeln beginnt.

Ich habe natürlich keinen Überblick, wie groß die Zahl dieser verunglückten Übertragungen von Einkunftsquellen ist; ich weiß nur, daß mancher Steuerberater derzeit mehr mit der Reparatur solcher verunglückten Übertragungen von Einkunftsquellen als mit der Beratung von Übertragungen von Einkunftsquellen befaßt ist. Daß die BFH-Rechtsprechung solche Reparatur überhaupt erst ermöglicht — durch Änderung des Gesellschaftsvertrages wird die Gesellschafterstellung des Kindes so verschlechtert, daß eine Mitunternehmerstellung nicht mehr angenommen werden kann, mit der Folge der steuerlichen Nichtzurechnung von Verlustanteilen — läßt diese in einem neuen, freilich wiederum geheimnisvollen Licht erscheinen.

## II. Die Legende von den gleichgerichteten Familieninteressen

Die Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Beurteilung der Übertragung von Einkunftsquellen stellt wie bei jeglicher steuerlichen Beurteilung von Rechtsgeschäften zwischen Familienangehörigen die gleichgerichteten Familieninteressen in den Vordergrund und sieht hierin den entscheidenden Unterschied zu Geschäften zwischen fremden Dritten, bei denen die entgegengesetzten Interessen erst auf dem Verhandlungswege in Übereinstimmung gebracht werden müssen.

Ich habe erhebliche Zweifel, ob diese Beurteilung gerechtfertigt ist. Auch bei Familienunternehmen gibt es ein Unternehmensinteresse und ein Familieninteresse, das sich in den wenigsten Familien deckt. *Der Familienunternehmer entscheidet sich aber im Zweifel für das Unternehmensinteresse*, nicht für das Familieninteresse und gerät damit in Widerstreit zu den Gesellschaftern, die in ihren Beteiligungen lediglich eine Kapitalanlage sehen, an die sie bestimmte Renditeerwartungen knüpfen.

Auch wenn sich Unternehmensinteressen und Familieninteressen decken, gibt es wahrlich genügend Familienunternehmen, bei denen die Interessen der Gesellschafter gerade *nicht gleichgerichtet* sind, bei denen sich die Gesellschafter vielmehr *streiten*. Solche Streitigkeiten sind aber bei Familiengesellschaften sicher häufiger als bei Gesellschaften unter fremden Dritten.

Schließlich ist eine Familie kein statisches Gebilde. Die Kinder entwickeln mit ihrem Alter werden eigene Interessen, entziehen sich dem Einfluß

der Eltern. Der *Generationenkonflikt*, der hiermit angesprochen ist, widerlegt wohl am nachdrücklichsten die These von den gleichgerichteten Familieninteressen.

Allenfalls dann, wenn die Kinder minderjährig sind, läßt sich die These von den gleichgerichteten Familieninteressen vertreten. Einschränkungen gelten aber auch hier, soweit Pfleger tätig werden müssen oder gar vormundschaftsgerichtliche Genehmigungen erforderlich sind.

### III. Die Einräumung von Darlehensansprüchen

Für die Übertragung von Einkunftsquellen gibt es verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten. Ich beschränke mich hier auf drei: die Einräumung von Darlehensansprüchen, die Einräumung eines Nießbrauchs an Gegenständen des Betriebs-, Grund- oder Kapitalvermögens sowie die Übertragung und Einräumung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen. Es sind dies die Gestaltungsmöglichkeiten, deren steuerliche Anerkennung umstritten ist — im Gegensatz z. B. zur Übertragung von privatem Grund- oder Kapitalvermögen. Von diesen, steuerlich umstrittenen Gestaltungsmöglichkeiten, haben die beiden ersten — Einräumung von Darlehensansprüchen und Einräumung eines Nießbrauchs — sicher nicht die wirtschaftliche Bedeutung wie die dritte, die deswegen ja auch zu Recht im Mittelpunkt der steuerlichen Diskussion steht. Ich will mich deshalb auch nicht allzu lange mit diesen beiden ersten Gestaltungsmöglichkeiten aufhalten.

Die Motive für die Einräumung von Darlehensansprüchen stehen den Gestaltungen auf die Stirn geschrieben; es ist freilich nicht so, daß es in allen Fällen die gleichen sind.

Hier gibt es einmal die Fälle, in denen der Vater den erbschaftsteuerlichen Freibetrag für Schenkungen — alle zehn Jahre DM 90 000, früher alle zehn Jahre DM 30 000 — ausnützen will. Da übertragbares Vermögen nicht vorhanden ist oder nicht übertragen werden soll, werden dem Kind Darlehensansprüche eingeräumt, wird jedoch durch entsprechend lange Laufzeit des Darlehens eine wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit für das Kind ausgeschlossen. In solchen Fällen mag noch die Absicht, Einkommensteuer zu sparen, hinzukommen. Im Vordergrund steht — Sie sehen es an der Darlehenshöhe — der erbschaftsteuerliche Freibetrag. *Wirtschaftliche oder erbrechtliche Gründe* für die Übertragung einer Einkunftsquelle fehlen.

Hier gibt es weiter die Fälle, in denen der Vater zwar ebenfalls die Erbschaftsteuer und Einkommensteuer im Auge hat, in denen es ihm aber vor allem darum geht, daß seine Kinder ihren Lebensunterhalt aus eigenen

Einkünften bestreiten, um auf diese Weise *auf eigenen Beinen zu stehen und mit Geld umzugehen zu lernen*. Sie erkennen diese Fälle an der Höhe der Darlehen, die nicht durch erbschaftsteuerliche Freibeträge, sondern durch die Höhe dessen, was die Kinder nach Auffassung ihres Vaters für Lebenshaltungszwecke ausgeben dürfen, bestimmt wird; sie erkennen diese Fälle aber auch an der Tatsache, daß die Kinder nicht nur über ihre Zinsen verfügen dürfen, sondern auch tatsächlich verfügen. Ich will gerne zugeben, daß diese Fälle nicht allzu häufig sind, weil Unternehmer im allgemeinen für die Erziehung ihrer Kinder nicht allzu viel Zeit und Aufmerksamkeit aufwenden. Wenn ein Unternehmer sich aber daran erinnert, daß sein Vater ihm als Junge zwar kein Taschengeld, wohl aber die jederzeitige Möglichkeit geboten hat, sich durch Mitarbeit im Unternehmen Geld zu verdienen, dann kann es schon vorkommen, daß ein solcher Unternehmer sich auch einmal Gedanken darüber macht, seinen Kindern den Umgang mit Geld zu lehren.

Hierher gehören aber auch die Fälle, in denen der Ehefrau oder einem Kind im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolgeregelung Darlehensansprüche als Ersatz für die Nichtbeteiligung am Unternehmen eingeräumt werden, um auf diese Weise eine gewisse Gleichstellung der künftigen Erben zu erreichen, ohne die Zahl der Eigentümer des Unternehmens allzusehr zu vergrößern — weil dies ja als die Todesursache vieler Familienunternehmen längst erkannt ist. Diese Fallgruppe hat seit der Erbschaftsteuerreform eine größere Bedeutung erlangt, weil der Nießbrauch, der früher zur Sicherung der Witwe und der weichenden Erben eingesetzt wurde, seitdem erbschaftsteuerlich so diskriminiert ist, daß er für vorweggenommene Erbfolgeregelungen seine frühere praktische Bedeutung fast völlig verloren hat.

#### IV. Die Einräumung eines Nießbrauchs an Gegenständen des Betriebs-, Grund- oder Kapitalvermögens

Der Nießbrauch spielt in der Praxis eine dreifache Rolle.

Hier sind einmal die Fälle zu nennen, in denen der Inhaber einer Einkunftsquelle zwar diese, nicht aber die daraus fließenden Einkünfte übertragen will; durch Übertragung der Einkunftsquelle unter Vorbehalt des Nießbrauchs für sich kann er dieses Ziel erreichen. Bei vorweggenommenen Erbfolgeregelungen waren solche Gestaltungen — vor allen Dingen vor der Erbschaftsteuerreform — recht häufig anzutreffen. Da in solchen Fällen eine Einkommensverlagerung nicht stattfindet, brauchen wir ihnen jedoch nicht weiter nachzugehen.

Hier sind weiter die Fälle zu nennen, in denen der Inhaber einer Einkunftsquelle — meist durch Verfügung von Todes wegen — die Einkunfts-

quelle an einen Abkömmling, die daraus fließenden Einkünfte an seine Ehefrau oder an einen anderen Abkömmling überträgt. Mit solchen Gestaltungen wurde, soweit es um die Zuwendung des Nießbrauchs an die überlebende Ehefrau ging, der Zweck verfolgt, die doppelte Erbschaftsteuerbelastung für den Übergang ein und desselben Vermögensgegenstandes von einer Generation auf die nächste zu vermeiden, eine doppelte Erbschaftsteuerbelastung, die eingetreten wäre, wenn der Inhaber der Einkunftsquelle diese zunächst auf seine Ehefrau übertragen hätte und die Ehefrau alsdann auf ihre Kinder. Seit der Erbschaftsteuerreform ist jedoch diese erbschaftsteuerliche Zielsetzung mit Hilfe eines Nießbrauchs für die überlebende Ehefrau nur noch sehr eingeschränkt zu verwirklichen.

Mit solchen Gestaltungen wurden aber in erster Linie zivilrechtliche Überlegungen verwirklicht, wenn ein Abkömmling von seinem Vater statt der Einkunftsquelle selbst lediglich die daraus fließenden Erträge zugewendet erhielt. In diesen Fällen war der Nießbrauch für den Abkömmling der Kompromiß zwischen dem Interesse an einer *Zusammenhaltung des Familienvermögens* in der Generationenfolge einerseits und den Interessen der betreffenden Abkömmlinge andererseits. Gesichtspunkte der Hoferbfolge spielen nicht nur in Fürstenhäusern und in der Landwirtschaft eine Rolle, sondern auch — wenn auch nicht immer — bei gewerblichem Vermögen. In solchen Fällen braucht man im übrigen bloßen Behauptungen der Betroffenen nicht zu glauben; da wo der Nießbrauch für einen Abkömmling seinen Grund in Hoferbfolgegesichtspunkten hat, kann nämlich der Beweis in Form eines Erb- und Pflichtteilsverzichtvertrages des betreffenden Abkömmlings immer auf den Tisch gelegt werden — es sei denn, der beratende Anwalt oder Notar hat ebenso fest wie lang anhaltend geschlafen.

Schließlich sind hier die Fälle zu nennen, in denen der Inhaber einer Einkunftsquelle diese behalten, einem Abkömmling lediglich die Einkünfte daraus übertragen möchte. Da solche Gestaltungen erbschaftsteuerlich weitgehend uninteressant sind, wird in diesen Fällen der Nießbrauch meist nur an verhältnismäßig geringwertigen Gegenständen eingeräumt; meist handelt es sich um Gegenstände des Grund- und Kapitalvermögens. Die Behauptung ist sicher gerechtfertigt, daß in solchen Fällen *fast immer einkommensteuerliche Überlegungen im Vordergrund* stehen.

## V. Die Übertragung und Einräumung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen

### 1. Die Gründe für solche Übertragungen im allgemeinen

Fragt man nach den Gründen, die den Inhaber eines Unternehmens oder einer Unternehmensbeteiligung dazu veranlassen, unter Lebenden eine Un-

ternehmensbeteiligung oder einen Teil einer Unternehmensbeteiligung an seine Abkömmlinge zu übertragen oder diesen eine Unterbeteiligung daran einzuräumen, wird man in aller Regel vier Antworten erhalten:

Erbrechtliche Überlegungen, erbschaftsteuerliche Überlegungen, einkommensteuerliche Überlegungen, Sicherung der Fortführung des Unternehmens.

## 2. Die einkommensteuerlichen Gründe für solche Übertragungen

Lassen Sie mich mit den einkommensteuerlichen Überlegungen anfangen. Nach meiner Auffassung werden die einkommensteuerlichen Gründe für die Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen weit überschätzt. Mir ist aus unserer Praxis ein einziger Fall bekannt, in dem überwiegend einkommensteuerliche Überlegungen für die schenkweise Einräumung von Unterbeteiligungen an einen Kommanditanteil durch die Mutter an ihre Kinder maßgebend waren. Hier hatte ein Diplom-Ingenieur, der rechnen konnte, beim Studium des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft, an der seine Frau beteiligt war, festgestellt, daß alle Gesellschafter ein Steuerentnahmerecht hatten, das sich, wie man es bei größeren Familiengesellschaften in der Praxis öfter findet, aus Vereinfachungsgründen am Spitzensteuersatz orientierte, gleichgültig, ob die einzelnen Gesellschafter für ihre Einkünfte mit dem Spitzensteuersatz besteuert wurden oder nicht. Da darüber hinaus die Gesellschafter dieser Familiengesellschaft nur ein sehr geringes Entnahmerecht hatten, hatte dieser Diplom-Ingenieur überlegt, wie er aus dem Steuerentnahmerecht seiner Ehefrau etwas für die Haushaltskasse abzweigen könne. Bei diesen Überlegungen stieß er auf die Möglichkeit der Einräumung von Unterbeteiligungen für seine Kinder am Kommanditanteil seiner Ehefrau. Daraufhin besorgte sich dieser Diplom-Ingenieur eine Einkommensteuertabelle und rechnete sich genau aus, bei welchen Einkünften seiner Kinder ein betragsmäßiges Maximum an Einkommensteuerersparnis realisiert werden könnte. Als er dies errechnet hatte, kam er zu mir mit der Bitte, einen Unterbeteiligungsvertrag zu entwerfen, der auch steuerlich anerkannt wird. Ich habe diesen Diplom-Ingenieur über die wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Auswirkungen solcher Unterbeteiligungen belehrt und alsdann seiner Bitte entsprochen, wobei zu meiner Überraschung die steuerliche Anerkennung des Unterbeteiligungsvertrages ohne jede Schwierigkeit zu erreichen war; das zuständige Finanzamt sah ein, daß, wenn Hauptbeteiligter eine im Unternehmen nicht mitarbeitende Kommanditistin sei, die ihre Kommanditbeteiligung von ihrem Vater geerbt hatte, die Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Anerkennung der Übertragung einer Einkunftsquelle und der Gewinnverteilung nicht anwendbar sei. Selbst in diesem Fall ging es

aber im Grunde mehr um höhere Entnahmen als um geringere Einkommensteuerbelastungen.

Daß einkommensteuerliche Gesichtspunkte bei der Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen nur eine untergeordnete Rolle spielen, kann auch kaum überraschen. Wir alle wissen, daß der Einkommensteuertarif nicht durchgehend progressiv ist, daß er vielmehr im oberen Bereich linear verläuft. Nicht nur bei großen, sondern auch schon bei mittleren Familienunternehmen erreichen aber Einkünfte der einzelnen Gesellschafter oder Unterbeteiligten sehr rasch die Grenze, bei der der Spitzensteuersatz einsetzt. Eine Einkommensteuersparnis ist damit nicht mehr realisierbar; da man dies vorher weiß, wird sie auch gar nicht erst angestrebt. Natürlich könnte auch bei größeren und mittleren Familienunternehmen mit der Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen ein einkommensteuerlicher Effekt erzielt werden, wenn nur eine entsprechend kleine Unternehmensbeteiligung oder Unterbeteiligung an den einzelnen Abkömmling übertragen wird. Solche Gestaltungen unterbleiben jedoch deswegen in aller Regel, weil in diesen Fällen die erbschaftsteuerlichen und erbrechtlichen Gesichtspunkte bei der Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen weit gewichtiger sind als die einkommensteuerlichen Vorteile, die betragsmäßig gesehen bei größeren Einkünften und größeren Vermögen ja auch wirklich nicht ins Gewicht fallen. Wenn schon der Berater nicht rechnen oder das Wesentliche vom Unwesentlichen unterscheiden kann — der Unternehmer kann es bestimmt.

Das alles mag bei kleineren Unternehmen mit kleineren Vermögen — und deswegen fehlender Erbschaftsteuerproblematik — und kleineren Gewinnen anders sein. In diesen Fällen fehlt dem Unternehmer — verständlicherweise — aber meistens das Gefühl, daß er mehr verdient, als er für sich selbst braucht. Das aber hält ihn dann auch in aller Regel davon ab, einen Teil seiner Einkunftsquelle auf seine Kinder zu übertragen. Wenn dennoch Übertragungen von Teilen der Einkunftsquelle vorgenommen werden, dann zeigt sich sehr schnell, daß die Rechtsprechung des BFH *die kleinen Steuerpflichtigen allein* trifft und belastet.

Allzugroß dürfte die Zahl der Fälle, in denen ausschließlich in einkommensteuerlichen Kategorien gedacht wird, freilich auch hier nicht sein. Bei kleineren Familienunternehmen arbeiten die Abkömmlinge oder wenigstens einige von ihnen relativ häufig mit. Sie erhalten dafür ein Entgelt, das grundsätzlich als Betriebsausgabe vom Gewinn des Familienunternehmens abziehbar ist und dessen Gewerbeertrag mindert. Diese gewerbsteuerlichen Vorteile gehen verloren, wenn die Abkömmlinge am Familienunternehmen beteiligt werden. Selbstverständlich gibt es Fälle, wo sowohl der Unternehmer als auch sein Berater diese gewerbsteuerliche Konsequenz übersehen.

In der Regel jedoch wird sie bei den Überlegungen berücksichtigt. Wird dennoch eine Beteiligung oder Unterbeteiligung am Familienunternehmen den Abkömmlingen übertragen, sind dafür eben nicht nur einkommensteuerliche Gründe maßgeblich

### 3. Erbschaftsteuerliche Gründe

Erbschaftsteuerliche Gesichtspunkte spielen bei der Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen — die durch die Erbschaftsteuerreform ausgelöste Welle solcher Übertragungen bestätigt dies — *eine weit größere Rolle* als einkommensteuerliche Überlegungen. Bei der heute im allgemeinen gegebenen Kapital- und Ertragstruktur von Familienunternehmen ist die Erbschaftsteuer eine Belastung, die an die Substanz geht. Es liegt auf der Hand, daß die Überlegungen des Unternehmers, diese Belastung zu mindern, viel intensiver sind, als Überlegungen in der Richtung, bei der Einkommensteuer Tarifvorteile herauszuschlagen. Deswegen hat es ja auch Vermögensübertragungen schon gegeben, als wegen der noch praktizierten Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern einkommensteuerliche Vorteile nicht realisiert werden konnten. Wird aber aus erbschaftsteuerlichen Gründen eine Unternehmensbeteiligung übertragen oder eine Unterbeteiligung daran eingeräumt, dann setzen sich die erbschaftsteuerlichen Überlegungen auch immer gegenüber den einkommensteuerlichen Gesichtspunkten durch. Es wird dann nicht bloß eine Minibeteiligung übertragen, damit der Abkömmling mit den darauf entfallenden Gewinnanteilen keine Einkommensteuer nach dem Spitzensteuersatz zu entrichten hat; es wird vielmehr eine entsprechend große Unternehmensbeteiligung übertragen ohne Rücksicht darauf, daß der Abkömmling ebenfalls Einkommensteuer nach dem Spitzensteuersatz zu zahlen hat, daß sich also einkommensteuerliche Vorteile aus der Übertragung der Unternehmensbeteiligung nicht ergeben. Auch hier gilt also wieder, daß man der Gestaltung ansieht, welche Ziele die Beteiligten verfolgen wollten.

### 4. Erbrechtliche Gründe

Nun ist es freilich keineswegs die Regel, daß Übertragungen von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen allein durch erbschaftsteuerliche oder einkommensteuerliche Gesichtspunkte getragen werden. Nicht nur bei großen Vermögen, sondern auch bei mittleren Vermögen spielen erbrechtliche Gesichtspunkte eine ebenso große Rolle. Ich möchte mich in diesem Zusammenhang auf zwei Gesichtspunkte beschränken, die allein in das erbrechtliche Gebiet gehören und die, weil sie besonders häufig vorkommen, entsprechende praktische Bedeutung haben:

a) Gerade Inhaber von Familienunternehmen richten ihre erbrechtlichen Überlegungen nicht immer nach den Grundsätzen der gesetzlichen Erbfolgeordnung aus. Sie wissen, daß ein Familienunternehmen in seiner Existenz bedroht ist, wenn die Zahl der Gesellschafter zu groß wird; sie wissen, daß der Abkömmling, der das Familienunternehmen fortführt, seinen Geschwistern gegenüber, die nicht im Unternehmen tätig sind, besser gestellt sein muß, wenn Auseinandersetzungen in der nächsten Generation vermieden bleiben sollen. Natürlich ist die Einsicht der Unternehmer in diese Zusammenhänge unterschiedlich. Der Unternehmer erster Generation, der sein Unternehmen selbst aufgebaut hat, wird eher dazu tendieren, seine Kinder gleichmäßig zu bedenken. Der Unternehmer zweiter oder dritter Generation, der das Erben aus eigener Erfahrung kennt, der Geschwister hat auszahlen oder sich mit ihnen hat herumärgern müssen, hat dagegen ein ganz anderes Verhältnis zur gesetzlichen Erbfolgeordnung. Er möchte seinem Sohn und Unternehmensnachfolger die Erfahrungen, die er selbst hat machen müssen, ersparen. Das Unbehagen, das er seinen Geschwistern gegenüber empfindet, überträgt er auf diejenigen seiner Kinder, die als Unternehmensnachfolger nicht in Betracht kommen; diese müssen für das Büßen, was ihm seine Geschwister vermeintlich angetan haben. Da das Erbrecht mit seinem Pflichtteilsrecht beliebigen letztwilligen Verfügungen des Unternehmers entgegensteht, kommt es in solchen Fällen zu Übertragungen von Unternehmensbeteiligungen abweichend von der gesetzlichen Erbfolgeordnung zugunsten des Unternehmensnachfolgers, um diesem beim Erbfall eine wirtschaftlich stärkere Stellung als sie die anderen Abkömmlinge haben zu verschaffen. Wird etwas weniger emotionell entschieden, erhalten die Abkömmlinge, die nicht als Unternehmensnachfolger in Betracht kommen, bereits zu Lebzeiten des Vaters eine Unternehmensbeteiligung — nach dem Motto: doppelt gibt wer schnell gibt — und gehen dafür dann beim Erbfall leer aus. Die Gestaltungen sind verschieden; das Ziel ist jedoch in allen diesen Fällen das gleiche: Die vorweggenommene Erbfolgeordnung soll das Abweichen von der gesetzlichen Erbfolgeordnung ermöglichen — mit oder ohne Zustimmung der davon betroffenen Abkömmlinge.

Übertragungen von Unternehmensbeteiligungen und Unterbeteiligungen daran werden aber nicht nur zwischen dem Vater und seinen Abkömmlingen, sondern auch zwischen dem Großvater und seinen Enkeln vorgenommen. Hat in einem solchen Fall der Sohn und Unternehmensnachfolger mehr Kinder als seine nicht im Unternehmen tätigen Geschwister, erklärt der Großvater, der den Zusammenhalt des Familienunternehmens ebenso wie den Familienfrieden im Auge hat, daß ihm jeder seiner Enkel gleich lieb sei und überträgt seine Unternehmensbeteiligung zu gleichen Teilen auf diese. Widerstand im Familienkreis wagt sich angesichts solcher Begründung nicht

zu regen; der Großvater hat sein Ziel erreicht: Sein Sohn und Unternehmensnachfolger hat es weniger mit seinen Geschwistern, allenfalls später einmal mit seinen Kindern zu tun. Auch hier also wieder dasselbe Bild: Die vorweggenommene Erbfolgeregelung dient dem Abweichen von der gesetzlichen Erbfolgeregelung.

b) Ein zweiter erbrechtlicher Gesichtspunkt, der bei vielen vorweggenommenen Erbfolgeregelungen zum Tragen kommt, ist die vor allem von Notaren verbreitete Lebenserfahrung, daß das Geben mit der warmen Hand in aller Regel die Streitigkeiten vermeidet, die sich im Zuge einer Erbauseinandersetzung ergeben können. Hinter der vorweggenommenen Erbfolgeregelung steht die Autorität des Vaters; er kann sie noch zu seinen Lebzeiten durchsetzen und die Zustimmung seiner Kinder dazu herbeiführen. Bei seinem Ableben ist die Nachfolgeregelung dann entschieden; Auseinandersetzungen der Abkömmlinge hierüber sind nicht mehr möglich. Wer mit der Erbfolgeregelung nicht nur unter steuerlichen Gesichtspunkten, sondern primär unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu tun hat, kennt die große Bedeutung dieser auf Vermeidung von langwierigen und schwerwiegenden Auseinandersetzungen zielenden Überlegungen. Die Zahl dieser Fälle sollte nicht zu gering veranschlagt werden. Noch ist es bei großen und mittleren Unternehmen nicht so, daß der Steuerberater die Nachfolgeregelung allein berät.

## VI. Die Beschränkung der Rechtsstellung bei Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen

a) In der Rechtsprechung des BFH nimmt die Erörterung der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Abkömmlinge einen breiten Raum ein, denen eine Unternehmensbeteiligung oder Unterbeteiligung durch vorweggenommene Erbfolgeregelung übertragen wurden. Die Rechtsstellung dieser Abkömmlinge als Kommanditisten einer Familien-KG wird an der gesetzlichen Ausformung der Kommanditgesellschaft im HGB gemessen. Entspricht die durch den Gesellschaftsvertrag geprägte Rechtsstellung des Abkömmlings nicht der des HGB, bleibt sie vielmehr dahinter zurück, wird unter Umständen einkommensteuerlich eine Mitunternehmerstellung des Abkömmlings nicht anerkannt.

Soweit solche Betrachtung darauf gestützt ist, ein fremder Dritter würde sich auch nicht mit einer Rechtsstellung zufrieden geben, wie sie dem Abkömmling eingeräumt wurde, scheint sie mir *nicht richtig* zu sein. Ich weiß, daß ich Eulen nach Athen trage, wenn ich Ihnen darlege, daß das Recht der Kommanditgesellschaft auf die Mitte des letzten Jahrhunderts zurückgeht und auf ganz anderen wirtschaftlichen Verhältnissen aufbaut, als sie heute gegeben sind.

Deswegen hat die Vertragspraxis bereits in den 20iger Jahren die sogenannte *kapitalistische* Kommanditgesellschaft entwickelt, die heute, erst recht, wenn die Kommanditgesellschaft als GmbH & Co. ausgebildet ist, die Rechtswirklichkeit beherrscht. Das Recht des HGB mit seinem Einstimmigkeitsprinzip hat sich, zumal bei Gesellschaften mit größerem Gesellschafterkreis sowie bei Gesellschaften mit Gesellschaftern der zweiten und dritten Generation als nicht praktikabel erwiesen. Man sieht gemeinhin nicht ein, daß das Schicksal einer Kommanditgesellschaft vom Willen eines Minigesellschafters, der mit 5<sup>0</sup>/<sub>100</sub> beteiligt ist, abhängen soll, und der vielleicht nur deswegen die Vornahme eines außergewöhnlichen Geschäfts blockiert, weil ihm das entgeltlose Tanken an der Betriebstankstelle verweigert wird. Deswegen werden Kommanditgesellschaften überwiegend wie GmbHs aufgezogen: Nicht einstimmige Beschlüsse, sondern Mehrheitsentscheidungen bestimmen das Schicksal des Unternehmens; abgestimmt wird nicht nach Köpfen, sondern nach Kapital. Dies alles gilt wohlgerne nicht nur für Familiengesellschaften, sondern in gleicher Weise für Kommanditgesellschaften unter fremden Dritten.

b) Ich möchte diese Feststellung anhand der einzelnen Mitgliedschaftsrechte noch weiter erläutern. Es geht dabei um die gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte, um die gesellschaftsrechtlichen Vermögensrechte wie Entnahmerecht und Recht auf Abfindungsguthaben, sowie um die Kündigungsrechte bzw. Kündigungslasten.

Was die *Mitwirkungsrechte* anlangt, bestimmt § 164 HGB die Notwendigkeit der Zustimmung jedes einzelnen Kommanditisten zu jedem außergewöhnlichen Geschäft. Ich habe bereits dargelegt, daß der Sinn und Zweck einer kapitalistischen Kommanditgesellschaft gerade der ist, von § 164 HGB wegzukommen und eine Mehrheitsentscheidung für die Willensbildung genügen zu lassen. Diese Zielsetzung der kapitalistischen Kommanditgesellschaft richtet sich nicht gegen einzelne Gesellschafter der Kommanditgesellschaft, zumal ja die Mehrheiten durchaus wechseln können, wenn kein Gesellschafter die Mehrheit allein auf sich vereinigt. Angestrebt wird vielmehr, eine Blockierung des Lebens der Gesellschaft durch einen Gesellschafter allein, eine Unterwerfung der Mehrheit unter den Willen eines einzelnen Gesellschafters zu vermeiden. Dabei soll die Herrschaft eines Veto-Gesellschafters über die übrigen Gesellschafter nicht aus persönlichen Gründen, sondern auch aus Gründen des Unternehmenswohles ausgeschlossen werden, was immer die Beteiligten darunter verstehen mögen. Nur weil dem so ist, ist die kapitalistische Kommanditgesellschaft eine Rechtsform nicht nur für Familien-Kommanditgesellschaften, für Familien-GmbH & Co., sondern *auch für Kommanditgesellschaften unter Fremden* — ohne daß ich dabei Abschreibungsgesellschaften im Auge hätte, für die ja bekanntlich in jeder Hinsicht Besonderes gilt.

Was *Entnahmebeschränkungen und Beschränkungen des Abfindungsguthabens* anlangt, sind solche Regelungen heute ebenfalls *an der Tagesordnung*, gleichgültig, ob es sich um Familien-Kommanditgesellschaften oder Kommanditgesellschaften unter *fremden Dritten* handelt. Unternehmer wissen, daß sie ein Wachstum ihres Unternehmens nur durch weitgehendes Stehenlassen der Gewinne finanzieren können, weil der Kommanditgesellschaft der Zugang zum Kapitalmarkt verschlossen ist. Zusätzlich haben die Unternehmer in den letzten Jahren die Erfahrung machen müssen, daß sie auch ohne Wachstum zum Stehenlassen ihrer Gewinne aus Unternehmenssicht verpflichtet sind, weil andernfalls die inflationsbedingte Aufblähung der Bilanzpositionen nicht finanziert werden kann. *Entnahmebeschränkungen* richten sich also nicht gegen die Gesellschafter. Sie sind *im Interesse des Unternehmens notwendig*. Deswegen sind *alle* Gesellschafter ihnen unterworfen. Sicherlich gibt es, wie ein Blick auf die Rechtsprechung des BFH zeigt, Fälle, in denen allein die Abkömmlinge Entnahmebeschränkungen unterworfen sind, etwa in der Art, daß sie zu über Steuerentnahmen hinausgehenden Entnahmen der Zustimmung ihres Vaters bedürfen. Solche Fälle sind aber die Ausnahme. Sie setzen voraus, daß ein Vater seine Abkömmlinge in sein Einzelunternehmen oder allenfalls in eine mit seiner Ehefrau betriebene Kommanditgesellschaft aufnimmt, weil dann für den Vater die Festlegung von Entnahmebeschränkungen wirtschaftlich entbehrlich ist. Vor sich selbst kann sich nämlich auch ein Unternehmer nicht schützen. In den anderen Fällen sind die Entnahmebeschränkungen aber bereits im Gesellschaftsvertrag statuiert, bevor die Abkömmlinge in das Unternehmen aufgenommen werden.

Für *Beschränkungen des Abfindungsguthabens* gilt nichts anderes. Auf der Basis des Vollwertes berechnete Abfindungsguthaben, wie sie das HGB vorsieht — welche Streitigkeiten sich daraus ergeben, war dem Gesetzgeber im letzten Jahrhundert nicht bekannt — gehen in aller Regel an die Substanz einer Kommanditgesellschaft, da die Kapitalkraft einfach nicht ausreicht, solche Belastungen zu verkraften. Deswegen *gibt es kaum einen Gesellschaftsvertrag einer Kommanditgesellschaft, in dem nicht in irgendeiner Form das Abfindungsguthaben eines ausscheidenden Gesellschafters beschränkt wird*. Dabei handelt es sich übrigens nicht um eine Erscheinung der Nachkriegszeit, auch wenn sich in dieser Zeit die Buchwertabfindung sehr stark in den Vordergrund geschoben hat. Ich kenne zahlreiche Gesellschaftsverträge aus der Zeit zwischen dem siebziger Krieg und dem Ersten Weltkrieg, aus den zwanziger und dreißiger Jahren: In jedem dieser Gesellschaftsverträge war zumindest die Berücksichtigung des Firmenwertes bei der Regelung des Abfindungsguthabens ausgeschlossen. Daß es sich bei der Buchwertabfindung nicht um ein Phänomen der Familiengesellschaft allein handelt, ist mir aber auch bei verschiedenen Zusammenschlüssen von

Familiengesellschaften deutlich geworden; hier gab es nie eine Diskussion darüber, daß die Buchwertabfindung, die für jede einzelne Familiengesellschaft galt, auch für die gemeinsame Gesellschaft zu gelten hatte.

Aus dem gleichen Grund, aus dem das Abfindungsguthaben ausscheidender Gesellschafter beschränkt wird, wird auch das Kündigungsrecht der Gesellschafter durch Vereinbarung entsprechend langer Laufzeiten für den Gesellschaftsvertrag beschränkt: Der beim Ausscheiden eines Gesellschafters eintretende Kapitalabfluß soll im Interesse des Unternehmens soweit als möglich hintangehalten werden. In den Augen vieler Unternehmer ist die Kommanditgesellschaft ohnehin allein deswegen eine unzureichende Rechtsform, weil hier, anders als bei der GmbH, das ordentliche Kündigungsrecht der Gesellschafter nicht ausgeschlossen werden kann. Mit der Vereinbarung entsprechend langer Laufzeiten des Gesellschaftsvertrages wird also vielfach nichts anderes versucht, als die Rechtslage bei der Kommanditgesellschaft mit der bei der GmbH in Einklang zu bringen. Auch dies ist aber ein Bild, das nicht nur Familiengesellschaften, sondern auch Gesellschaften zwischen fremden Dritten zeigen. Generell gilt, daß mit der Zahl der Gesellschafter die Dauer der Gesellschaft wächst. Je größer die Gesellschafterzahl, um so geringer ist die Bindung des einzelnen Gesellschafters an die Gesellschaft, um so größer die Gefahr eines Ausscheidens und des damit verbundenen Kapitalabflusses.

Von allen gesellschaftsvertraglichen Regelungen, die man in Gesellschaftsverträgen einer Familien-Kommanditgesellschaft findet, ist, wenn man Abnormitäten einmal ausklammert, *nur eine familiengesellschaftsspezifisch*: Das Recht des Seniors, dem *Abkömmling* mit der Folge des Ausscheidens aus der Gesellschaft zu *kündigen*. Zwar finden sich auch in Gesellschaftsverträgen unter fremden Dritten Regelungen dahin, daß durch Mehrheitsbeschluß ein Gesellschafter aus wichtigem Grund, in Ausnahmefällen auch ohne wichtigem Grund, aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann. Das Recht des Seniors, seine Abkömmlinge aus der Gesellschaft hinauszukündigen, ist jedoch etwas anders, weil es kein Ausfluß der Mehrheitsherrschaft, sondern der Tatsache ist, daß der Senior es war, der seinem Abkömmling eine Beteiligung geschenkt hat. Bei der Wertung solchen Kündigungsrechtes muß man nun allerdings berücksichtigen, daß ein Vater seine Kinder nicht deswegen an der Familiengesellschaft beteiligt, um sie alsdann wieder hinauszukündigen. Das Kündigungsrecht des Vaters ist vielmehr als ein *Rettungsinstrument* gedacht, das eingreifen soll, wenn sich die Kinder völlig anders entwickeln, als der Vater sich das vorgestellt hat, und wenn sie damit nicht nur zu einer Belastung der Familien-Gesellschaft werden. Auch hier also wird wieder das *Unternehmensinteresse* sichtbar, auch hier wird wieder deutlich, daß bei Familien-Gesellschaften zumindest in der Vorstellung des Vaters das Unternehmensinteresse den *Vorrang vor Familieninteressen* hat.

# Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen nach amerikanischem Steuerrecht

(Possibilities and limitations of the assignment of income in the tax law of the United States)

Von Hugh J. Ault, A. B., J. D., Professor of Law, Boston

## Inhaltsübersicht

I. Einführung	1. Rückbehalt des zugrundeliegenden Vermögens
II. Allgemeine Grundsätze	2. Übertragung vor Realisierung
III. Einkommen aus Dienstleistungen	V. Besondere geschäftliche Vereinbarungen
1. Dienstleistungseinkommen als solches	1. Familiengesellschaften
2. Dienstleistungen, die Vermögen schaffen	2. „Transparente“ Gesellschaften
IV. Einkommen aus Vermögen	VI. Trusts
	VII. Schluß

## I. Einführung

Die Probleme der Einkommensübertragung tauchen in allen Steuersystemen auf, bei denen für miteinander verwandte Steuerpflichtige unterschiedliche Steuersätze gelten. Auslösendes Moment ist das Bestreben der Steuerpflichtigen, die Steuerpflicht zu verlagern, während sich gleichzeitig so wenig wie möglich an der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des betroffenen Einkommens ändern soll. Die Bereiche, in denen sich das Problem der Einkommensübertragung stellt, spiegeln die steuerliche Behandlung wider, die miteinander verwandten Personen in dem jeweiligen Steuersystem zuteil wird. So betrafen beispielsweise in den USA die Urteile zur Einkommensübertragung vor der Einführung des Splittingverfahrens für Verheiratete im Jahre 1948 Fälle des Transfers vom Ehemann auf die Ehefrau und umgekehrt. Nach Einführung des Ehegattensplitting beschäftigten sich die Urteile fast nur noch mit Versuchen, Einkommen auf Kinder zu übertragen, da es keinen steuerlichen Grund für die Übertragung zwischen Ehegatten gibt. In Systemen mit „Familiensplitting“, also unter Einschluß der

Kinder, würden die Übertragungsfälle demgemäß wahrscheinlich allenfalls das Verhältnis zu Enkelkindern und anderen Steuerpflichtigen außerhalb der engeren Familie betreffen.

Was Kapitalgesellschaften angeht, so wird Einkommen gewöhnlich dann auf sie übertragen, wenn sie mit Verlust arbeiten, so daß sich der Verlust mit dem Einkommen verrechnen läßt. Auch hier zeigt sich wiederum eine Parallele zur Familiensituation: Wenn Gesellschaften gestattet wird, ihr Einkommen und ihre Verluste in einer zusammenfassenden Steuererklärung zu „konsolidieren“, stellt sich die Frage der Einkommensübertragung im allgemeinen nicht. Auf der anderen Seite tauchen die Übertragungsprobleme häufig im internationalen Bereich auf, wo keine Konsolidierung möglich ist. Vor diesem allgemeinen Hintergrund muß man auch die Grundsätze sehen, die im amerikanischen Steuerrecht für die Behandlung des Problems der Einkommensübertragung entwickelt worden sind.

Zunächst erscheint es allerdings angezeigt, die allgemeinen Regelungen über Familienbesteuerung zu beschreiben. Im jetzigen amerikanischen Steuerrecht haben Ehemann und Ehefrau ein Wahlrecht auf ein „splitting“-Verfahren. Einkommen eines Kindes ist von dem Kind zu versteuern. Unterhaltsleistungen für Kinder und andere Familienmitglieder sind vom Empfänger nicht zu versteuern und können vom Geber nicht abgezogen werden. Im Falle einer *Scheidung* sind Unterhaltsleistungen an den Ehegatten grundsätzlich vom Empfänger zu versteuern und gleichzeitig beim Zahlenden abzugsfähig. Zahlungen an Kinder aus der Ehe sind von Kindern nicht zu versteuern; zugleich können sie von dem, der Unterhalt gewährt, nicht abgezogen werden.

## II. Allgemeine Grundsätze

Die allgemeinen Grundsätze, die in den USA für die Einkommensübertragung gelten, lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Das Entgelt für die Leistungen ist der Person steuerlich zuzurechnen, die das Einkommen erzielt, unabhängig davon, wer das Einkommen tatsächlich erhält.
2. Einkommen aus Vermögen wird der Person steuerlich zugerechnet, der das Vermögen gehört; der Anspruch auf das Einkommen wird in diesem Zusammenhang nicht als selbständiges Wirtschaftsgut bewertet.

Die allgemeinen Grundsätze über die Behandlung der Einkommensübertragung sind im amerikanischen Steuersystem durch die *Rechtsprechung* entwickelt worden. Während es anderweitig sehr eingehende Regelungen im Internal Revenue Code gibt, existiert *nur sehr wenig Gesetzesrecht, welches sich mit der Frage der Einkommensübertragung und -zurechnung befaßt.*

Die einzige Ausnahme bilden die Bestimmungen des Code über die Besteuerung der Trusts. Dort finden sich für den Fall, daß Vermögen auf einen Trust übertragen worden ist, eingehende Regeln über die Verteilung der Steuerlast. Außerdem gelten besondere Regeln für „Familiengesellschaften“ und gewisse Kapitalgesellschaften. Aber im allgemeinen sind die Grundsätze von der Rechtsprechung aufgestellt worden und nicht durch besondere steuergesetzliche Vorschriften.

Die steuerlichen Grundsätze über die Behandlung von Einkommensübertragungen gelten unabhängig von dem Grundgedanken, die die zivilrechtliche Beurteilung der Übertragung bestimmen. So kann ein Übertragungsakt aus zivilrechtlicher Sicht wirksam sein und dem Empfänger den zivilrechtlichen Anspruch auf das Einkommen verschaffen, jedoch unwirksam sein für steuerliche Zwecke. Wenn auf der anderen Seite eine Übertragung zivilrechtlich unwirksam ist, so wird sie in der Regel auch steuerlich nicht anerkannt werden. Das heißt, eine zivilrechtlich wirksame Übertragung ist im allgemeinen eine notwendige, aber allein noch nicht ausreichende Voraussetzung für einen Übergang der Steuerpflicht.

Vor dem Hintergrund dieser allgemeinen Grundsätze kann ich jetzt versuchen, die besonderen Situationen näher zu analysieren, in denen die Frage der Einkommensübertragung auftaucht.

### III. Einkommen aus Dienstleistungen

#### 1. Dienstleistungseinkommen als solches

Die vielleicht wichtigste Regel im Bereich der Einkommensübertragung lautet, daß das aus eigener Tätigkeit erzielte Einkommen der Person steuerlich zuzurechnen ist, die tatsächlich das Entgelt für diese Tätigkeit verdient hat. Diese Regel wurde bereits in dem alten Urteil *Lucas v. Earl*<sup>1</sup> aufgestellt. Dort hatte der Steuerpflichtige, ein Rechtsanwalt, mit seiner Frau einen Vertrag geschlossen, wonach beiden ein gleicher Anteil an dem Einkommen zustehen sollte, das einer von ihnen während der Ehe erzielt. Der Vertrag war zivilrechtlich wirksam und deshalb hatte die Ehefrau einen zivilrechtlichen Anspruch auf die Hälfte des Einkommens ihres Ehegatten. Der Steuerpflichtige machte geltend, daß nur dasjenige Einkommen besteuert werden dürfe, welches er zu Recht bezogen hätte; da sein Gehalt ihm und seiner Frau gemeinsam zustünde, dürfe er nur mit der Hälfte seines Gehaltes besteuert werden. Das Gericht wies diese Argumentation zurück und stellte fest, daß das Einkommen dem Ehemann als dem „Verdiener“ zuzurechnen sei, ungeachtet der vertraglichen Vereinbarung,

<sup>1</sup> 281 U. S. 111 (1930).

nach der die Ehefrau Anspruch auf die Hälfte des Einkommens hatte. Das Gericht sprach den berühmten Satz aus, daß „die Früchte dem Baum zugerechnet werden müssen, auf dem sie gewachsen sind“.

In der Folgezeit haben sich mehrere interessante Urteile mit den Folgerungen dieser Entscheidung in Sachen *Lucas v. Earl* beschäftigt. In dem Urteil *Teschner v. Commissioner*<sup>2</sup> hatte der Steuerpflichtige einen Preis für den besten Aufsatz über den Wert der Erziehung gewonnen. Preise sind nach dem Internal Revenue Code zu versteuern. Nach den Ausschreibungsbedingungen konnten nur Personen im Alter von weniger als achtzehn Jahren den Preis erhalten. Bei der Anmeldung zum Wettbewerb bestimmte der Steuerpflichtige, daß seine sieben Jahre alte Tochter der Empfänger des Preises sein sollte, falls er gewinnen würde. Die Steuerverwaltung machte geltend, daß der Preis dem Vater steuerlich zugerechnet werden müsse, und zwar mit dem Argument, daß er der „Verdiener“ des Einkommens sei. Der Steuerpflichtige argumentierte, daß der Gewinn des Wettbewerbs ihm kein Einkommen verschafft hätte, da er nach den Ausschreibungsbedingungen niemals hätte eine Zahlung beanspruchen dürfen und daher keine „vorwegnehmende“ Übertragung von Einkommen vorgelegen habe. Die Mehrheit der Richter stimmte dem Steuerpflichtigen zu, aber von den fünfzehn Richtern waren sieben abweichender Auffassung und wollten auf der Basis von *Lucas v. Earl* den Vater besteuern.

Die Bedeutung des *Teschner*-Urteils wurde etwas eingeschränkt in dem Urteil *Basye v. United States*<sup>3</sup>. In diesem Fall hatte eine *Ärztsozietät* einen *Dienstleistungsvertrag mit einer Gesellschaft abgeschlossen, die ein Krankenhaus und Labors unterhielt*. Außerdem übernahm die Krankenhausesellschaft die Zahlung von Beiträgen an eine Pensionskasse (Trust), und zwar für die Altersversorgung der Ärzte. Diese Zahlungen wurden an die Pensionskasse unwiderruflich geleistet, obwohl die Versorgungsansprüche der Ärzte nicht festgelegt waren. Die Gesellschaft wünschte diese Vereinbarung, weil sie annahm, daß dadurch die Kontinuität der Beziehungen zu den Ärzten sichergestellt würde. Die Steuerverwaltung machte geltend, daß die Zahlungen an die Pensionskasse Teil des Einkommens der Sozietät seien und daher jedem Arzt als „verdientes“ Einkommen steuerlich zugerechnet werden müßten; das Einkommen könne nicht auf den Trust umgelenkt werden. Das Untergericht entschied zu Gunsten des Steuerpflichtigen, sein Urteil wurde aber von Supreme Court aufgehoben. Der Supreme Court urteilte, der Umstand, daß die Sozietät auf Grund des Vertrages mit dem Krankenhaus niemals einen Anspruch auf das Einkommen erworben hätte, die Zahlungen vielmehr direkt in die Kasse geflossen seien, hindere nicht, die Sozietät und damit die einzelnen Ärzte im Hin-

<sup>2</sup> 38 Tax Court 1003 (1962).

<sup>3</sup> 450 F. 2 d 109 (9 th Cir., 1971), reversed 410 U. S. 441 (Sup. Ct. 1973).

blick auf dieses Einkommen zu besteuern. Es sei unerheblich, daß die Zahlungen an die Kasse auf Veranlassung des Krankenhauses geleistet worden seien, um sicherzustellen, daß die Ärzte weiterhin in der Sozietät tätig blieben.

Auf der anderen Seite haben einige Verwaltungserlasse das Prinzip der Entscheidung *Lucas v. Earl* nicht zu Ende geführt. In einem Erlaß, an dem ich selbst einiges persönliche Interesse hatte, hat der Internal Revenue Service bestimmt, daß *Rechtsprofessoren*, die im Rahmen des juristischen Studiums vor Gericht auftreten und hierfür *Gebühren* erhalten, die sie gemäß vorheriger Vereinbarung *an ihre Universitäten weiterleiten* müssen, diese Gebühren nicht zu versteuern brauchen. Im Gegensatz hierzu legte ein späterer Erlaß fest, daß die Beträge, die von den Mitgliedern eines religiösen Ordens für ihre Arbeit außerhalb der religiösen Gemeinschaft bezogen worden waren und nach den Ordensregeln dem Orden abgeliefert werden mußten, den Ordensmitgliedern steuerlich zuzurechnen seien. Die Abweichung vom Erlaß zum Fall der Rechtsprofessoren wurde damit begründet, daß die Mitglieder des Ordens nicht als Vertreter des Ordens gehandelt hätten, als sie die Zahlungen empfangen. Wie diese Beispiele zeigen, lassen sich die in diesem Bereich maßgeblichen Grundsätze schwer als Einheit zusammenfassen, und die grundlegende Frage ist, wie weit die im Urteil *Lucas v. Earl* aufgestellte Theorie auf Fälle ausgedehnt werden wird, in denen der „Verdiener“ des Einkommens keinen Anspruch auf Bezug des Einkommens hat.

## 2. Dienstleistungen, die Vermögen schaffen

Während das Einkommen aus *Dienstleistungen* vom „Verdiener“ zu versteuern ist, wird das Einkommen aus *Vermögen* im allgemeinen dem Eigentümer des Vermögens steuerlich zugerechnet. Soweit Dienstleistungen in Vermögen umgewandelt werden können, ist die Übertragung des Einkommens, das anschließend entsteht, möglich. Die Frage in diesem Bereich ist, was man unter „Vermögen“ zu verstehen hat, das wirksam übertragen werden kann. In einem Grundsatzurteil *Helvering v. Eubank*<sup>4</sup> ging es um einen Steuerpflichtigen, der ein *Vertreter für Lebensversicherungen* war. Nach seinen Arbeitsbedingungen hatte er Anspruch auf eine *zusätzliche Provision* für den Fall, daß Versicherungsverträge, die er einmal vermittelt hatte, erneuert wurden. Der Steuerpflichtige gab seine Tätigkeit auf und *trat seine Ansprüche* auf Erneuerungsprovisionen an einen Dritten ab. Mehrere Jahre später wurden einige der Versicherungspolice erneuert und die Provisionen wurden vom Abtretungsempfänger einkassiert. Der Steuerpflichtige argumentierte, daß seine Vertragsansprüche als „Vermögen“ an-

<sup>4</sup> 311 U. S. 122 (Sub. Ct. 1940).

zusehen und daher übertragbar seien, so daß die Provisionen nicht bei ihm besteuert werden dürften, soweit sie von dem Dritten, dem Abtretungsempfänger, eingezogen worden seien. Das Gericht sah die Übertragung als unwirksam an, obwohl nach Zivilrecht ein Vermögensrecht vorlag. Trotz des Bestehens eines vertraglichen Rechtes hat das Gericht ein Einkommen aus Dienstleistungen angenommen und eine steuerlich wirksame Einkommensübertragung verneint.

Der Internal Revenue Service hat im Erlaßwege entschieden, daß die sog. *Copyrights* Vermögen bilden, das übertragen werden kann und die Steuerpflicht auf den Empfänger übergehen läßt — ungeachtet der Tatsache, daß das Copyright aus der persönlichen Tätigkeit des Autors oder Komponisten resultiert. Wenn auf der anderen Seite der Autor mit dem Verlag einen Vertrag schließt, wonach er für den Verlag ein Buch schreiben will, wobei der Verlag alle Rechte an dem Buch erwirbt und die Verkaufserlöse zwischen dem Verlag und dem Autor geteilt werden, so ist es nicht mehr möglich, das dem Autor hieraus zustehende Einkommen steuerlich auf seine Kinder zu übertragen.

Wenn ein Autor nicht das Copyright zurückbehält, wird er also so behandelt, als hätte er Einkommen aus Tätigkeit bezogen, so daß er es nicht nach den im Urteil *Lucas v. Earl* aufgestellten Grundsätzen übertragen kann.

#### IV. Einkommen aus Vermögen

##### 1. Rückbehalt des zugrundeliegenden Vermögens

In einer der wichtigsten Entscheidungen auf dem Gebiet der Einkommensübertragung, *Helvering v. Horst*<sup>5</sup>, hat der Supreme Court entschieden, daß der Steuerpflichtige die *Zinsansprüche aus einem festverzinslichen Wertpapier* (in Form der sog. Zinskupons) nicht übertragen könne, wenn er das Eigentum an dem zugrundeliegenden Wertpapier behalte. Trotz des Umstandes, daß die Kuponübertragung zivilrechtlich wirksam war, mußte der Steuerpflichtige die Zinsen versteuern, sobald sie an den Empfänger der Zinskupons gezahlt wurden. Nachfolgende Urteile lagen auf der Linie der „Horst“-Entscheidung, indem sie feststellten, daß auch die Steuerpflicht für Dividenden und Mietzins nicht übertragen werden kann, wenn der Steuerpflichtige das zugrundeliegende Vermögen zurückbehält.

##### 2. Übertragung vor Realisierung

Um eine etwas andere Situation handelt es sich, wenn Vermögen, das an Wert gewonnen hat, übertragen wird, kurz bevor der gestiegene Wert

<sup>5</sup> 311 U. S. 112 (Sup. Ct. 1940).

realisiert wird. In dem Urteil *Doyle v. Commissioner*<sup>6</sup> hatte der Steuerpflichtige einen Anteil an einer Forderung erhoben, deretwegen bereits vor Gericht Klage gegen die Vereinigten Staaten erhoben worden war, und zwar sollte der Steuerpflichtige beteiligt werden, falls der Prozeß gewonnen wurde. Nachdem die Regierung verloren hatte, aber noch bevor gemäß Gerichtsspruch eine Zahlung erfolgte, übertrug der Steuerpflichtige seinen Anteil auf seine Frau und seine Kinder. Das Gericht stellte fest, daß die Übertragung nicht wirksam gewesen sei. Das Einkommen habe zu kurz vor der Realisierung gestanden, um noch übertragen werden zu können. Ähnlich lag der Fall im Urteil *Friedmann v. Commissioner*<sup>7</sup> wo der Steuerpflichtige erfolglos versucht hatte, die Steuerpflicht für seine Einkünfte aus fünf Investment-Versicherungspoliceen zu verlagern, indem er die Policeen sechzehn Tage vor dem Zeitpunkt übertrug, an dem die Leistungen aus den Policeen fällig wurden. Auf der anderen Seite hatte im Falle des Urteils *Shepard v. United States*<sup>8</sup> ein Steuerpflichtiger, der sich an einem Rennpferd beteiligt hatte, den Anteil einer gemeinnützigen Einrichtung geschenkt. Anschließend kaufte eine von ihm kontrollierte Gesellschaft auf seine Veranlassung den Anteil von der gemeinnützigen Einrichtung. Der Kauf war bereits zu dem Zeitpunkt der Schenkung erwogen worden, aber es hatte damals noch keine Rechtsverpflichtung zum Kauf für die Gesellschaft bestanden. Das Gericht entschied, daß der Steuerpflichtige die Zahlungen nicht zu versteuern brauchte, die die Gesellschaft an die gemeinnützige Einrichtung geleistet hatte.

Eine Anzahl von Fällen befaßte sich mit der folgenden Situation: Eine Gesellschaft beschließt die Liquidation, und in dem Zeitraum zwischen diesem Beschluß und der Durchführung der Liquidation gibt der Steuerpflichtige die Aktien dieser Gesellschaft fort, damit der Liquidationserlös beim Erwerber der Aktien besteuert wird. In einige Urteilen wurde entschieden, daß die Übertragung der Aktien steuerlich wirksam gewesen sei, da die Liquidation zivilrechtlich noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Auf der anderen Seite gibt es aber auch Urteile, wonach derjenige, der in dieser Situation seine Aktien weggibt, besteuert wird, vorausgesetzt es war klar, daß die Liquidation tatsächlich durchgeführt werden würde, obwohl technisch gesehen die Entscheidung noch hätte rückgängig gemacht werden können. Im Kern geht es in diesen Fällen um die Frage, inwieweit die Gerichte die Form einer Transaktion für maßgeblich erklären.

Die nachfolgenden Urteile beziehen sich mehr auf die „Realitäten und die Substanz“ der Übertragung.

<sup>6</sup> 147 F. 2 d 769 (4 th Cir., 1945).

<sup>7</sup> 346 F. Sec. 506 (6 th Cir., 1965).

<sup>8</sup> 361 F. 2 d 972 (Ct. Cl. 1966).

## V. Besondere geschäftliche Vereinbarungen

### 1. Familiengesellschaften

Die amerikanische Rechtsinstitution der Partnership (entsprechend der deutschen Personengesellschaft) bietet auch Möglichkeiten der Einkommensverlagerung. Nach amerikanischem Steuerrecht ist das Einkommen der Partnership grundsätzlich nach den Bestimmungen des Partnership-Vertrages zu verteilen. Jeder Partner hat das ihm zugeteilte Einkommen zu versteuern. Eine Familiengesellschaft mit Frau und Kindern als Partner bietet natürlich eine Möglichkeit für erhebliche Steuerersparnisse dadurch, daß die hohen progressiven Steuersätze vermieden werden können. Vor 1951 gab es viele Gerichtsfälle über die Frage, inwieweit die Partnershiprechtsform als Mittel der Einkommensübertragung benutzt werden dürfe. Die Kernfrage war immer, ob die Kinder „echte Partner“ waren oder nur „Begünstigte“ der Dienstleistung oder des Kapitals der Eltern. Zunächst wurde durchweg verlangt, daß der minderjährige Partner *neues* Kapital einbringen müsse, um als Partner anerkannt zu werden. In späteren Fällen wurden „all the facts and circumstances“, d. h. alle Umstände des Falles mit besonderer Berücksichtigung der business purposes des *wirtschaftlichen* Zwecks, berücksichtigt. 1951 wurde eine besondere Gesetzesvorschrift, nämlich *sec. 704 (e) I. R. C.*, eingeführt, die sich ausdrücklich mit der Behandlung der Familienpartnership befaßt. Nach *sec. 704 (e)* wird eine Person als Gesellschafter anerkannt, wenn sie kapitalmäßig an einer Gesellschaft beteiligt ist, für die Kapital einen wesentlichen Faktor der Einkommenszielung darstellt. Die Beteiligung kann auch durch Schenkung erlangt sein. Eine solche Familienpartnership wird also grundsätzlich anerkannt. Ein Elternteil kann eine Beteiligung an einer Gesellschaft auf sein Kind übertragen und damit die Einkommensteuerpflicht bezüglich eines Teils des Gesellschaftseinkommens auf das Kind verlagern. Die gesetzliche Vorschrift verlangt jedoch ausdrücklich, daß ein „vernünftiges Entgelt“ für den Gesellschafter abgezweigt werden muß, der für die Gesellschaft Dienstleistungen erbringt. Der Steuerpflichtige kann also nicht „verdiente“ Einkünfte auf seine Kinder übertragen. Es ist aber möglich, das Einkommen zu verlagern, das der Kapitalbeteiligung des Kindes an der Gesellschaft entspricht. Das Kind braucht *nicht neues* Kapital in die Gesellschaft einzubringen. Es muß jedoch nachgewiesen werden, daß das Kind der *wirkliche Inhaber* der Kapitalbeteiligung ist. Falls zum Beispiel die Gesellschaft so fortgeführt wird wie vorher und die Eltern weiterhin *alle Entscheidungen* bezüglich der Gesellschaft *treffen*, kann das Einkommen steuerlich den Eltern zugerechnet werden, ungeachtet der (versuchten) Übertragung des Anteils auf das Kind. Ausführliche „Regulations“ befassen sich mit der nötigen Unabhängigkeit des Kind-Partners. Ferner steht ausdrücklich im Gesetz, daß keine erhöhte Rente auf die Kapitalinteressen der

Kinder gezahlt werden kann, was natürlich auch die Einkommensübertragungsmöglichkeiten beschränkt.

Alles in allem folgen die Regelungen für die Familienpartnership den allgemeinen Prinzipien für Einkommensübertragungen. Insoweit die Gesellschaft Einkommen hat, das auf Dienstleistungen der Gesellschafter beruht, ist das Einkommen dem „Verdiener“ nach dem Grundsatz von *Lucas v. Earl* zuzurechnen. Insoweit als das Einkommen auf Kapital zurückzuführen ist, ist es den wirklichen Kapitalbesitzern zuzurechnen, seien es die Eltern, seien es die Kinder. Im Streit ist allerdings immer wieder, wer eigentlich Inhaber des Kapitals ist und welches Entgelt für eine Dienstleistung das angemessene ist.

## 2. „Transparente“ Gesellschaften

Gesellschaften mit einer beschränkten Zahl von Aktionären können dafür optieren, als Personengesellschaften behandelt zu werden; dadurch werden die Aktionäre unmittelbar mit dem Gesellschaftseinkommen auf der Basis der „Transparenz“ steuerpflichtig. In solchen Situationen ist die Übertragung der Aktien dieser Gesellschaft gleichbedeutend mit einer Verlagerung der auf dem Gesellschaftseinkommen ruhenden Steuerlast auf den Erwerber der Aktien. Wie im Falle der Familiengesellschaft muß jedoch auch hier ein vernünftiger Abzug für solche Gehälter gemacht werden, mit denen Dienstleistungen für die Gesellschaft entgolten werden, bevor das verbleibende Einkommen den Aktionären zugerechnet werden kann.

## VI. Trusts

Das anglo-amerikanische Rechtsinstitut des Trusts schafft viele Möglichkeiten für Einkommensverlagerungen. Der Trust, der mit einer Stiftung oder einer lichtensteinischer Anstalt zu vergleichen ist, aber *der Funktion nach auch dem Nießbrauch sehr ähnlich ist*, entsteht dadurch, daß der Stifter Vermögen an den Trust überträgt. Der Trust wird Eigentümer des übertragenen Vermögens; die Begünstigten haben nur obligatorische Rechte dem Trust und Trustee (Treuhand) gegenüber. Ein Trust kann kurzfristig, langfristig, widerruflich oder unwiderruflich sein. Steuerlich gesehen haben die Trust in den U.S.A. die gleichen Probleme aufgeworfen wie in Deutschland der Nießbrauch. Grundsätzlich gilt das Prinzip, daß die Einkünfte dem Trust zuzurechnen sind, weil er Eigentümer des Vermögens ist. Aber wie sieht es aus, wenn der Trust nur formal Eigentümer ist, wenn die Übertragung etwa auf fünf Jahre befristet ist, der Stifter Rechte über das Trustvermögen behält, und der Begünstigte ein minderjähriges, unter-

haltsberechtigtes Kind ist? In einem sehr berühmten Fall<sup>9</sup>, in dem alle genannten drei Faktoren zutrafen — Kurzfristigkeit, Zurückbehalt des Verwaltungsrechts und Familienangehörige als Begünstigte — hat unser oberstes Gericht, ohne große Bemühung gesagt, der Stifter sei noch steuerpflichtig, trotz formaler Übertragung an den Trust. Die inzwischen aufgetauchten Unsicherheiten über die Situation, wenn nur einer oder zwei von diesen Faktoren vorliegen, führte nach mehreren Jahren zu einer gesetzlichen Sonderregelung über solche Trusts. Die Regeln sind ziemlich detailliert, die grundlegenden Prinzipien lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Damit das Einkommen aus Vermögen beim Trust zu versteuern ist, muß das Vermögen *unwiderruflich* auf den Trust übertragen werden. Falls sich der Steuerpflichtige das Recht vorbehält, den Trust zu widerrufen und sein Vermögen zurückzunehmen, wird das Einkommen weiterhin ihm zugerechnet, auch wenn er sein Widerrufsrecht tatsächlich nicht ausübt.
2. Selbst wenn der Steuerpflichtige sich das Widerrufsrecht nicht vorbehält, muß der Trust *mindestens zehn Jahre* bestehen, damit das Einkommen, welches das Vermögen abwirft, dem Trust und den Begünstigten zugerechnet werden kann.
3. Selbst wenn der Trust unwiderruflich ist und länger als zehn Jahre gedauert hat, wird das Einkommen weiterhin dem Stifter zugerechnet, wenn er die verwaltungsmäßige *Kontrolle über das Vermögen*, das beim Trust liegt, behalten hat. Wenn zum Beispiel der Stifter eines Trusts, auf den Aktien übertragen worden sind, sich die Befugnis vorbehält, das Aktienstimmrecht auszuüben oder die Stimmabgabe zu lenken, so wird das Vermögen und werden die Dividenden weiterhin ihm zugerechnet und zwar ungeachtet des Umstandes, daß die Aktien unwiderruflich auf den Trust übertragen worden sind.

## VII. Schluß

Nach diesem Abriss der amerikanischen Regelungen über Einkommensverlagerungen können einige rechtsvergleichende Schlüsse gezogen werden.

Wie heute schon zutreffend erwähnt worden ist, ist die deutsche Entwicklung mit der angloamerikanischen „leading case“-Methode zu vergleichen. In den USA sagt man allerdings: „Hard cases make bad law“. Um eine vernünftige Lösung in einem schwierigen Fall zu erreichen, pflegt das Gericht ein Prinzip aufzustellen, und in der späteren Entwicklung erweist sich das Prinzip nicht selten als „bad law“. Jeder mag für sich entscheiden, welche von den deutschen Fällen „bad law“ sind, etwa die ursprüngliche

<sup>9</sup> *Helvering v. Clifford*, 309 U. S. 331 (Sup. Ct. 1940).

Entscheidung, die die Einkommensübertragung auf Angehörige durch Nießbrauch zuließ, oder die neueren Entscheidungen, die offenbar versuchen, das Rad wieder zurückzustellen.

Aus unserer amerikanischen Sicht komme ich zu folgenden *Ergebnissen*:

1. Eine uneingeschränkte Gestaltungsfreiheit zur Übertragung von Einkommen kann nicht zugelassen werden. Es ist unmöglich, einen progressiven Steuersatz zu haben und gleichzeitig alle formalrechtlichen Übertragungen zu respektieren.
2. Die Testfrage sollte sein: Hat die versuchte Übertragung die *wirtschaftliche* Situation des *Übertragenden* *wirklich* geändert.
3. Gerichte sind dazu in der Lage, einzelne Fälle befriedigend zu lösen, sie eignen sich aber nicht dazu, definitive *Grundregeln* zu entwickeln (zumal für Gestaltungsbeschränkungen), auch dann nicht, wenn sie viel Erfahrung mit der „case law“-Methode haben. *Eine befriedigende Lösung kann m. E. nur durch legislativen Eingriff erreicht werden.*



# Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen im niederländischen Steuerrecht

Professor J. E. A. M. van Dijk, Tilburg (Niederlande)

## Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| I. Einleitung   | III. Arbeitseinkünfte   |
| II. Unternehmenseinkünfte   | IV. Vermögenseinkünfte  |
| 1. Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen in den Niederlanden | 1. Veräußerung von „Vermögenseinkünften“  |
| 2. Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer Personengesellschaft       | 2. Veräußerung von privaten Wirtschaftsgütern, die der Erzielung von Vermögenseinkünften dienen |
|   | 3. Berücksichtigung des Zivilrechts   |

## I. Einleitung

Anfang 1941 wurde den Niederländern durch die deutsche Besatzungsmacht ein neues Einkommensteuerrecht verordnet, das sich sehr stark am deutschen Einkommensteuergesetz orientierte<sup>1</sup>. Diese von der niederländischen Seite nicht sonderlich herzlich begrüßte weitgehende Rezeption des deutschen Rechts in das niederländische Recht läßt eine rechtsvergleichende Betrachtung als besonders reizvoll erscheinen, weil die unterschiedlichen rechtspolitischen und sozialen Strömungen zweier Nationen auf dieselben Rechtsinsitute des Einkommensteuerrechts eingewirkt haben. Ein so grundsätzliches Thema wie das der Übertragung von Einkunftsquellen in das Licht der rechtsvergleichenden Analyse zu stellen, erscheint unter diesen Umständen als besonders interessant.

Für den Rechtsvergleich zwischen dem deutschen und niederländischen Einkommensteuerrecht möchte auch ich zwei Gestaltungsziele der Übertragung von Einkunftsquellen hervorheben, die von meinen Vorrednern bereits erwähnt und gewürdigt wurden:

<sup>1</sup> Verordnung des Generalsekretärs im Ministerium für Finanzen über die Einkommensteuer (Einkommensteuerverordnung 1941), Verwaltungsblatt für die besetzten niederländischen Gebiete, Stück 24, ausgegeben am 31. 5. 1941, S. 401.

a) Erstens will man durch die Übertragung einer Einkunftsquelle Einkommen auf mehrere natürliche Personen verteilen, um dadurch die auf dem Einkommen ruhende Steuerlast des progressiven Steuertarifs abzumildern. Gerade bei Angehörigen liegt eine derartige Lösung nahe. In der Bundesrepublik Deutschland scheint sich hier der Schwerpunkt der Problematik herausgebildet zu haben.

b) Ein zweites Gestaltungsziel sehe ich darin, daß bei einem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn mit dem Veräußerungspreis Erträge realisiert werden, die im Falle der Nichtveräußerung als laufende Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen würden (s. dazu unten zu II 1 a).

Die Verwirklichung beider Gestaltungsziele hängt in erster Linie davon ab, welche Einkunftsart von der Rechtsgestaltung betroffen ist. Deshalb halte ich es für zweckmäßig, wenn der Rechtsvergleich auch konkret bei den einzelnen Einkunftsarten angestellt wird.

Gleichwohl schicke ich im Hinblick auf das erste Gestaltungsziel, die einkommensteuerlich wirksame Verteilung von Einkommen auf die Familie, eine allgemeine und grundsätzliche Wertung voraus, die für alle Einkunftsarten gilt: Es handelt sich um die Ausgrenzung jener Verhältnisse, die der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind; im deutschen Einkommensteuerrecht bildet hierfür § 12 EStG die Grundsatznorm.

In den Niederlanden führt die steuerliche Behandlung der privaten Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu folgendem Katalog von Regeln.

1. Ausgaben, die zu *hoch* sind, weil sie zum Teil privat motiviert sind, werden entsprechend gekürzt.

Beispiel: Der unangemessen hohe Lohn eines Kindes im elterlichen Betrieb wird nur in Höhe des angemessenen Teils als betrieblicher Aufwand anerkannt.

2. Allerdings werden zu niedrige Ausgaben nicht berichtigt. Es werden Ausgaben nicht fingiert.

Beispiele: Der zu niedrige Zinssatz wird nicht auf den üblichen Zinssatz angehoben.

Der Vater arbeitet ohne Lohn im Betrieb des Sohnes. Es findet keine Fiktion betrieblichen Aufwandes statt.

3. Einnahmen, die wegen privater Motive zu *hoch* sind, werden wie zu hohe Ausgaben gekürzt.

Beispiele: Der überhöhte Lohn, der überhöhte Zinssatz sind in Höhe des unangemessenen Teils steuerfreie Schenkungen.

4. Zu niedrige Einnahmen aus Arbeit und Vermögen werden wie zu niedrige Ausgaben nicht korrigiert.

Beispiel: Die mit dem Kind vereinbarte zu niedrige Wohnungsmiete erfährt keine Korrektur.

5. Zu niedrige Einnahmen aus *Unternehmung* werden korrigiert.

Beispiel: Ein Unternehmer verkauft aus privaten Gründen Güter zu einem zu niedrigen Preis.

Die hiermit skizzierten Regeln durchziehen das gesamte niederländische Recht der einkommensteuerlichen Einkünfteermittlung.

In den Niederlanden ist der historisch überkommene Katalog der Einkunftsarten grundlegend reformiert und auf die Einkunftsarten *reduziert* worden, die bei der Ermittlung der Einkünfte und bei der Steuererhebung notwendigerweise unterschieden werden müssen:

a) Im niederländischen Einkommensteuerrecht sind zunächst *alle betrieblichen Einkünfte* zu einer Einkunftsart zusammengefaßt worden. Es handelt sich um die Unternehmenseinkünfte natürlicher Personen. Unternehmenseinkünfte sind nicht nur die Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen, sondern auch jene aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Auch Freiberufler erzielen Unternehmenseinkünfte. Alle diese Unternehmer haben ihren Gewinn auf Grund ihrer Buchführung zu ermitteln<sup>2</sup>.

b) Weiter unterscheidet das niederländische Einkommensteuerrecht zwischen Einkünften *aus Arbeit* und Einkünften *aus Vermögen*.

c) Ferner existiert im niederländischen Recht die Einkunftsart „*Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen*“ auf Grund Familienrechts (Alimentation der dauernd getrennt lebenden und der geschiedenen Ehegatten) und auf Grund öffentlichen Rechts“ (staatliche Altersrenten; Stipendien für Studienzwecke).

d) Schließlich kennen wir als Einkunftsart den *Gewinn aus wesentlicher Beteiligung*, die in den Niederlanden als eine besondere Art der Einkünfte aus *Vermögen* angesehen wird.

Weil in Deutschland § 12 EStG eine wichtige Bedeutung für das Thema hat, ist es wohl angebracht, die Rechtslage der Unterhaltszahlungen an Familienangehörige in den Niederlanden noch kurz darzustellen. Sie ist so:

a) Ehegatten: Unterhaltszahlungen zwischen nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten sind nicht relevant. Es gibt in den Niederlanden noch immer die Zusammenveranlagung der Ehegatten. Nur die Einkünfte aus einer eigenen, tatsächlich betriebenen Unternehmung und aus Arbeit der Frau

<sup>2</sup> Das gilt auch für die Landwirte, und zwar uneingeschränkt. So etwas wie das deutsche Gesetz über die Ermittlung des landwirtschaftlichen Gewinns nach Durchschnittssätzen kennen wir in den Niederlanden nicht.

werden gesondert veranlagt. Der Ehe wird im übrigen durch einen im Vergleich zu Ledigen höheren Freibetrag Rechnung getragen (für Eheleute f. 9083, für Ledige unter 35 Jahren f. 5270 und für Ledige über 35 Jahren f. 7085).

Unterhaltszahlungen zwischen *dauernd getrennt lebenden* Ehegatten oder *geschiedenen* Ehegatten führen beim Zahler zu Sonderausgaben und beim Empfänger zu Einnahmen. Wird die Alimentationspflicht durch eine Abfindungssumme abgelöst, so ist die Abfindungssumme beim Abfindenden Sonderausgabe, beim Empfänger Einnahme.

b) Kinder und andere Familienangehörige: Das niederländische Einkommensteuergesetz kennt auch noch die Zusammenveranlagung von Eltern und minderjährigen Kindern, allerdings beschränkt auf die *Vermögenseinkünfte* der Kinder. Dabei haben die Eltern noch das Recht der Nutznießung am Kindesvermögen. Das gesetzliche Kindergeld<sup>3</sup> ist steuerfrei. Gleichwohl bestehen zur Zeit noch Kinderfreibeträge. Sie sind aber ziemlich niedrig; an ihre Abschaffung ist gedacht. Unterhaltszahlungen an Kinder, für die man Kindergeld bekommt, sind nicht abzugsfähig und beim Kind kein steuerbares Einkommen. Unterhaltszahlungen an Kinder, für die man kein Kindergeld bekommt, und an andere Familienangehörige, sind als außerordentliche Belastung abzugsfähig und beim Empfänger steuerfrei.

Im niederländischen Einkommensteuergesetz ist nur ein Rudiment des deutschen § 12 EStG zu finden. Wiederkehrende Bezüge, wie Leibrenten, sind beim Empfänger *voll* zu versteuern und beim Zahler voll als Sonderausgaben abziehbar. In Art. 26 Buchstabe b ist nun bestimmt, daß wiederkehrende Zahlungen an Familienangehörige beim Zahlenden nicht abziehbar und beim Empfänger nicht zu versteuern sind, wenn sie nicht als Gegenleistung für die Überlassung von Vermögensgegenständen oder als Entgelt für Leistungen gewährt werden. Wenn also ein Leibrentenrecht unentgeltlich (ohne Gegenleistung) gegeben wird, sind die Leibrententermine keine Sonderausgaben und keine Einnahmen. Aber abgesehen von dieser Einschränkung ist jede vertragliche Überlassung von Einkünften zwischen Familienangehörigen (auch wenn es sich um eine Substitution für Unterhalt handelt) in der gleichen Weise zu berücksichtigen und zu behandeln wie zwischen Nicht-Familienangehörigen.

<sup>3</sup> Die Höhe des Kindergeldes ist abhängig von der Zahl der Kinder. Es beträgt: für das erste Kind f. 656, für das zweite und dritte Kind f. 1272, für das vierte Kind f. 1700, für das fünfte bis achte Kind f. 2080. Für studierende Kinder über 16 Jahre und nicht älter als 27 Jahre werden diese Beträge verdoppelt. Für studierende Kinder, die nicht im Hause der Eltern leben, zahlt der Staat das Dreifache.

## II. Unternehmenseinkünfte

Anknüpfend an die Terminologie des niederländischen Einkommensteuerrechts wende ich mich zuerst den Unternehmenseinkünften zu.

### 1. Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen in den Niederlanden

Das Problem der Übertragung von Einkunftsquellen entsteht zunächst bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils.

a) Die Übertragung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils an Kinder gehört in den Niederlanden nicht zu den steuerlich vorteilhaften Rechtsgestaltungen.

In den Niederlanden umfaßt der Begriff der Veräußerung auch alle unentgeltlichen Übertragungen. Im Unterschied zum deutschen Recht zieht das niederländische Einkommensteuerrecht daraus die Konsequenz, daß die stillen Reserven auch bei unentgeltlichen Übertragungen aufzudecken sind. Eine Fortführung der Buchwerte, wie sie etwa § 7 EStDV vorsieht, gibt es in den Niederlanden nur in wenigen Ausnahmefällen<sup>4</sup>.

Außerdem wird der Veräußerungsgewinn sehr hart besteuert. Nach Abzug eines Freibetrages von f. 20 000 unterliegt der Veräußerungsgewinn einem Sondertarif, der sich zwischen 20 v. H. und 50 v. H. bewegt und nach dem Spitzensteuersatz des Durchschnittseinkommens der letzten drei Jahre bemessen wird. Der Tarif von 50 v. H. ist bereits bei einem jährlichen Durchschnittseinkommen von f. 45 000 erreicht. Eine derartige Steuerbelastung hemmt entschieden die Übertragung von Betrieben oder eines Mitunternehmeranteils an Kinder.

b) Die Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen hat in den Niederlanden auch deshalb nicht eine den deutschen Verhältnissen vergleichbare Bedeutung, weil nahezu jedes Unternehmen mit einem Gewinn von mehr als f. 100 000 in der Rechtsform einer juristischen Person, ähnlich einer deutschen GmbH oder AG, betrieben wird.

Für die Dominanz des körperschaftsteuerlich organisierten Unternehmens haben der einkommensteuerliche Spitzentarif von 72 v. H. und der wesentlich niedrigere Körperschaftsteuertarif von 48 v. H. gesorgt.

Selbst Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten und Steuerberater üben ihren Beruf zunehmend als Angestellte ihrer eigenen Kapitalgesellschaft aus.

<sup>4</sup> Erst die Steuerreform im Jahre 1964 schuf in art. 17 Wet ink. bel. die Ausnahmevorschrift, daß die Buchwerte fortgeführt werden können, wenn ein Unternehmer, der invalide ist oder das 65. Lebensjahr vollendet hat, sein Unternehmen den Kindern überträgt.

Somit erstreckt sich die einkommensteuerrechtlich relevante Gestaltung nur noch auf kleinere Unternehmen. Bei den Steuersätzen, die für solche kleinen Unternehmen in Betracht kommen, lohnt meist die Mühe nicht, durch Übertragung einer Einkunftsquelle Steuern zu sparen.

## 2. Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer Personengesellschaft

In den Niederlanden gibt es wegen der geschilderten Sachlage nur ein einziges höchstrichterliches Urteil, das sich mit der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer Familien-Personengesellschaft befaßt. Der entschiedene Fall betraf eine GmbH & Co. KG-ähnliche niederländische Gesellschaft. Kommanditist war ein Kind.

Der oberste niederländische Gerichtshof, der Hoge Raad, befand einen Kommanditgewinn von 15 v. H. als angemessen. Der unangemessene Teil wurde als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft an den Vater qualifiziert<sup>5</sup>.

Es ist in den Niederlanden unbestritten, daß die Gewinnverteilung einer normalen Kommanditgesellschaft (mit dem Vater als Geschäftsführer und dem Kind als Kommanditist) auch auf die Angemessenheit zu überprüfen ist. Das entspricht der bereits erwähnten Regel, daß der Gewinn nicht wegen privater Verhältnisse, wegen privater Motive, gemindert werden darf. Ich stimme insoweit ganz überein mit den Ausführungen von Dr. Groh. In der Entscheidung, daß 15 v. H. angemessen seien, ist eine *faktische* Feststellung zu sehen, ebenso wie z. B. in der Feststellung, daß ein bestimmter Lohn angemessen sei.

In den Niederlanden gibt es — wegen der geringen Bedeutung der Mitunternehmerschaft (s. oben) — keine richterlichen Urteile, die sich — wie in Deutschland — mit der steuerlichen Nichtanerkennung atypischer Gesellschaftsverträge befassen. Ich meine übrigens, daß eine entsprechende Prüfung in Holland auch nicht möglich wäre, weil das niederländische Handelsgesetzbuch keine besonderen Vorschriften über Entnahmebeschränkungen, Mitwirkungsbeschränkungen und Kündigungsbeschränkungen enthält. Die einzige Prüfung, die nach meiner Meinung möglich ist, ist die, ob ein Scheingeschäft vorliegt oder nicht. Denn davon hängt ab, ob eine Mitunternehmerschaft wirklich vorliegt oder nicht.

## III. Arbeitseinkünfte

Arbeitseinkünfte werden in den Niederlanden, wie in Deutschland, grundsätzlich der arbeitenden Person zugerechnet, so daß die Übertragung von Einkunftsquellen praktisch ausgeschlossen ist.

<sup>5</sup> Urt. v. 21. 4. 1976, BNB 1977, 13.

Einkünfte aus Veräußerung von Patenten und Urheberrechten beispielsweise werden allein den Erfindern zugerechnet, die sie deshalb zu versteuern haben. Übertragen Erben von Patenten oder Urheberrechten diese Rechte, so erblickt man in der Übertragung eine steuerfreie Vermögensumschichtung.

#### IV. Vermögenseinkünfte

Das Problem der Übertragung von Einkunftsquellen besteht in den Niederlanden hauptsächlich bei den Vermögenseinkünften<sup>6</sup>.

Bei Vermögenseinkünften ist die Veräußerung der Vermögenseinkünfte von der Veräußerung der Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Vermögenseinkünften dienen, zu unterscheiden.

##### 1. Veräußerung von „Vermögenseinkünften“

Erfolgt die Veräußerung *entgeltlich*, so ergibt sich aus art. 31 Wet ink bel. (ähnlich § 24 Ziff. 2 Buchstabe e EStG) die Steuerpflicht im Augenblick des Zuflusses der Gegenleistung. Das Entgelt für erworbene Einnahmen gehört — wie in Deutschland — zu den Werbungskosten. Der Kaufpreis kann also im Jahr der Zahlung in voller Höhe bei den Vermögenseinkünften abgesetzt werden.

Diese Abzugsfähigkeit führte in den Niederlanden zu beachtlichen Manipulationen. Insbesondere ist in den Niederlanden die Sparform der sog. rentespaarbrieven (Zinssparobligationen) gebräuchlich. Bei diesen Zinssparobligationen werden die Zinsen zusammen mit dem Sparkapital in einer Summe ausgezahlt. Bei einem Ankauf kurz vor der Auszahlung ergab sich der Steuervorteil daraus, daß der angehäuften Zinswert in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden konnte, meistens in einem anderen Jahr als die Besteuerung der Einkünfte.

Erfolgt die Veräußerung *unentgeltlich*, so fließen dem Veräußerer die Einkünfte nicht zu. Die Einkünfte hat vielmehr der Beschenkte zu versteuern. In den Niederlanden nimmt man, anders als in Deutschland, auch nicht an, daß in solchen Fällen der Steuerpflichtige wirtschaftlich nur im voraus über die Einkünfte verfügt hat, den Anspruch auf Einkünfte im voraus abgetreten hat. Der Hoge Raad<sup>7</sup> war nicht bereit, hier so zu

<sup>6</sup> Über diese Thematik ausführlicher *van Dijk*, Vervanging van inkomsten, FM. E. D.'s Fiscale Brochures, 1974, 106 blz.

<sup>7</sup> Urt. v. 27. 1. 1954, BNB 1954, 101.

entscheiden wie seinerzeit der Reichsfinanzhof. Dadurch wurden natürlich ganz große Möglichkeiten der Einkunftsverlagerung geschaffen, nicht nur unter Familienangehörigen. Schenkte man beispielsweise eine Vermögens-einnahme einer gemeinnützigen Institution, so vermied der Schenker inso- weit steuerbares Einkommen und war zudem noch berechtigt, den Wert der Einnahme als Spende abzusetzen. Bei einem Spitzentarif über 50 v. H. war die Steuerersparnis größer als die geschenkte Einnahme.

Die Steuerreform im Jahre 1964 hat versucht, dieser Manipulation Einhalt zu gebieten, indem sie folgende Rechtssätze einführte:

a) Mieten, Pachteinnahmen und Zinsen werden im Verhältnis der Besitzzei- ten dem Veräußerer und dem Erwerber zugerechnet. Ist zum Beispiel die Laufzeit eines Zinsertrages das Kalenderjahr und wird das zinsbringende Wirtschaftsgut oder die laufende Einkunft selbst am 1. April übertragen, so werden dem Veräußerer ein Viertel, dem Erwerber drei Viertel des Jahres- zinses zugerechnet.

Der Mangel dieser Regelung besteht allerdings darin, daß sie zu starr an die Ertragsperioden anknüpft. Dies hat zur Folge, daß der Veräußerer einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt, wenn er einen Zinsschein (den sog. Zinstermin) wenige Tage nach Beginn einer Laufzeit veräußert.

In diesem Falle klaffen die minimale Einnahmезurechnung und tatsächlicher Zinswert des Zinspapiers auseinander. Die Banken haben anfänglich mit diesem Steuervorteil geworben, dies dann jedoch unterlassen, um nicht zu sehr auf diese Gesetzeslücke aufmerksam zu machen.

Verfügt der Veräußerer unentgeltlich vor Beginn der Laufzeit über ein Zinspapier, so wird dem Veräußerer nichts zugerechnet, weil die Ertragspe- riode noch nicht angefangen hat.

b) Die zweite Regelung, die der Steuerreform im Jahre 1964 zu verdanken ist, betrifft die Schenkung von Dividendenscheinen. Die Dividende wird im Zeitpunkt des Zufließens beim Schenker besteuert. Diese Rechtsfolge kann indessen leicht dadurch vermieden werden, daß man anstelle der Schenkung eines Dividendenscheins einen kurzfristigen Nießbrauch bestellt. Die Divi- denden werden dann dem Beschenkten zugerechnet. Der Tatbestand einer Steuerumgehung wird in diesem Falle als nicht erfüllt angesehen, wenn- gleich man in den Niederlanden die Vereitelung der Steuerreformmaßnah- me als unbefriedigend empfindet. Bedauerlicherweise hat sich der Gesetzge- ber noch nicht zu einer besseren Vorschrift entschließen können.

Alles zusammengenommen bestehen in den Niederlanden noch immer sehr große Möglichkeiten, durch unentgeltliche Übertragung von *Vermögensein- künften* das eigene Einkommen zu mindern und das Einkommen der Familienangehörigen zu vergrößern. Die Übertragung von *Einkunftsquellen* hat dagegen in den Niederlanden wenig Bedeutung.

## 2. Veräußerung von privaten Wirtschaftsgütern, die der Erzielung von Vermögenseinkünften dienen

Die Veräußerung der Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Vermögenseinkünften dienen und im Sinne der deutschen Terminologie dem Privatvermögen angehören, führt auch in den Niederlanden grundsätzlich nicht zu steuerbaren Einkünften.

Meines Erachtens bestehen in den theoretischen Ansätzen keine wesentlichen Unterschiede zum deutschen Einkommensteuerrecht. Nur scheint man in der Bundesrepublik die Vorgänge, insb. die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs, wesentlich mehr zu problematisieren als bei uns in den Niederlanden. Vom niederländischen Standpunkt aus halte ich das BFH-Urteil v. 14. 12. 1976<sup>8</sup> für eine Fehlleistung und sehe mich darin auch mit *Söffing*<sup>9</sup> einig.

Allerdings gibt es auch in den Niederlanden Urteile des Hoge Raad, die sich methodisch schwer einordnen lassen. So setzt der Hoge Raad einen kurzfristigen Nießbrauch an Immobilien — den Fall hat *Ludwig Schmidt* erwähnt — der entgeltlichen Begründung eines *Mietverhältnisses* gleich. Infolgedessen wird das Entgelt für einen etwa dreijährigen Nießbrauch wie eine Mietvorauszahlung behandelt<sup>10</sup>.

Rechtstheoretisch halte ich diese Ansicht für bedenklich, obwohl man nicht wird leugnen können, daß Mietverhältnis und kurzfristiger Nießbrauch wirtschaftlich miteinander verwandt sind. Die rechtstheoretischen Bedenken richten sich vor allem gegen die Begründung des Hoge Raad, welcher den „Gedanken der Nutzbarmachung von Vermögen“ zu einer alle rechtlichen Unterschiede einebnenden Zauberformel verwendet. Auf einer solchen apodiktischen Begründungsmethode vermögen die Rechtswissenschaftler in den Niederlanden keine tragfähige Theorie aufzubauen.

## 3. Berücksichtigung des Zivilrechts

Es ist schwer, das Verhältnis zum Zivilrecht in Kürze zu schildern. Die unentgeltliche Veräußerung wird auf ihre zivilrechtliche Wirksamkeit überprüft. Bei Schenkungen ist das niederländische BGB etwas stringenter in bezug auf notarielle Beurkundungen als in Deutschland. Eine Formheilung sieht es nicht vor. Ist die unentgeltliche Veräußerung zivilrechtlich wirksam, so ist der zivilrechtlich vereinbarte Inhalt des Rechtsgeschäfts auch für das Steuerrecht maßgeblich. Ist sie zivilrechtlich nicht wirksam, obwohl

<sup>8</sup> BStBl II 1977, 115.

<sup>9</sup> *G. Söffing*, FR 77, 213; vgl. auch *H. Vogel*, BB 77, 1088.

<sup>10</sup> Urteil des Hoge Raad v. 25. 6. 1969 BNB 1969, 212.

wirtschaftlich durchgeführt, so wird sie außer acht gelassen. Bei entgeltlicher Veräußerung dominiert die wirtschaftliche Wirklichkeit über die zivilrechtliche Situation.

Schließlich ordnet das positive Recht für bestimmte Vermögensübertragungen Einkünfte an:

a) Der Ankauf eigener Anteile durch die Kapitalgesellschaft gilt in Höhe des Betrages, um den die Anschaffungskosten das Grundkapital übersteigen, als Dividendenausschüttung, es sei denn, die angekauften Anteile können als Wirtschaftsgut bei der Kapitalgesellschaft qualifiziert werden.

b) Auch die Auszahlungen anlässlich der Liquidation einer Kapitalgesellschaft stellen steuerbare Einnahmen dar. Deshalb führt auch die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, deren Liquidation bevorsteht oder die sich in Liquidation befindet, zu steuerbaren Einkünften.

c) Wie schon erwähnt, ist die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen eine separate Einkunftsart. Bei der heutigen Konzeption ist es systemgerecht, daß der Hoge Raad die Bestellung eines Nießbrauchs an einer wesentlichen Beteiligung als eine Teilveräußerung betrachtet.

d) Im Zusammenhang mit der Tatsache, daß in den Niederlanden die wiederkehrenden Bezüge integral als zu versteuernde Einnahmen gelten, bestehen besondere Vorschriften für die Abfindung eines Rechts aus wiederkehrenden Bezügen (z. B. für die Abfindung des Leibrentenrechts). Die Abfindungssumme stellt stets eine steuerbare Einnahme dar. Veräußert man ein Recht auf wiederkehrende Bezüge und scheidet das Recht als Wirtschaftsgut für Vermögenseinkünfte aus, weil es ein Ausländer erworben hat oder weil es in ein Betriebsvermögen übergeht, so ist seit kurzem die gesamte Verkaufssumme als steuerbare Einnahme zu behandeln.

# Steuerrechtliche Grundsätze der Übertragung von Einkunftsquellen in ausgewählten europäischen Staaten

Ministerialrätin Dr. Annemarie M e n n e l, Bonn

## Inhaltsübersicht

- |   |                     |
|---|---------------------|
| I. Vorbemerkungen   | 3. Schweden         |
| II. Grundsätze der Familienbesteuerung  | 4. Andere Staaten   |
| III. Grundsätze der Übertragung von Einkunftsquellen in den einzelnen Staaten | a) Belgien          |
| 1. Großbritannien   | b) Frankreich       |
| 2. Dänemark   | c) Norwegen         |
|   | d) Schweiz          |
|   | IV. Zusammenfassung |

## I. Vorbemerkungen

Bei einem internationalen Vergleich der steuerrechtlichen Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung von Einkunftsquellen erscheint es zweckmäßig, eingangs einige über das eigentliche Thema hinausgehende Probleme und Zusammenhänge zu erwähnen. Überhaupt kommt man bei einem Überblick über das Recht mehrerer Staaten nicht darum herum, sich auf das Grundsätzliche zu beschränken und die Details zu vernachlässigen. Ganz allgemein ist davon auszugehen, daß es sich in allen Fällen und in allen Staaten um das Problem handelt, ob und in welchem Umfang eine Minderung der progressiven Einkommensbesteuerung erreicht werden kann, indem man innerhalb des engeren Familienverbandes durch privatrechtliche Gestaltung Einkünfte steuerlich wirksam aufteilt bzw. verlagert, ohne *wirtschaftlich* darauf verzichten zu müssen. Daß in einigen Staaten Möglichkeiten dieser Art kaum gegeben sind, liegt nicht an einer besseren Steuermoral oder an einem geringeren Einfallsreichtum der Steuerzahler. Der Steuergesetzgeber schränkt vielmehr in diesen Staaten derartige Einkünfteverlagerungen auf vielfältige Weise ein, so z. B. in Großbritannien, oder die Verlagerung bewirkt nichts, wie z. B. beim französischen Familiensplitting oder bei der in einigen Staaten geltenden Zusammenveranlagung der Vermögenseinkünfte von Ehegatten, Eltern und Kindern.

Probleme einer Aufteilung von Steuerobjekten können sich für natürliche Personen auch bei progressiven Vermögensteuern ergeben, so z. B. in den nordischen Staaten. In einigen Staaten kann ferner für verflochtene Kapitalgesellschaften bei progressiven Körperschaftsteuertarifen das Problem einer Aufspaltung in kleinere Gesellschaften eine Rolle spielen.

Im internationalen Vergleich ist festzustellen, daß die Übertragung von Einkunftsquellen nicht das einzige und auch nicht immer das wichtigste Mittel ist, eine progressive Einkommensbesteuerung zu mindern. Von erheblicher Bedeutung sind z. B. familienbezogene und sonstige kleinbetriebliche oder freiberufliche Kapitalgesellschaften, falls für die Körperschaftsteuer ein wesentlich unter dem Spitzensatz der Einkommensteuer liegender Tarif gilt. Dies ist in fast allen westeuropäischen Staaten der Fall\*.

Über das eigentliche Thema hinaus geht die Gegenüberstellung der Übertragung von Einkunftsquellen mit der Aufteilung von Einkommen, im Englischen das „income shifting“ im Gegensatz zum „income splitting“. Das „income shifting“ betrifft die Phasen der Einkommenserzielung bzw. Einkommensermittlung, das „income splitting“ die Phase der Einkommensverwendung bzw. die Anwendung des Steuertarifs. Wenn man an das deutsche Ehegattensplitting oder an das französische Familiensplitting<sup>1</sup> denkt, wird deutlich, daß eine Übertragung von Einkunftsquellen bei den derart Zusammenveranlagten kaum materiellen Effekt hat. Im internationalen Vergleich gibt es jedoch in der Phase der Einkommensverwendung weitere unterschiedliche Möglichkeiten einer Einkommensverlagerung, allerdings in der Regel außerhalb „intakter“ Familien bzw. innerhalb des weiteren Familienverbandes. Zu nennen sind hier die gelegentlich als „Realsplitting“ gekennzeichneten Grundsätze, Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehegatten, Kinder und sonstige Unterhaltsberechtigte beim Leistenden von der Bemessungsgrundlage abzuziehen und beim Empfänger zu versteuern. Diese Regelungen gelten in der Mehrzahl der westeuropäischen Staaten außerhalb des deutschen Steuerrechtskreises<sup>2</sup>. Insb. in Belgien können hierdurch im Hinblick auf die obligatorische Zusammenveranlagung von Ehegatten (ohne Splitting) geschiedene Ehen Steuervorteile haben. In allen Staaten gilt jedoch der Grundsatz, daß Unterhaltsaufwendungen in „intakten“ Familien durch pauschale steuerliche Ehegatten- und Kinderermäßigungen berücksichtigt werden<sup>2</sup> und nicht durch ein „Realsplitting“.

\* Vgl. dazu für die Niederlande *van Dijk*, in diesem Band, S. 171.

<sup>1</sup> Divisor 2 für Ehegatten und Divisor 0,5 je Kind (mit Ehegatten-Regelungen für Alleinstehende mit Kindern).

<sup>2</sup> Vgl. insoweit in diesem Band zu *U.S.A. Ault* (S. 156), zu Niederlande *van Dijk* (S. 170).

Für die Übertragung von Einkunftsquellen zwischen Familienangehörigen kann mittelbar der Progressionsverlauf des Einkommensteuertarifs eine gewisse, wenn auch meist nicht allzu bedeutsame Rolle spielen. Dies zeigte sich deutlich in *Italien*, wo bei früher meist proportionalen Schedulensteuern auf einzelne Einkunftsarten und einer wenig bedeutsamen progressiven Ergänzungssteuer Ehegatten und Kinder gegen eine Zusammenveranlagung mit Familienermäßigungen wenig einzuwenden hatten. Erst die 1973 eingeführte Gesamteinkommensteuer mit einem Spitzensatz von 72 v. H. brachte infolge der weitergeltenden Zusammenveranlagung merklliche Mehrbelastungen für sog. Doppelverdiener-Ehen, ähnlich wie in der Bundesrepublik Deutschland bis 1957. Aufgrund von Verfassungsbeschwerden wurden deshalb 1974 in Italien Ehegatten-Tarifermäßigungen bzw. wahlweise Individualbesteuerung eingeführt. Andererseits können die Vorteile einer Individualbesteuerung und die Möglichkeiten einer Übertragung von Einkunftsquellen auch bei stark progressiven Tarifen für sehr hohe Familieneinkommen an Bedeutung verlieren, wenn der Spitzensatz der Einkommensteuer bereits bei relativ niedrigen Einkommensteilen einsetzt. Dies ist z. B. für Frankreich, Luxemburg und die Niederlande festzustellen, wo schon bei weniger als umgerechnet 50 000 DM der Spitzensatz des Tarifs und somit der sog. obere Proportionalbereich der Einkommensteuer beginnt. Ob bei einem Jahreseinkommen von z. B. 3 Mio. DM dann Vater, Mutter und Kind zusammenveranlagt werden oder jeder mit 1 Mio. DM getrennt besteuert wird, spielt für die gesamte Steuerbelastung des Familieneinkommens keine große Rolle.

## II. Grundsätze der Familienbesteuerung

Für den Umfang und die Schwerpunkte einer Übertragung von Einkunftsquellen sind die Grundsätze der Familienbesteuerung von ausschlaggebender Bedeutung. Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten und von Eltern und Kindern spielen allenfalls Arbeitsverträge zwischen diesen Familienangehörigen im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen u. a. m. eine Rolle, nicht aber eine Übertragung von Einkunftsquellen. Umgekehrt besteht bei Individualbesteuerung sowohl von Ehegatten als auch von Eltern und Kindern für Verlagerungsmanipulationen von Einkünften ein ziemlich weiter Spielraum. Dem wirkt der Steuergesetzgeber in der Mehrzahl der westeuropäischen Staaten auf recht einleuchtende Weise entgegen, indem er eine Individualbesteuerung der Familienangehörigen auf *Erwerbseinkünfte* beschränkt und für *Vermögenseinkünfte* die früher meist allgemein geltende Zusammenveranlagung beibehält<sup>28</sup>. Eine uneingeschränkte Individualbesteuerung gibt es bisher nur in *Österreich*. Eine Zusammenveranlagung aller Einkünfte von Ehegatten und von Eltern und Kindern, d. h. eine echte Familienbesteuerung, gibt es, abgesehen von

<sup>28</sup> Zu Niederlande s. *van Dijk*, oben S. 169, 170.

einigen süd- und südosteuropäischen Staaten, nur noch in *Frankreich* und *Luxemburg* mit Familiensplitting<sup>3</sup>. In Frankreich ist für Kinder wahlweise eine getrennte Veranlagung möglich bei eigenen Arbeitseinkünften und Erträgen aus eigenem Vermögen.

Zwischen diesen beiden Grundsätzen der Individualbesteuerung und der Zusammenveranlagung von Ehegatten, Eltern und Kindern liegen heute in der Mehrzahl der westlichen Staaten die im einzelnen sehr unterschiedlichen Veranlagungsmethoden bei der Einkommensteuer.

In der *Schweiz* (Bundessteuer) werden Ehegatten mit differenzierten Tarifiermäßigungen zusammenveranlagt. Eltern und Kinder werden mit ihren Vermögenseinkünften zusammenveranlagt. Erwerbseinkünfte der Kinder werden getrennt besteuert. Ähnlich sind auch die Grundsätze in *Belgien*. Hier werden jedoch bis zu bestimmten Einkommensgrenzen Erwerbseinkünfte des Ehegatten getrennt besteuert.

Eine Zusammenveranlagung (wahlweise getrennte Veranlagung) von Ehegatten und eine getrennte Veranlagung von Eltern und Kindern gibt es außer in der Bundesrepublik Deutschland nur noch in den *USA*. Im Gegensatz zum deutschen Ehegattensplitting kann in den *USA* wegen des nur noch mäßig niedrigeren Ehegattentarifs<sup>4</sup> eine getrennte Veranlagung günstiger sein, insb. bei beiderseitigen Erwerbseinkünften und einer hälftigen Aufteilung des Vermögens der Ehegatten.

In den *Niederlanden* und *Norwegen* werden sowohl Ehegatten als auch Eltern und Kinder mit Erwerbseinkünften getrennt besteuert und mit Vermögenseinkünften zusammenveranlagt. In *Dänemark*, *Großbritannien* und *Schweden* werden Ehegatten mit Erwerbseinkünften getrennt besteuert und mit Vermögenseinkünften zusammenveranlagt. Für Kinder gilt jedoch grundsätzlich eine Individualbesteuerung. In diesen fünf Staaten und auch in *Belgien* und der *Schweiz* können für Ehegatten infolge der obligatorischen Zusammenveranlagung (ohne Splitting) Mehrbelastungen im Vergleich zu Alleinstehenden eintreten.

In *Italien* hat sich die Familienbesteuerung in den letzten Jahren, wie bereits erwähnt, erheblich geändert. Ehegatten werden bis zu bestimmten Einkommensgrenzen getrennt besteuert, darüber hinaus gilt eine Zusammenveranlagung mit Tarifiermäßigungen, wahlweise getrennte Veranlagung. Vermögenseinkünfte von Ehegatten werden bei Gütergemeinschaft für jeden Ehegatten zur Hälfte angesetzt. Minderjährige Kinder werden getrennt veranlagt mit Ausnahme der Erträge des der elterlichen Nutzung unterliegenden Vermögens, die jedem Elternteil zur Hälfte zugerechnet werden.

<sup>3</sup> Das differenzierte luxemburgische Kindersplitting ist allerdings auf untere Einkommensgruppen beschränkt.

<sup>4</sup> Das Ehegattensplitting wurde 1972 aufgehoben.

*Als vorherrschend im internationalen Vergleich kann somit heute die unterschiedliche Besteuerung von Erwerbseinkünften (unfundierte Einkünften) einerseits und Vermögenseinkünften (fundierte Einkünften) andererseits angesehen werden. In der Bundesrepublik Deutschland wäre eine derart differenzierte Veranlagung wohl verfassungswidrig, nicht nur wegen der 1964 vom Bundesverfassungsgericht festgestellten Verfassungswidrigkeit der Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern (früher § 27 EStG), sondern auch im Hinblick auf die Mehrbelastungen von Ehegatten mit Vermögenseinkünften im Vergleich zu Alleinstehenden. Aus der Sicht des Steuergesetzgebers in anderen Staaten ist diese nach Einkunftsarten unterschiedliche Veranlagung jedoch die einfachste Methode, einer Verlagerung von Einkunftsquellen, wie sie bei Vermögenseinkünften möglich ist, entgegenzuwirken. Allerdings mehren sich statt dessen vermutlich die Bemühungen der Steuerpflichtigen, Verlagerungen von Vermögenseinkünften auf Erwerbseinkünfte zwischen Ehegatten sowie Eltern und Kindern vorzunehmen.*

### III. Grundsätze der Übertragung von Einkunftsquellen in den einzelnen Staaten

Bei meinem internationalen Vergleich der Übertragung von Einkunftsquellen stehen Rechtsvorschriften im Vordergrund; die Rechtsprechung muß demgegenüber in den Hintergrund treten.

Zu bedenken ist, daß die Probleme privater Einkommensverlagerungen zwecks Minderung der progressiven Einkommensteuerbelastungen nur im Einkommensteuerrecht weniger Staaten überhaupt eine Rolle spielen, nämlich dort, wo eine *getrennte Besteuerung von Eltern und Kindern nicht nur für Erwerbseinkünfte, sondern auch für Vermögenseinkünfte erfolgt*. Einzelvorschriften über die Zurechnung bestimmter Einkünfte finden sich auch im Einkommensteuerrecht einiger anderer Staaten, doch ist dies für das Problem der Zurechnung von Einkunftsquellen kaum von Bedeutung.

Allgemeine steuerrechtliche Normen über die persönliche Zurechnung von Einkünften oder Einkunftsquellen gibt es nirgends. Daß zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für die steuerliche Zurechnung von Einkünften nicht maßgeblich sind, ergibt sich aus steuerlichen Einzelatbeständen oder allgemeinen Mißbrauchs- bzw. Umgehungstatbeständen<sup>4\*</sup>. Für regelmäßig wiederkehrende unentgeltliche Leistungen an Unterhaltsberechtigte oder Dritte sind die Möglichkeiten und Grenzen einer Abzugsfähigkeit beim Leistenden und einer Besteuerung beim Empfänger in denjenigen Staaten, in denen ein derartiges „Realsplitting“ zulässig ist, konkret und erschöpfend geregelt. Daß unentgeltliche Vorausverfügungen über zukünftige Einkünfte dem Abtretenden und nicht dem Empfänger zuzurechnen sind,

<sup>4\*</sup> S. aber zu Niederlande insoweit *van Dyck*, in diesem Band, S. 173 f.

ergibt sich in der Regel implizit aus den Kennzeichnungen der einzelnen Einkunftsarten. Ehegattenarbeitsverträge und Arbeitsverträge zwischen Eltern und Kindern werden, soweit feststellbar, in den hier erfaßten Staaten steuerlich anerkannt. Dies gilt sowohl dort, wo eine Zusammenveranlagung erfolgt, wie z. B. in Belgien, Frankreich und Luxemburg, als auch in den anderen Staaten, in denen Erwerbseinkünfte von Ehegatten und Kindern getrennt besteuert werden. Hierbei umfassen in der Mehrzahl dieser Staaten die Erwerbseinkünfte, außer den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, bei gewerblichen sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nur den Gewinn aus der persönlichen Unternehmer-tätigkeit. Gewinnverteilungen aus Kapitalbeteiligungen von Ehegatten oder Kindern an Familienpersonengesellschaften werden ausdrücklich in den Enumerationen der Vermögenseinkünfte erfaßt, abgesehen von den Niederlanden und Schweden. *Die in der Bundesrepublik Deutschland bedeutsamen und umstrittenen Zurechnungsprobleme bei unentgeltlicher Übertragung von Vermögenseinkünften durch Nießbrauchsbestellung und Beteiligung an Familiengesellschaften spielen somit nur dort eine Rolle, wo Kinder mit allen Einkünften getrennt besteuert werden, d. h. in Großbritannien, Dänemark und Schweden.*

## 1. Großbritannien

Bis zum Fiskaljahr 1972/73 war die Übertragung von Einkunftsquellen an Kinder steuerlich uninteressant, da Einkünfte minderjähriger unverheirateter Kinder mit den Einkünften der Eltern zusammenveranlagt wurden. Erst mit Einführung der getrennten Veranlagung von Kindern wurden die Möglichkeiten von Einkünfteverlagerungen aktuell und dementsprechend die bisher bereits bestehenden Rechtsvorschriften erweitert<sup>5</sup>.

Die britischen Regelungen über derartige „settlements“, d. h. Verfügungen oder Vereinbarungen, werden im einzelnen als „disposition“, „trust“, „agreement“, „arrangement“, „covenant“ bezeichnet. Die Vorschriften umfassen sowohl unentgeltliche laufende Einkommensübertragungen (settlements for annual sums; income settlements) als auch unentgeltliche Übertragungen von Nutzungen an Sachen und Rechten sowie die Übertragung von Vermögen selbst (settlements of capital; settlements of income-producing property). Die umfangreichen und komplizierten Vorschriften<sup>6</sup> mit den Sonderregelungen für Vereinbarungen mit Kindern sind *Musterbeispiele für den Versuch des Gesetzgebers, dem Steuerpflichtigen möglichst keine allgemeinen „Schlupflöcher“ für Einkommensmanipulationen zu lassen.* Von

<sup>5</sup> Sect. 434 ff Income and Corporation Taxes Act (ICTA).

<sup>6</sup> Vgl. hierzu z. B. *Pinson/Gardiner*, Revenue Law, London 1975, S. 198 ff; *Taxation* (Monatszeitschrift) 1970, S. 229, 253, 271, 287, 303.

besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang das Rechtsinstitut des Trust, das man außerhalb des anglo-amerikanischen Rechtskreises nicht kennt.

Bei unentgeltlichen Vereinbarungen oder Verfügungen über Einkommen bzw. Einkunftsquellen werden Einkünfte bzw. Erträge grundsätzlich dem „settlor“ (Geber) zugerechnet, sofern nicht eine *Laufzeit von mindestens sieben Jahren* vereinbart ist. Die Verfügungen müssen ferner für die Dauer der Laufzeit *unwiderruflich* sein. Falls der „settlor“ ein „interest“ gleich welcher Art behält, d. h. eine *Einflußnahme oder Kontrolle ausübt*, sind auch Einkünfte, die nicht verteilt werden, wie z. B. bei einem „trust“, dem „settlor“ zuzurechnen. Sind alle Voraussetzungen für langjährige „settlements“ erfüllt, werden die Einkünfte dem Empfänger zugerechnet. Falls dies ein „trust“ ist, unterliegen die Einkünfte nicht der progressiven Einkommensteuer, sondern nur der „basic rate“ von gegenwärtig 34 v. H. und dem Zuschlag auf Vermögenseinkünfte (investment income surcharge) von 10 v. H. bzw. 15 v. H.<sup>7</sup>

Bei der Übertragung von Einkünften oder Einkunftsquellen an Kinder (settlements on children) gelten diese Grundsätze einer steuerlichen Anerkennung langfristiger „settlements“ nicht. Hier sind *alle unentgeltlichen Einkünfteübertragungen an minderjährige unverheiratete Kinder den Eltern zuzurechnen*<sup>8</sup>. Als einzige Ausnahme ist ein „capital settlement“ in Form eines „trust“ möglich, in dem die Einkünfte langfristig angesammelt werden (accumulation settlements) bis zu einem bestimmten Zeitpunkt<sup>9</sup>, in der Regel bis zur Volljährigkeit des Kindes. Über die Definition des „settlement on children“ ist ferner sichergestellt, daß auch mittelbare Zuwendungen ausgeschlossen sind, indem z. B. Großeltern Zuwendungen an Kinder tätigen und durch entsprechende, steuerlich anzuerkennende Zuwendungen der Eltern entschädigt werden.

## 2. Dänemark

Seit der Einführung der „Kildeskatt“ ab 1. 1. 1969 werden Kinder selbständig zur Einkommensteuer und Vermögensteuer veranlagt<sup>10</sup>. Für die Übertragung von Einkunftsquellen und von Vermögen durch Eltern an Kinder gilt jedoch eine grundsätzliche Einschränkung. *Wenn ein unverheiratetes Kind unter 18 Jahren eine Nutzung von Einkünften oder Vermögen von seinen Eltern, Stiefeltern oder Pflegeeltern unentgeltlich erhält, so ist die*

<sup>7</sup> Sect. 59 (2) Finance Act 1973.

<sup>8</sup> Sect. 437 ICTA.

<sup>9</sup> Sect. 438 ICTA.

<sup>10</sup> § 5 Abs. 1 und 2 Quellensteuergesetz.

*Nutzung oder das Vermögen und dessen Erträge beim Geber zu versteuern.* Diese Regelung gilt sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Vermögensteuer<sup>11</sup>.

### 3. Schweden

Minderjährige Kinder werden mit ihrem Einkommen getrennt zur Einkommensteuer veranlagt<sup>12</sup>. Aufgrund dieser gesonderten Veranlagung von Kindeseinkünften sind zahlreiche Gestaltungen für Einkommensverlagerungen versucht worden<sup>13</sup>, denen jedoch die Rechtsprechung sehr enge Grenzen gesetzt hat. Die Aufnahme von Kindern in das elterliche Unternehmen durch Bildung einer Familienpersonengesellschaft wird zwar grundsätzlich zugelassen, doch darf die steuerlich anzuerkennende Gewinnbeteiligung 6 v. H. des Kapitals nicht überschreiten. Werden Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen an Kinder übertragen, so sind den Eltern die Erträge zuzurechnen.

Die schwedische Rechtsprechung läßt im übrigen erkennen, daß bei der Prüfung zivilrechtlicher Vereinbarungen in erster Linie darauf abgestellt wird, ob die steuerliche Gesamtsituation der Familie sich dadurch ändert. Andernfalls kommt eine Steuerumgehung in Betracht.

### 4. Andere Staaten

Wie sich aus den vorstehend geschilderten Grundsätzen für die Familienbesteuerung ergibt, sind in der Mehrzahl der westeuropäischen Staaten Einkünfteverlagerungen zwischen Ehegatten und zwischen Eltern und minderjährigen Kindern wegen der Zusammenveranlagung von Vermögenseinkünften steuerlich uninteressant. Nachstehend werden die Grundsätze von gesetzlichen Regelungen in einigen Staaten lediglich kurz erwähnt und zwar im Hinblick auf Einzelheiten über die Zurechnung von Einkunftsquellen oder die Ausnahmen von der Zusammenveranlagung.

#### a) Belgien

Die Einkünfte von Ehegatten werden, mit Ausnahme der Erwerbseinkünfte der Ehefrau, bis zu einer bestimmten Höhe, zusammenveranlagt<sup>14</sup>. Die Einkünfte der Kinder werden mit denen der Eltern beim „chef de famille“ zusammenveranlagt, wenn den Eltern die Nutzung der Kindeseinkünfte

<sup>11</sup> § 26 Veranlagungsgesetz.

<sup>12</sup> Dies ergibt sich mittelbar aus §§ 8, 12 Vermögensteuergesetz.

<sup>13</sup> Vgl. hierzu z. B. Anslow, Familienbeskattningen, in Skattemytt 7/1975, S. 325 ff.

<sup>14</sup> Art. 73 Code des Impôts sur les Revenus (CIR).

zusteht<sup>15</sup>. Dies ist der Fall bei Vermögen der Kinder unter 18 Jahren bzw. bis zur Volljährigkeitserklärung. Somit werden Erwerbseinkünfte minderjähriger Kinder getrennt besteuert. Diese „revenus professionnels“<sup>16</sup> sind im Hinblick auf Familiengesellschaften auf die aktive Mitunternehmerschaft beschränkt. Alle anderen Gewinnbeteiligungen werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen eingeordnet und fallen somit unter die Zusammenveranlagung.

#### b) Frankreich

Ehegatten und Kinder werden grundsätzlich mit *Familien*splitting beim Familienvorstand zusammenveranlagt (*l'imposition par foyer*)<sup>17</sup>. Eine getrennte Veranlagung der Kinder kann auf Antrag des Familienvorstandes erfolgen, wenn ein Kind Einkünfte aus eigener Arbeit oder aus eigenem Vermögen hat. Als eigenes Kindesvermögen gilt nur Vermögen, das einem Kind unabhängig von dem des Familienvorstandes gehört. Damit scheidet z. B. Beteiligungen an Familienpersonengesellschaften weitgehend aus. Eine getrennte Veranlagung ist ohnehin im Hinblick auf den Verlust des Splitting (Divisor 0,5 je Kind) nur dann von Vorteil, wenn die eigenen Einkünfte eines Kindes mehr als die Hälfte der Einkünfte beider Eltern betragen.

#### c) Norwegen

Es gelten, wie auch in Dänemark, gemeinsame Vorschriften für Einkommen- und Vermögensteuern<sup>18</sup>. Kinder, für die Kindergeld gezahlt wird, werden gemeinsam mit den Eltern veranlagt. Kinder, die im Einkommensjahr das 13. Lebensjahr vollendet haben, werden mit ihren Arbeitseinkünften getrennt veranlagt. Wenn Eltern an ein Kind Vermögen oder das Recht zur Erzielung von Einkünften übertragen, sind Einkünfte und Vermögen mit dem Ertrag zusammen mit dem Vermögen und Einkommen der Eltern zu veranlagern, wenn das Kind unverheiratet ist und das 20. Lebensjahr nicht vollendet hat.

#### d) Schweiz

Eine Vorschrift über die Zurechnung von Erträgen aus einem Nießbrauch findet sich bei der direkten Bundessteuer und auch in einigen kantonalen Steuergesetzen. Einkommen aus Vermögen, an dem eine Nutznießung bestellt ist, wird dem Nutznießer zugerechnet<sup>19</sup>. Für Ehegatten, Eltern und

<sup>15</sup> Art. 74 CIR.

<sup>16</sup> Art. 20 ff CIR.

<sup>17</sup> Art. 6 Code Général des Impôts (CGI).

<sup>18</sup> § 16 Gesetz über die Steuern vom Einkommen und Vermögen.

<sup>19</sup> Art. 21 Abs. 5 Wehrsteuerbeschuß.

Kinder ist diese Vorschrift jedoch kaum von Bedeutung, da sie mit Vermögenseinkünften zusammenveranlagt werden<sup>20</sup>. Das der getrennten Besteuerung unterliegende Erwerbseinkommen umfaßt u. a. nur die aktive Mitarbeit eines Kindes im elterlichen Betrieb, nicht aber die Kapitalbeteiligung an einer Familienpersonengesellschaft<sup>21</sup>.

#### IV. Zusammenfassung

Wenn man von den besonderen deutschen Problemen der unentgeltlichen Nießbrauchbestellung für Kinder und der Beteiligung von Kindern an Familienpersonengesellschaften ausgeht, erscheinen die Regelungen in anderen Staaten zwar bemerkenswert, aber wohl aus *verfassungsrechtlichen* Gründen bei uns kaum realisierbar, weil sie meist auf einer Zusammenveranlagung von Vermögenseinkünften sowohl der Ehegatten (ohne Splitting) als auch der Eltern und Kinder beruhen. Und dort, wo Eltern und Kinder getrennt veranlagt werden, sind unentgeltliche Nießbrauchbestellungen steuerlich unwirksam, wie in Dänemark, Großbritannien, Österreich und Schweden.

Allerdings dürften weder eine Zusammenveranlagung von Vermögenseinkünften noch eine Individualbesteuerung mit weitgehender Unwirksamkeit von Einkommensübertragungen es gänzlich ausschließen, daß Steuerpflichtige Einkünfteverlagerungen zwecks Minderung der progressiven Einkommensbesteuerung vornehmen. Es werden dann andere Auswege gesucht, z. B. über Arbeits- oder Werkverträge, oder es werden Umwege innerhalb des *weiteren* Familienverbandes in die privaten Gestaltungsmöglichkeiten einbezogen. Andererseits zeigt sich im internationalen Vergleich, daß trotz der allgemeinen Tendenz zur Individualbesteuerung von Familienangehörigen<sup>22</sup> eine „Inflation“ von Einkommensmanipulationen nicht befürchtet wird. Hierfür dürfte sicherlich Österreich ein Beispiel sein<sup>23</sup>.

Die Probleme einer einkommensteuerlichen Anerkennung oder Nichtanerkennung zivilrechtlicher Vereinbarungen oder Verfügungen über Einkunftsquellen innerhalb des engeren Familienverbandes ergeben sich *in erster Linie* aus der progressiven Einkommensbesteuerung und nicht aufgrund der unzureichenden Berücksichtigung unterhaltsbedingter Leistungsminderun-

<sup>20</sup> Art. 13, 14 Wehrsteuerbeschuß.

<sup>21</sup> Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und c Wehrsteuerbeschuß; vgl. durch *Känzig*, Die Eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1961, S. 74.

<sup>22</sup> Vgl. hierzu OECD, Committee on Fiscal Affairs, The treatment of family units in OECD member countries under tax and transfer systems, Paris 1977.

<sup>23</sup> Vgl. hierzu *Ruppe* (Hgb), Familienverträge und Individualbesteuerung, Wien 1976 (Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Bd. 12).

gen. Selbst bei einer angemessenen steuerlichen Berücksichtigung des Unterhalts an Ehegatten und minderjährige Kinder (Freibeträge, Steuerabsetzbeträge) bei grundsätzlicher Individualbesteuerung wäre der Steuerpflichtige bestrebt, möglichst weitgehend seine Einkünfte innerhalb der Familie zu „splitten“, um deren progressive Besteuerung zu mindern. Aus Gründen der sozialen Gerechtigkeit und der gleichmäßigen Besteuerung von Vermögenseinkünften und Erwerbseinkünften sowie aus Gründen einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit wäre es somit *erstrebenswert, die gesamten Unterhaltskosten für die Familie angemessen zu berücksichtigen und die Verlagerung von Einkunftsquellen innerhalb der Familie steuerlich nicht anzuerkennen*. Ein derartiges „Ideal“ einer familiengerechten Einkommensteuer findet man bisher allerdings auch in anderen Staaten nicht.



## Diskussion

Diskussionsleiter: Prof. Dr. Klaus Vogel, München

Prof. F r i a u f, Köln

Wenn man die bisherige Diskussion über die Übertragung von Einkunftsquellen verfolgt, dann muß auffallen, daß *verfassungsrechtliche Argumente* in ihr kaum eine Rolle gespielt haben. Der Bundesfinanzhof hat sehr viel Kritik erfahren mit einer Vielfalt von Argumenten; verfassungsrechtliche Einwendungen hat man ihm aber nur verhältnismäßig selten entgegengehalten. Das ist überraschend, wenn man die Situation vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1964 betrachtet, die bekanntlich die frühere Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern (§ 27 EStG a. F.) für verfassungswidrig erklärt hat, weil sie gegen das Verbot der steuerlichen Benachteiligung von Familien, abgeleitet aus Art. 6 GG, verstieß. *An dem Grundrecht des Art. 6 GG muß auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Verlagerung von Einkünften innerhalb der Familien gemessen werden.* Entsprechende verfassungsrechtliche Fragen aus Art. 6 GG werden eines Tages auftreten, wenn der Gesetzgeber sich entschließen sollte, den Problembereich ausdrücklich zu regeln, etwa nach dem Vorbild der englischen Regelung. Es werden bestimmte Kindeseinkünfte dann steuerlich den Eltern zugerechnet. Damit wird wegen des Progressionseffekts zwangsläufig die steuerliche Gesamtbelastung der Familie verschärft.

Vordergründig-formal gesehen scheint die Situation allerdings recht einfach zu sein: Da nach den Wertungen des Bundesfinanzhofs die betreffenden Einkünfte sachlich eigene Einkünfte der Eltern sind, gehören sie zum steuerbaren Einkommen der Eltern, nicht zum Einkommen der Kinder. Deshalb verletzt die steuerliche Erfassung der betreffenden Einkünfte bei den Eltern formal nicht das Verbot der Zusammenveranlagung, das aus Art. 6 abgeleitet wird.

Die verfassungsrechtliche Betrachtung wird sich jedoch bei dieser formalen Aussage nicht beruhigen dürfen. Wir müssen vielmehr fragen, ob die *formale Zurechnung der betreffenden Einkünfte zu den Eltern* ihrerseits mit den Wertentscheidungen des Art. 6 GG vereinbar ist, insofern nämlich, als sie — betrachtet man die Familie insgesamt — zu einer verschärften steuerlichen Belastung führt. *Dadurch könnte das verfassungsrechtliche Verbot der Zusammenveranlagung umgangen werden.* Umgehungstatbestände und Umgehungsversuche gibt es nicht nur bei Steuerpflichtigen,

sondern auch beim Gesetzgeber und auch bei der Steuerveranlagung. Wenn Art. 6 GG es verbietet, die familiäre Zusammengehörigkeit zum Anlaß einer verschärften Besteuerung zu nehmen, indem man das Einkommen der Kinder zusammen mit dem der Eltern veranlagt und dadurch die entsprechend verschärfte Progression auslöst, dann darf — das erscheint mir zwingend zu sein — dieses Verbot auch nicht dadurch umgangen werden, daß man die Einkünfte der Kinder von vornherein mit der einen oder anderen Begründung steuerlich den Eltern zurechnet, sie als Einkünfte der Eltern qualifiziert und damit praktisch den gleichen Erfolg erreicht, ohne formal eine Zusammenveranlagung vorzunehmen. Hätte der Gesetzgeber nach der Entscheidung von 1964 z. B. dekretiert: „Einkünfte der minderjährigen, unverheirateten, zum Haushalt gehörenden Kinder werden für Zwecke der einkommensteuerlichen Veranlagung dem Einkommen der Eltern zugerechnet“, dann hätte er zwar formal die unzulässige Zusammenveranlagung vermieden. Ich habe aber keinen Zweifel daran, daß eine derartige Regelung in gleicher Weise wie der frühere § 27 EStG gegen das Verbot des Art. 6 GG verstoßen hätte, eben weil sie, wenn auch in anderer Form, an das Band der familiären Zusammengehörigkeit eine nachteilige Steuerfolge angeknüpft hätte.

Was für eine derartige globale Zurechnungsregelung gilt, muß grundsätzlich auch für Einzelzurechnungen gelten, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Gesetzgeber sie selbst ausdrücklich angeordnet hat oder ob sie von der Rechtsprechung vorgenommen werden. Auch die Zurechnung einzelner Einkünfte der Kinder aus bestimmten Einkunftsquellen zum Einkommen der Eltern verstößt dann — allerdings auch nur dann — gegen Art. 6 GG, wenn sie wegen der familiären Zusammengehörigkeit der Beteiligten zu einer steuerlichen Zusatzbelastung führt, die unter sonst vergleichbaren Umständen im Verhältnis zwischen Fremden nicht eingetreten wäre.

Um nun zur *konkreten* Anwendung auf unser Problem zu kommen, müssen wir uns vergegenwärtigen, daß Art. 6 GG zwar jede steuerliche *Benachteiligung* wegen des familiären Zusammenhangs der Beteiligten verbietet, daß aber andererseits seine Ratio nicht dazu zwingt, das Familienband zum Anknüpfungspunkt für steuerliche Verlagerungs*privilegien* zu machen, die im Verhältnis zwischen Dritten nicht zur Verfügung stehen. *Das Grundgesetz verpflichtet nach meiner Auffassung den Staat weder, ein Kindersplitting einzuführen, noch auch, den Familien zu gestatten, sich durch entsprechende Verlagerung von Einkünften de facto ein derartiges Splitting auf kaltem Wege selbst zu verschaffen.*

Auf einem ganz anderen Blatt allerdings steht — wenn Sie mir diese zwischengeschaltete Bemerkung zur Verdeutlichung gestatten — die aus Art. 6 GG ebenfalls ableitbare Pflicht, die Lasten des Kinderunterhalts, die die Leistungsfähigkeit der Eltern mindern, bei deren Besteuerung angemess-

sen zu berücksichtigen. Die derzeit geltende Regelung seit dem Steuerreformgesetz 1974 ist auch nach meiner Überzeugung — der Herr Vorsitzende hat das in mehreren Veröffentlichungen mit Recht dargelegt — eklatant verfassungswidrig. An diesem Standpunkt halte ich auch nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom letzten Herbst fest. Verfassungsrechtlich notwendig erscheint auch eine Art von Ehegattensplitting, nicht unbedingt in seiner jetzigen Form, aber jedenfalls doch im Prinzip.

Für unser heutiges Problem spielt diese Frage jedoch direkt keine Rolle. Es bleibt vielmehr festzuhalten, daß das Grundgesetz einerseits den Familien kein Verlagerungsprivileg gewährt, ein solches Privileg auch aus Art. 6 GG heraus nicht verlangt werden kann, daß es aber andererseits verbietet, Familienangehörige nur wegen ihrer Familienzugehörigkeit schärfer als Fremde zu besteuern. Deshalb wird in den einzelnen Verlagerungsfällen jeweils darauf abzustellen sein, ob die konkrete Situation „familienpezifisch“ ist, ob also eine entsprechende Verlagerung zwischen wirtschaftlich handelnden Fremden unter vergleichbaren Umständen in dieser Form nicht in Betracht gekommen wäre. *Familienpezifische Verlagerungen brauchen — auch wenn sie zivilrechtlich einwandfrei erfolgt sind — aus verfassungsrechtlichen Gründen im Steuerrecht nicht beachtet zu werden. Dagegen sind alle nicht familienspezifischen Verlagerungen anzuerkennen*, selbst wenn sie im Einzelfall nur in Anbetracht der familiären Situation vorgenommen worden sein mögen. Andernfalls würden Familienangehörige schärfer besteuert als Fremde in vergleichbarer Situation. Das aber ist nach Art. 6 GG eindeutig unzulässig.

Nach diesen Grundsätzen wären meines Erachtens *die beiden ersten Teile der englischen Regelung<sup>1</sup> — Zurechnung der Kindeseinkünfte bei den Eltern, wenn die Quellen entweder nur widerruflich oder aber nur befristet auf die Kinder übertragen worden sind — auch bei uns verfassungsrechtlich zulässig*. Denn derartige Gestaltungen sind ihrem objektiven Erscheinungsbild nach gerade familienpezifisch und typischerweise familiär bedingt. Dagegen habe ich *Bedenken gegen eine Übernahme der dritten englischen Regelung*, die bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf minderjährige unverheiratete Kinder generell die Erträge den Eltern zu-rechnet. Die Innehabung von Wirtschaftsgütern und die Einkünfteerzielung aus diesen Wirtschaftsgütern durch Minderjährige ist nämlich nicht familienpezifisch. Die Tatsache, daß die Quelle der Einkünfte im Einzelfall von den Eltern übertragen worden ist statt von Dritten, rechtfertigt keine verschärfte Besteuerung.

Nach den so skizzierten Grundsätzen, die allerdings noch näher ausgeführt werden müßten, wird man nach meiner Auffassung die Ergebnisse der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom verfassungsrechtlichen Stand-

<sup>1</sup> Vgl. S. 182 f.

punkt aus ganz überwiegend nicht zu beanstanden haben. Das gilt unter anderem auch für das so viel gescholtene Nießbrauchsurteil des VIII. Senats vom 14. Dezember 1976, was immer man auf dem Boden des einfachen Gesetzesrechts von der Richtigkeit dieses Urteils halten mag. Art. 6 GG erzwingt bei der Familienbesteuerung keinen absoluten Primat der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung vor der steuerrechtlichen Wertung.

Auf einem ganz anderen Blatt steht allerdings — das möchte ich am Ende hinzufügen, um Mißverständnisse zu vermeiden — die Frage, ob die Ergebnisse des Bundesfinanzhofs auf dem Boden des geltenden Einkommensteuerrechts stets mit den Methoden zulässiger Gesetzesinterpretation gewonnen worden sind. Hier habe ich in einer Reihe von Fällen, unter anderem auch bei dem Nießbrauchsurteil, durchaus erhebliche Zweifel. Die steuerliche Belastungsentscheidung liegt in unserer Rechtsordnung nun einmal beim Gesetzgeber. Wenn dieser bestimmte Reglementierungen im Bereich der Familienbesteuerung, die er an sich verfassungsrechtlich hätte treffen dürfen, tatsächlich nicht getroffen hat, dann legitimiert das noch nicht die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte, an seiner Stelle die entsprechenden „Lücken“ zu schließen und die verfassungsrechtlichen Möglichkeiten insgesamt auszuschöpfen. Besondere Vorsicht ist insoweit gerade dort geboten, wo im Einzelfall der zivilrechtliche Ordnungsrahmen verlassen werden soll, den der Gesetzgeber im geltenden Einkommensteuerrecht grundsätzlich voraussetzt. Es kann zwar verfassungsrechtlich zulässig sein, aus hinreichend gewichtigen Gründen im Einzelfall diesen Ordnungsrahmen zu verlassen. Das ist aber dann Sache der gesetzgeberischen Entscheidung. Die *Rechtsprechung* ist dazu *nicht legitimiert*, auch wenn man für ihr Bestreben, eine vermeintliche Lücke zu schließen, Verständnis haben mag.

Frau Ministerialrätin Dr. M e n n e l, Bonn<sup>\*)</sup>

Ich habe eine grundsätzliche Frage an Herrn Prof. Friauf. Wenn ich ihn richtig verstanden habe, ist er der Ansicht, daß, wenn wir die Übertragung von Einkunftsquellen nur zwischen Eltern und Kindern beschränken, wir gegen Artikel 6 Abs. 1 GG verstoßen. Wenn wir andererseits die Übertragung von Einkunftsquellen steuerlich allgemein beschränken, dann verstoßen wir gegen zivilrechtliche Ordnungsprinzipien. Also das scheint offensichtlich doch ein Konflikt zu sein, der sich dann bei uns im Steuerrecht überhaupt nicht lösen ließe.

<sup>\*)</sup> Anmerkung des Herausgebers: Die nachfolgenden Diskussionsbemerkungen von Frau Dr. Mennel, Prof. Friauf, Prof. van Dijk, Prof. Vogel und Prof. Kirchhof werden hier aus Gründen des Sachzusammenhangs vorweg zusammengefaßt. Der tatsächliche Ablauf der Diskussion war ein anderer: Unmittelbar nach Prof. Friauf wurde Herrn Dr. Felix zu den Rechtstatsachen das Wort erteilt; die Diskussion kehrte jedoch mehrfach zu den verfassungsrechtlichen Fragen zurück.

Prof. F r i a u f, Köln

Es geht darum, daß eine Verlagerungsregelung dann zulässig ist, wenn sie dazu dient, familienpezifische Mißbräuche zu bekämpfen, also Sachverhalte, die typischerweise nur im Rahmen einer wirtschaftlich nicht motivierten Einkommensverlagerung innerhalb der Familie vorkommen. Wenn dagegen eine belastende Regelung an einen allgemeinen, nicht familienpezifischen Verlagerungsstatbestand anknüpft, ihn aber nur bei Beteiligung von Familienangehörigen erfaßt, während sie vergleichbare Tatbestände zwischen Fremden nicht steuerlich zusätzlich belastet, dann wäre das unzulässig, weil es sich um eine familienbezogene Benachteiligung handeln würde. Um diesen Gedanken zu verdeutlichen, müßte man nun einen *Katalog* von Verlagerungsfällen aufstellen und dann im einzelnen prüfen, wo jeweils konkret die verfassungsrechtlichen Schranken liegen. Diese Aufgabe läßt sich allerdings im Rahmen unserer Diskussion heute nicht erfüllen.

Prof. van D i j c k, Tilburg

Ich kann mich des Eindrucks nicht erwehren, daß man hier recht glücklich darüber ist, daß es den Art. 6 des Grundgesetzes gibt, der die Zusammenveranlagung zwischen Eltern und Kindern verhindert. Um es mit einem Modewort zu sagen: Es gibt ein klammheimliches Freudegefühl darüber, daß Eltern und Kinder nicht zusammen veranlagt werden. *Ich habe indessen vermißt, daß die Unverletzlichkeit der Intimsphäre der Familie gewertet wird.* Um den Sachverhalt aufzuklären, muß man doch sehr weitgehend in die Familienverhältnisse eindringen, wenn Rechtsverhältnisse zwischen Familienmitgliedern für Steuerzwecke aufgeklärt werden müssen. *Wir haben in Holland noch immer die Zusammenveranlagung* zwischen Eheleuten und *zwischen Eltern und Kindern.* Wir in Holland glauben, daß es auch ein Wert an und für sich ist, nicht in die Intimsphäre der Familie eindringen zu müssen. Dieses Aufspürenmüssen des Sachverhalts im Intimbereich wird bei einer Zusammenveranlagung überflüssig. Wir kennen auch keine Arbeitsverhältnisse zwischen Eheleuten. Ich denke, die Verabsolutierung des Art. 6 GG braucht und erhält einen gewissen Gegendruck, ein gewisses Gegengewicht, wenn man auch die Unverletzlichkeit der Intimsphäre richtig bewertet und dann abwägt. Man kann sagen, in einer Ehe gibt es keine Geräumigkeit, man ist so nah beieinander, daß richtige Sachaufklärung es notwendig macht, das Finanzamt am Fußende des Ehebettes zu haben. Und das wollen wir doch nicht. Ich weiß nicht, ob jemand etwas Gefühl für diese Problematik aufbringt.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Dank U wel, Professor van Dijk! Ich meine, daß diese Anregung für uns wertvoll ist. Man sieht von einem anderen Standpunkt her geläufige Dinge

gelegentlich doch recht anders; das kann die eigenen Überlegungen weiterbringen.

Prof. Kirchhof, Münster

Das Gespräch zwischen Frau Dr. Mennel und Herrn Kollegen Friauf belegt, daß unser Tagungsthema zwei voneinander zu sondernde Fragen umschließt. Die erste Frage betrifft das Problem, ob die (prinzipiell zulässige) Übertragung von Einkunftsquellen in Einzelfällen *nur simuliert* wird und deswegen steuerrechtlich nicht anerkannt werden darf. Die zweite Frage behandelt eine *ernstlich gemeinte und real vollzogene* Übertragung, durch die eine Unterhaltspflicht erfüllt, also eine Wirkung erzielt wird, die sonst die Bemessungsgrundlage des Einkommensteuerpflichtigen nicht mindert. Die grundsätzliche Anerkennung von Übertragungsvorgängen setzt voraus, daß der steuerlich geltend gemachte Rechtsakt auch tatsächlich Einkunftsquellen einem neuen Subjekt zuweist. Die Frage nach der Befriedigung von Unterhaltspflichten durch Übertragung von Einkunftsquellen verfolgt das Anliegen, die Erfüllung von Unterhaltspflichten durch Vermögende und Nichtvermögende, steuertechnisch Geschickte und Ungeschickte steuerrechtlich gleich zu behandeln.

Den Ausgangspunkt zur Lösung beider Fragen bilden die zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse: Einmal das familienrechtliche Rechtsverhältnis, also die Beziehung Eltern-Kind mit der Folge einer Unterhaltspflicht, die historisch zum Zivilrecht gehört, aber nicht abdingbar, also nicht willentlich veränderbar ist und deshalb nicht die Probleme aufwirft, die wir herkömmlich unter dem Stichwort der Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht (d. i. die Folgen zivilrechtlicher Gestaltungsfreiheit) diskutieren. Das andere Rechtsverhältnis ist das eigens begründete besondere Schuldverhältnis außerhalb des Familienrechts, z. B. das Gesellschaftsverhältnis oder das Nießbrauchsrechtsverhältnis.

Zur unabdingbaren Unterhaltspflicht hat Herr Friauf bereits ausgeführt, daß die Nichtberücksichtigung dieser familienrechtlich bedingten Minderung der Leistungsfähigkeit im Steuerrecht verfassungsrechtlich problematisch ist. Ich will diese Überlegungen nur durch den Hinweis ergänzen, daß wir gestern im Referat von Herrn Prof. Schmidt eine neue Perspektive gewonnen haben. Herr Schmidt begründet die Zurückhaltung der Finanzgerichte bei der steuerlichen Anerkennung von Übertragungsfällen innerhalb eines Unterhaltspflichtverhältnisses mit dem Bemühen, zumindest eine *Gleichheit im Unrecht* herzustellen<sup>2</sup>. Wenn wir uns darin einig sind, daß die einkommensteuerliche Nichtberücksichtigung von Unterhaltspflichten Unrecht ist, dann dürfen wir auch die Hoffnung haben, daß das Gericht gemäß Art. 100 GG dem Bundesverfassungsgericht dieses Unrecht vorlegen

<sup>2</sup> Vgl. S. 52.

wird, um so eine *Gleichheit im Recht* zu bewirken. Im Ergebnis wäre dann der Tatbestand der Unterhaltspflicht in allen Fällen — ungeachtet der Art und Weise, wie diese Unterhaltspflichten erfüllt werden — als Minderung steuerlicher Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Es bleibt dann das *Problem der Steuerumgehung*, des „Mißbrauchs“ zivilrechtlicher Gestaltungsfreiheit. Kein Umgehungstatbestand, kein Mißbrauchsversuch enthält den subjektiven Vorwurf eines Verschuldens, sondern dieser Versuch ist schlicht objektiv ein fehlgeschlagener Subsumtionsversuch. Ein Steuerpflichtiger schlägt vor, einen von ihm bewirkten Rechtsakt steuerlich dahingehend zu würdigen, daß der Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG „Erzielen von Einkünften“ für die betreffenden Einkünfte nicht mehr bei ihm, sondern bei einem anderen gegeben sei. Ist dieser Vorschlag nicht hinreichend überzeugungskräftig, entspricht er nicht dem objektiven Recht, so wird die entscheidende Behörde bzw. das Gericht ihm nicht folgen. Einzige Sanktion des fehlgeschlagenen Subsumtionsversuchs ist eine abweichende rechtliche Beurteilung des vorgetragenen Sachverhalts. Der Subsumtionsvorschlag ist unschädlich, solange er nicht im Namen verbindlichen Rechts vorgetragen wird, also die Vorläufigkeit der Rechtsatzauslegung bewußt bleibt. Will man den objektiven Gehalt des „Erzielens von Einkünften“ noch konkretisieren, so würde ich die Unterscheidung von Herrn Kollegen Ruppe aufgreifen und insbesondere auf die Erwägung verweisen, daß Einkünfte, die eine persönliche erfolgskausale Tätigkeit voraussetzen, schlechthin nicht übertragbar sein können; übertragbar bleibt allenfalls das aus dieser persönlichen Tätigkeit erzielte Vermögen, das dann wiederum eine selbständige Einkunftsquelle bilden kann. Für die Übertragung vermögensabhängiger Einkommensquellen — das ist unser eigentliches Problem — könnte man unter Bezug auf Art. 14 GG die tatsächliche Verlagerung des Vermögens als Ertragsursache daran messen, ob die vier Komponenten der Sachherrschaft über Vermögen übergegangen sind, nämlich der Besitz, die Verwaltung, die Nutzung und die Verfügungsbefugnis. Sind nicht alle vier Teilinhalte des „Eigentums“ übergegangen, so wäre die Entscheidung danach zu treffen, wo der Schwerpunkt der tatsächlichen Eigentümerbefugnis verblieben ist.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Kommen wir jetzt mit einem Sprung zu den *Rechtstatsachen*. Ich bitte Herrn Dr. Felix, das Wort zu nehmen.

Rechtsanwalt Dr. F e l i x, Köln

Ich trete Herrn Beinert sehr massiv zur Seite und äußere die Meinung, daß die *Rechtstatsachen*, die letzten Endes zu den erheblichen Steuerrechtsfolgen führen, viel zu wenig von dem Bundesfinanzhof beachtet und gewürdigt werden. Wenn ich jetzt diese Kritik äußere, tue ich mich etwas schwer

damit, weil Sie, Herr Vorsitzender Prof. Dr. Vogel, in der Deutschen Steuer-Zeitung den Bundesfinanzhof vor kurzem ein sehr hohes Rechtsprechungs-niveau attestiert haben. Wahrscheinlich war das ein Blumenstrauß, und heute haben wir nur die Dornen dieser Rosen zu behandeln. Ich meine jedoch, daß wir mit diesen Dornen fertig werden müssen. Wenn wir die Rechtsstatsachen, wie sie sich in der Wirtschaft darstellen, in Abweichung von den gesetzlichen Typen der HGB-Kommanditgesellschaft, aber auch der HGB-offenen Handelsgesellschaft, die bei uns bekanntlich in Reinkultur nicht praktiziert werden, der Besteuerung zugrundelegen, müssen wir nach meiner Meinung in Hinsicht auf die Besteuerungsfolgen qualifizierend zwei Gruppen unterscheiden: Einmal diejenigen dispositiven Normen, die wir in Gesellschaftsverträgen anwenden in Hinsicht auf den Schutz und die Sicherung des Unternehmens. *Alles, was dem Unternehmensschutz dient, und zwar im Wege der vertraglichen Rechtsvorsorge, ist nicht steuerschädlich.* Das Unternehmen hat auch nach der modernen Rechtstheorie einen „Wert an sich“, losgelöst von den Mitunternehmern. Es ist eben irrig, daß wir bei der Erstellung von Gesellschaftsverträgen generell eine Art Steuerhinterziehungsberatung par Exzellenz betreiben. Was bewerkstelligen wir? Wir betreiben eine Beratung, bezogen auf das Unternehmen mehr als auf deren Inhaber, um das Unternehmen über die Generationen hinweg zu schützen.

Nur dann, und jetzt komme ich zur zweiten Gruppe, die ich allerdings für *steuerschädlich* erachte, wenn wir von der Kunst zu der *Künstelei* übergehen, wenn wir zu den Kniffen — ich glaube Herr Prof. Tipke hat diesen Aspekt bereits einmal im Schrifttum angesprochen — übergehen und etwa den Senior materiell noch in der alten Rechtsstellung lassen, ihm Rückholrechte geben, haben wir tatsächlich eine zweite Kategorie von Gestaltungen vor uns, die steuerschädlich ist.

Ich appelliere deshalb an die Vertreter des Bundesfinanzhofs, sich mehr als bisher an der Rechtswirklichkeit und an deren Zwängen zu orientieren und sich nicht in einer zweiten Welt zu bewegen, die überhaupt nicht existiert. Alle Maßnahmen, die dem Unternehmensschutz dienen, u. a. die Kapitalkraft langfristig erhalten und fördern, sei es etwa durch *Beschränkungen der Entnahmen* oder sei es durch *sehr eingeschränkte Abfindungen*, sind als *steuerunschädlich* anzuerkennen. Wenn ich hier kritisiere, sei es mir gestattet, auf eine ähnliche, aber in meinen Augen möglicherweise positivere Entwicklung beim Bundesarbeitsgericht hinzuweisen. Dort haben wir eine Dame als Richterin, und ich habe oft den Eindruck, daß Damen das Recht besonders fördern, wenn sie an der Spitze unserer Gewalten stehen, mit Namen Marie-Luise Hilger, deren Aufsatz ich mit Interesse in der Festschrift für Karl Larenz (1973) gelesen habe. Thema: „Überlegungen zum Richterrecht“. Dort hat Frau Hilger in sehr bescheidener Weise dargestellt, daß sie als Richterin gar nicht in der Lage ist, ohne weiteres Rechtsfortbil-

dung zu betreiben. Emotionslos hat Frau Hilger geschrieben, die Richter wünschten sich mehr und bessere Rechtstatsachenforschung. Wenn man es schon wie im Arbeitsrecht mit Massentatbeständen zu tun habe, sei man als Richter bestimmt nicht päpstlicher als der Papst und bereit, Auffassungen zu revidieren, wenn man die Rechtstatsachen besser kennenlerne. Ich glaube, man sollte diesen Beitrag von Frau Hilger in Umlauf bringen, damit man sieht, daß man anderswo in anderen Kategorien denkt und *bereit ist, hinzuzulernen*. Und schließlich meine ich, auf eine Schrift hinweisen zu sollen, die mich sehr bestärkt, für den Mittelstand insoweit einzutreten, als ich fordere, daß Mitunternehmensformen, Personengesellschaften also, in denjenigen Ausgestaltungen anzuerkennen sind, wie wir sie in einer seriösen Beratung tatsächlich gestalten. Ich bin auf eine Schrift gestoßen, die von der ASU herausgegeben worden und viel zu wenig bekannt ist: Stewner, Ernst, Mitinhaber der Rakoll-Werke in Nienburg an der Weser, hat die Schrift verfaßt: „Wie sichern wir den Bestand unseres selbständigen Unternehmens?“ (Der Untertitel lautet: „Erfahrungen, Bemerkungen und Anregungen eines Praktikers zu Fragen aus dem Bereich des Familien-, Erb-, Gesellschafts- und Steuerrechts, zu Fragen, die die Substanz des Unternehmens berühren.“) Die Herren Richter sowohl der Tatsacheninstanz als auch der Revisionsinstanz sollten sich gelegentlich, vielleicht in einer ausgesprochenen Mußestunde, diese Schrift vorknöpfen mit ihren immerhin 357 Textziffern auf 122 Seiten. Danach meine ich, daß eine neue Epoche in der Rechtsprechung zur Familien-Mitunternehmensform beginnen könnte.

Ministerialdirektor Dr. K o c h, Bonn

Ich habe dazu nur eine Lernfrage, Herr Dr. Felix: Der Sachverhalt, der dem Nießbrauchsurteil zugrunde lag, war das *Kunst oder Künstelei*?

Rechtsanwalt Dr. F e l i x, Köln

Lieber Herr Koch, diese Frage zu stellen, heißt sie, aus meiner Sicht gesehen, weder zu bejahen noch zu verneinen, sondern sie zurückzugeben. Damit wandle ich eine Standardantwort ab, dessen bin ich mir bewußt, jedoch habe ich den von Ihnen angesprochenen Fall nicht geführt und will mich auch zu dessen Lösung nicht äußern.

Rechtsanwalt Dr. S t r e c k, Köln

Ich habe noch eine Bitte an die Rechtsprechung. Herr Beinert hat heute morgen recht deutlich gesagt, daß *an den BFH nur die kranken Fälle* kommen. Und das ist auch richtig so. Ich würde auch sagen, wenn man die Rechtsprechung noch so kritisiert, würden wir vielleicht alle die Entscheidungen gleich fällen. *Die Begründungen* dieser Urteile *haben jedoch eine*

ausgesprochen *überschießende Tendenz*. Sie sind eben nicht nur Medizin für die kranken Fälle, sondern sie geben Satz für Satz dem Betriebsprüfer auch die Leitlinien für die gesunden Fälle. Und das ist eine Reaktion der Betriebsprüfung, die möglicherweise auch die BFH-Richter gar nicht übersehen und die uns nur das Leben unten an der Front sehr schwer machen. Meine Anregung also: die Entscheidung mehr auf den Einzelfall zu beziehen und allgemeine Formulierungen, die der Fall gar nicht erfordert, wegzulassen; denn diese schlagen uns nachher die Betriebsprüfer um die Ohren.

Reg.-Dir. Westermann, Wuppertal

Das, was Herr Streck sagt, kann ich jedenfalls für den Betriebsprüfungsbereich, den ich überschaue, nicht bestätigen. Die Rechtsprechung des BFH ist zutreffend und wird auch als Rechtsprechung für kranke Fälle von der Betriebsprüfung verstanden. Wir sind also mit einer Verallgemeinerung der dort niedergelegten Ausführungen recht vorsichtig. Wo es allerdings zwingend ist, die Fälle zu erfassen, die auch Herr Felix als nicht mehr tragbar bezeichnet hat, greift die Betriebsprüfung auf die der Rechtsprechung zu entnehmenden *Grundsätze* zurück.

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Eine Antwort von seiten der Finanzrechtsprechung können wir schwerlich erwarten. Ich habe sehr viel Verständnis für diesen Standpunkt. Denn es entspricht auch nach meiner Auffassung nicht der Aufgabe des Richters, seine Urteile öffentlich zu verteidigen. Er wird zur Kenntnis nehmen, was über sie an Positivem und Negativem gesagt wird. Damit wäre, wenn ich recht sehe... Doch wir haben noch eine Wortmeldung zu den Rechtstatsachen.

Dr. Borggräfe, Düsseldorf

Ich bin hier als Vertreter einer größeren Wirtschaftsberatungsgesellschaft. Uns berührt das Problem, daß der BFH eine Frage, die an sich im Bereich des § 12 Ziffer 2 EStG angesiedelt ist, so grundsätzlich löst, daß er steuerrechtliche Gestaltungen in anderen Bereichen verschüttet.

Es ist damit die kommende Regelung des *Abschnitts 97 Abs. 3 des Entwurfs der Körperschaftsteuerrichtlinien 1977* angesprochen. Hier hat nämlich die Verwaltung den Fall des BFH vom 14. 12. 76 losgelöst von seiner Fundierung im Familienbereich. Das Problem des Nießbrauchs und der Zurechnung kehrt ja jetzt wieder im Bereich des Anrechnungsverfahrens. Dort stellt sich ebenfalls die Frage: Wem sind die Dividenden zuzurechnen? Und hier ist keine Rede mehr davon, daß das Nießbrauchs-urteil das Familiensplitting verschütten soll, sondern hier ist einfach der

neugeschaffene § 20 Abs. 2 Ziff. 2 EStG überspielt und so getan, als hätte der BFH zu dieser Vorschrift bereits Stellung genommen.

Das Problem der Zurechnung der Wertpapiererträge kraft Nießbrauchs stellt sich im Rahmen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens konkret in dem Moment, wo im *öffentlichen* Bereich wirtschaftliche Gesellschaften mit Verlust arbeiten und über den Nießbrauch an Aktien, etwa des *Versorgungsbereichs*, eine Querverbundlösung erreicht wird, die dann, wenn das Urteil im grundsätzlichen Ansatz akzeptiert wird, nämlich in der Rechtsfrage, nicht mehr möglich ist. Die Entscheidung, die Herr Friauf aufgezeigt hat, scheint mir das Problem nicht zu treffen. Denn der BFH (und seine Richter) geht ja vom ordnungsrechtlichen Rahmen des Zivilrechts aus und behauptet, er habe diesen Rahmen gewahrt.

Das Problem, das sich dann rechtstatsächlich stellt, ist, daß dieses, wie wir von Herrn Meincke gehört haben — und wie ich auch der Auffassung bin —, nicht der Fall ist. Deshalb die Frage: Wie kann ich den BFH-Richter veranlassen, sich der Kompetenz der Zivilrechtler zu versichern, so daß es rechtstatsächlich nicht erneut zu einer finanzrichterlichen Aussage kommt, von der der Zivilrechtler ganz anderer Auffassung ist?

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Lassen Sie uns jetzt bitte zu der Frage kommen, wie denn grundsätzlich die Frage der Verlagerung von Steuerquellen ins Visier gefaßt werden kann und werden soll. Ich erinnere an die beiden Vorträge von gestern früh, an die *Frage der Zurechnung*, wie sie Herr Professor Ruppe behandelt hat, an seine These, daß es auf die Dispositionsbefugnis ankomme, daß aber im Einzelfall dann doch abgewogen werden müsse. Ich hoffe — es ist ja nicht so lange her —, daß Ihnen sein Gedankengang noch geläufig ist.

Prof. Rasenack, Berlin

Ich habe im wesentlichen eine Informationsfrage, und zwar geht es mir darum, daß ich Herrn Ruppe noch einmal bitten möchte zu erklären, wie er seine Neudefinitionen in der These vier wohl aufgefaßt wissen will. — Einkommensquelle war dort definiert worden als Teilnahme am Marktgeschehen, Umsatz von Leistungen. Den Inhaber dieser Einkommensquelle, das heißt das Zurechnungssubjekt, will Herr Ruppe nicht mehr verstehen als denjenigen, der die wirtschaftliche Verfügungsmacht innehat, sondern es soll dies derjenige sein — jetzt zitiere ich —, „wer über die der Einkommensquelle entsprechenden Leistungen im Innenverhältnis disponieren kann, das heißt, die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung auch einfach zu verweigern“. Offensichtlich, Herr Ruppe, haben Sie hier *Strukturen aus dem wirtschaftlichen Kreislauf (Makroökonomie!)* beschrieben. Ich meine, Begriffe wie Faktor, Produktion und Verteilung.

Glauben Sie, aus einer Begriffswelt, die ökonomische Globalgrößen beschreibt, Formulierungshilfe für die Beteiligung individueller Wirtschaftler an diesem Prozeß erhalten zu können? Sie müssen ja, weil das Recht und mit ihm das Steuerrecht immer auf individuelle Rechtsbeziehungen abstellt, ohnehin wieder auf diese einzelökonomischen Beziehungen rekurrieren, zurückschließen. Wenn aber alsdann Disponieren am Markt — Ihre globale Begrifflichkeit — immer wieder nur die Form individuellen Verfügens annehmen kann, was bringt dann eigentlich Ihre neue Begrifflichkeit?

Prof. R u p p e, Graz

Ich habe in meinem Beitrag den Versuch gemacht, durch die schlagwortartigen Formulierungen, die sowohl von der Judikatur als auch vom Schrifttum in der Zurechnungsdiskussion gerne verwendet werden, durchzustoßen, weil mir diese Ansätze nicht zielführend erscheinen. Dies gilt etwa für die Auffassung, daß die Erlangung der Verfügungsmacht über Einkünfte bereits die Zurechnung bestimme u. dgl. Ich wollte in meinem Beitrag den Gedanken entwickeln, daß wir letztlich nur demjenigen zurechnen können, der die Einkunftsquelle innehat und der über die Einkunftsquelle disponieren kann. Dabei scheint mir die Leistungserstellung, das Verfügen über Leistungen, das verbindende Merkmal zu sein, das die Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes, sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in Österreich, kennzeichnet. Ich darf dabei noch einmal in Erinnerung rufen, daß ich die dogmatische Absicherung dieser Auffassung vor allem in jenen Bestimmungen des EStG sehe, in denen es um die Veräußerung von Kapitalforderungen bzw. von Miet- und Pachtzinsforderungen geht. Dort wird m. E. klar zum Ausdruck gebracht, daß der Gesetzgeber demjenigen zurechnen will, der die Leistung erbracht hat, der die Leistung am Markt angeboten hat, und nicht demjenigen, dem letztlich die Einkünfte aus dieser Leistung zufließen. — Ich hoffe, daß ich die Frage von Herrn Rasenack damit einigermaßen beantwortet habe. Mit Makroökonomie hat das nichts zu tun.

Prof. S ö h n, Darmstadt

Ich habe eigentlich nur eine Frage: Tagungsteilnehmer möchten gerne etwas mit nach Hause nehmen. Die Diskussion zeigt einerseits ein tiefes Mißtrauen gegenüber der Rechtsprechung des BFH und den Ausführungen von Ludwig Schmidt. Andererseits habe ich den Eindruck, daß das, was Herr Schmidt vorgetragen hat, durch das Referat von Herrn Ruppe unterstützt wird. Jedenfalls wäre es interessant zu erfahren, ob die Ausführungen von Herrn Ruppe dem vielkritisierten BFH die Möglichkeit eröffnen könnten, seine Rechtsprechung in der von der Mehrheit der Diskussionsredner erwünschten Weise dogmatisch abzusichern, so daß nicht länger der Eindruck entstehen kann, es werde mehr nach Gefühl entschieden.

Prof. Ludwig Schmidt, München

Ich bin eigentlich heute nachmittag hier, nicht um zu lehren, sondern um zu lernen. Wenigstens in diesem Punkte, Herr Felix, sind wir ja nun ganz einer Meinung. Sie sind ja ebenfalls der Meinung, daß wir heute nachmittag hier zu sein haben, um zu lernen, und jetzt, ganz im Ernst: Sie können schon davon überzeugt sein — bei allem Vorverständnis, dem man unterworfen ist —, daß wir um Lernen bemüht sind. Ich habe nach dem Vortrag von Herrn Professor Ruppe mich bei Herrn Professor Ruppe persönlich bedankt, weil er uns eine echte dogmatische Grundlage geliefert hat, und ich habe ihm versichert — und ich stehe nicht an, das in der Öffentlichkeit nochmals zu tun —, daß meiner Meinung nach seine Ausführungen die von ihm noch in Frage gestellte Bewährungsprobe bestehen werden. Ich würde es begrüßen, wenn wir uns schon ab morgen im Besitze einer Schrift befänden, in der diese Ausführungen niedergelegt sind. Sie könnten sicher sein, daß diese Schrift Eingang fände in die Urteilsgründe. Nun habe ich aber den Eindruck, daß es Ihnen vielleicht nicht nur darum geht, was wir zitieren, sondern auch, was wir — im Ergebnis — entscheiden. Und da muß ich nun sagen: Hier bedarf ich doch noch eines gewissen Zeitraums des Nachdenkens, um voll übersehen zu können, inwieweit uns diese neuen dogmatischen Erkenntnisse auch zu neuen Entscheidungsergebnissen führen. In diesem oder jenem Punkte wird das wohl der Fall sein. Jedenfalls, Herr Professor Ruppe, nochmals meinen allerherzlichsten Dank!

Rechtsanwalt Dr. Raupach, München

Es geht mir darum, auf die Frage zurückzukommen, was denn zu dem Unbehagen an der Rechtsprechung geführt hat. Ich will dabei auf einen Gesichtspunkt eingehen, der in verschiedenen Referaten eine Rolle gespielt hat: Ein Phänomen, das wir durch lange Jahre in verschiedenen Bereichen der Rechtsprechung festgestellt haben, ist der „Horror, die Vorschrift über die Steuerumgehung anzuwenden“. Das ist sicherlich ein Horror, den man nicht ohne weiteres schelten kann. Andererseits kann natürlich der Horror vor der Anwendung einer solchen Vorschrift dazu führen, daß man als ungut empfundene Entwicklungen durch ausdehnende Anwendung anderer Gesetzesvorschriften zu bekämpfen versucht. Die Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 12 EStG und der Vorschriften über die Mitunternehmerbesteuerung lassen zweifeln, ob die Probleme der Gewinnverlagerung durch Auslegung dieser Vorschriften zu lösen sind. Der Weg, den Herr Groh beschrieben hat, ist zunächst faszinierend; daß man nämlich sagt, „Gewinnanteile“ sind nicht als Gewinn i. S. d. § 15 EStG, sondern in Wahrheit als Geschenk bezogen. Es fragt sich aber, ob nicht damit der Weg zu einer Fiktion beschritten wird. Dies erschiene bedenklich, da sich der BFH bemüht (oder einzelne seiner Richter), von Fiktionen frei zu werden, und wir

andererseits wissen, daß das *Steuerungsumgehungsverbot eine legale Möglichkeit* ist, eine Fiktion anzuwenden. Man sollte sich — meine ich — *auf diese Vorschrift zurückbesinnen*, sollte sie wenigstens erwägen. Dies vermeidet ungewollte Nebenwirkungen; man kann die Fallbereiche eingrenzen; die Rechtsprechung kann tun — wie Herr Ault gesagt hat —, wozu sie geeignet ist: in groben Fällen die Grenzen zu bestimmen. Sie sollte jedoch vorsichtig sein in der Entwicklung von allgemeinen Leitlinien. Ich glaube, hier liegt das Unbehagen, das in der Diskussion eine Rolle gespielt hat.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Herr Dr. Raupach, gestatten Sie mir eine Zwischenfrage? Herr Professor Kirchhof hat vorhin von einem fehlgeschlagenen Subsumtionsvorschlag gesprochen. Würden Sie die richterliche Feststellung solch eines Fehlschlags schon „Fiktion“ nennen oder würden Sie das, was Sie meinen, abgrenzen wollen gegen die Fälle, in denen der Richter nur zu dem Ergebnis kommt: Ich sehe die Sache halt rechtlich anders an, als die Parteien sie gesehen haben wollten.

Rechtsanwalt Dr. R a u p a c h, München

Ich möchte jetzt nicht die Frage dogmatisch vertiefen, ob wir uns beim Steuerungsumgehungsverbot im Bereich der Fiktion oder der Analogie bewegen. Dieser Frage müßte im einzelnen nachgegangen werden. Ich meine nur, daß wir ja am Beispiel des Außensteuerrechts erlebt haben, daß man sich nach langen Irrungen und Wirrungen gerade wieder auf § 6 Steueranpassungsgesetz (jetzt § 42 AO) besonnen hat, nach vielen Schwierigkeiten auf allen Seiten. Ich weiß nicht, ob wir nicht diesen Weg (Anwendung des Steuerungsumgehungsverbots) auch zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung bei Familiengesellschaften versuchen sollten. Ich bin mir aber der Schwierigkeiten bewußt.

Rechtsanwalt Dr. F e l i x, Köln

Ich glaube, Herr Ruppe hat in einer Einzelfrage eine Problematik angeschnitten, die für die Praxis von großer Tragweite, aber auch von beachtlicher Schwierigkeit ist. Er hat nämlich für den Bereich der Mitunternehmerschaft dargestellt, der Gewinn sei die Summe aus Kapitalnutzung und aus Arbeitskraft. Ich meine, mich erinnern zu können, daß er ausführte, hier müßte eine Entscheidung nach dem Überwiegen getroffen werden, evtl. nach der einen Seite oder nach der anderen Seite. Ich bin der Auffassung, daß dies *die* große Schwierigkeit und die entscheidende Problematik seiner Grundlegung ist. Denn ich kann mir Fälle vorstellen, wo es kein „Entweder-Oder“ gibt, sondern gerade ein „Und-Und“. Auch in Mitunternehmerschaften haben wir es gewißlich mit den zwei Gewinn-Komponen-

ten zu tun. Ich sehe große Schwierigkeiten, hier mit dem Prinzip des extremen „Entweder-Oder“ zurechtzukommen. Das ist das eine, was ich zu diesem Methodenansatz sage. Ich sehe auch die Schwierigkeit für das höchste Gericht, darüber eine Entscheidung zu fällen, welche Gewinnverursachungsquote auf die eine oder andere Leistung vorwiegend entfällt. Wenn es auch keineswegs die 15% sind, obwohl wir heute einmal von sogar von 6% gehört haben.

Andererseits darf ich in Erinnerung rufen, wenn ich Herrn Ruppe richtig verstanden habe, daß das Zivilrecht eine Rolle spielt, zumindest als Indiz. Und unter Zivilrecht wird man auch wohl das gestaltete Zivilrecht verstehen müssen, wie die Inhaber der Unternehmen es durch uns Berater in ihren Gesellschaftsverträgen niederlegen. Diese Gesellschaftsverträge im Familienbereich sind im Ergebnis oft sicherlich nicht dasjenige eines Ringens und eines Aushandelns wie unter Fremden, was mir auch im Hintergrund der Rechtsprechung unausgesprochen eine Rolle zu spielen scheint. Diese Überlegung hat im Bereich des Gesellschaftsrechts auch Herr Wiedemann einmal aufgegriffen. Für den Bereich des Steuerrechts können wir möglicherweise einige Anleihen dogmatischer Art beim Gesellschaftsrecht machen. Wiedemann hat von sogenannten Unterwerfungsverträgen gesprochen, von „Adhäsionsverträgen“ in Anlehnung an eine französische Terminologie. Und wenn wir bei dieser Betrachtungsweise Unterwerfungsverträge auf der Grundlage der Begriffsjurisprudenz erkennen, dann meine ich, obwohl ich hin und wieder im Widerspruch zum Bundesfinanzhof stehe, daß wir uns hier Herrn Ludwig Schmidt etwas nähern. Zweifellos bestehen Schwierigkeiten. Jedes Urteil muß zu irgendeinem Ergebnis kommen, sei es zu einem Nein, zu einem Ja oder zu einem Zwischenergebnis. Darum sollten wir die Rechtsentwicklung im Gesellschaftsrecht zu Familienunternehmen zumindest lebhaft beobachten. Ich vermute, möglicherweise ist bei unserem Scheuklappendenken eine Entwicklung im Gesellschaftsrecht an uns vorbeigegangen. Letztlich haben wir Herrn Flume auf dem Fachkongreß der Steuerberater 1976 im Gürzenich zu unserem Thema gehört. Seine temperamentvollen Ausführungen, ich gestehe das, waren mir zunächst aus der Seele gesprochen, insb. seine Argumentation, die auf einer ziemlich unbegrenzten Privatautonomie beruhte. Ich gehe weiterhin davon aus, daß die Privatautonomie und ihre Sachzwänge, gestaltet durch den Rechtsverkehr, für uns von größter Bedeutung sind. Gleichwohl gibt es unter der jungen Professorenschaft der Jurisprudenz, insbesondere des Gesellschaftsrechts, auch eine merkliche Strömung, die besagt, es gibt Grenzen in der Privatautonomie. Nicht jede Gestaltung sei vertraglich vereinbarungsfähig und hielte vor dem Zivilgericht stand. Bei schärferem Hinsehen kann man vielleicht meinen, daß wir im Schoße des Bundesfinanzhofs insoweit Vorboten für diese Strömung gehabt haben. Daher werden wir bei der Übertragung von Einkunftsquellen bei Familienunternehmen an Kompromiß-

Würdigungen nicht vorbeikommen, obwohl ich einräume, daß „Kompromiß“ ein nicht sehr treffliches Wort ist. Man muß sich aber davor hüten, einseitig entweder der Arbeitskraft oder aber der Kapitalnutzung den Vorrang zu lassen. Falls das Kapital, also die Substanz, nicht endgültig hingegeben ist, sollte man nicht mathematisieren, sondern die Quote des Gewinnanteils, die auf das Kapital entfällt, im Schätzungswege kürzen. Ich verweise darauf, daß wir im Sektor der Angemessenheit der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge unsere bewährten Erfahrungen haben. Ebenso wie sich dieser Bereich in der Besteuerungswirklichkeit entkrampft hat, sollten wir für eine Entkrampfung bei der Beurteilung von Gewinnverteilungen sorgen. Ist bei einer Familiengesellschaft Gewinn zu verteilen, sollte man mit einem Gewinnvorab für die Arbeitsleistung beginnen, um sodann den Rest nach der Kapitalbeteiligung aufzuteilen, evtl. nachdem man Sonderleistungen angemessen berücksichtigt hat.

Als ich mich vorgestern auf den Weg nach München machte, habe ich in einschlägigen älteren Unterlagen nachgelesen und bin dabei auf einen Aufsatz von Herrn Grieger gestoßen. Ich leugne nicht, daß wir früher in einem gewissen Widerspruch zu Herrn Grieger standen, dessen einschlägige Stellungnahmen wir als fiskalisch empfanden. In der „Deutschen Steuer-Zeitung“ 1961, S. 80 ff., hat Herr Grieger sich sehr breit und tiefgehend über die Verlagerung von Gewinnquellen, insbesondere von Einkunftsquellen auf Angehörige, ausgelassen. Sicherlich war seinerzeit die Zusammenveranlagung noch verfassungsrechtlich unbeanstandet. Jedoch sollten wir nachträglich diese Ausführungen von Grieger auf uns wirken lassen, sodann wird man bemerken, daß eine Ansicht, die damals als sehr weitgehend empfunden wurde, heute als eine milde Auffassung wirkt. Ich plädiere also dafür: Zurück zu Herrn Grieger und wir kämen gewiß ein Stück weiter.

Prof. S c h i c k, Nürnberg

Ich wollte ein gutes Wort für den BFH einlegen, der in den beiden letzten Tagen nicht sehr gut weggekommen ist, und im übrigen davor warnen, daß wir weitere Fragen an Herrn Bundesrichter Professor Schmidt stellen. Wissenschaftliche Tagungen sind für Bundesrichter ein gefährliches Pflaster, wie seit dem Fall Leibholz bekannt ist, und gestern habe ich manchmal ein bißchen Sorge gehabt. Zunächst zum Nießbrauch speziell. Ich sehe nicht recht, wie wir da von dem Prinzip, daß das Steuerrecht an zivilrechtliche Ordnungsprinzipien gebunden sei, zu einer Bindungswirkung kommen sollen. Der *Nießbrauch ist ein Rechtsinstitut*, das jahrelang in der Rumpelkammer des Zivilrechts gestanden hat. Kein Mensch hat sich drum gekümmert. Noch zu meiner Studienzzeit hat es überhaupt keine Rolle gespielt. Das Steuerrecht hat es zum Leben erweckt, und jetzt wirft man dem BFH vor, wenn er versucht, das Zivilrecht mit aufzuarbeiten, er habe etwa seinen Ulmer nicht vollständig oder nicht richtig gelesen. Ich habe

den Eindruck, daß der BFH genau so gut sagen könnte, es interessiert mich nicht, was im Zivilrecht steht. Zwar gibt es ein Rechtsinstitut dieses Namens, wir aber sind in diesem Fall autonom, denn jedenfalls ist das *nicht ein Ordnungsprinzip des Zivilrechts*, was da im Nießbrauch niedergelegt ist. Schließlich folgt das auch aus der Tatsache, die wir heute vormittag gehört haben, daß wir nämlich im US-Recht zu ganz ähnlichen Ergebnissen kommen ohne das Rechtsinstitut des Nießbrauchs. Also ich wäre hier, obwohl ich sonst für eine Beachtung der außersteuerrechtlichen Prinzipien durchaus eintrete, dafür, daß der BFH mutig sagt: Unabhängig von diesem mehr zufälligen Rechtsinstitut des Nießbrauchs sehen wir auf die *wirtschaftliche* Gestaltung.

Notar Dr. W i r n e r, Burghausen

Ich möchte entschieden der Behauptung widersprechen, der Nießbrauch sei früher in der Rumpelkammer des BGB gewesen. Das ist *nicht richtig*. *Es hat*, bevor es überhaupt steuerlich Bedeutung hatte, *immer Nießbrauchsbestellungen gegeben*. In der Landwirtschaft beispielsweise bei Holznutzungsrechten, wenn sich der Bauer bei der Übergabe ein Holznutzungsrecht vorbehält in Form eines Nießbrauchs. Es hat auch sonst immer wieder die Gestaltung gegeben, daß bestimmten Verwandten oder Nichtverwandten ein dingliches Nutzungsrecht eingeräumt wurde, sei es bei Rechtsgeschäften unter Lebenden oder von Todes wegen.

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Z a r t m a n n, Baden-Baden

Ich spreche zur Problematik der *steuerlichen Anerkennung der Unterbeteiligung*. Zugegeben, daß der Begriff oder die Rechtsfigur der Unterbeteiligung nicht identisch ist mit dem Nießbrauch. Aber trotzdem weist die Unterbeteiligung im Rahmen des Themas „Verlagerung von Einkunftsquellen“ sehr starke Parallelen mit dem Nießbrauch auf. Ich spreche hier einmal als Praktiker, als Berater und zugleich als Autor im Zusammenhang mit einem Buch, das jetzt wieder in neuer Auflage herauskommt, mitverfaßt von Dr. Conrad Börtcher, Stuttgart, und mir. Ich möchte zunächst vorausschicken, daß man in der Beratungspraxis bislang nur davon ausgehen konnte, daß Unterbeteiligungsverhältnisse, die ja bekanntlich Innengesellschaften des BGB sind, auch steuerlich bei vernünftiger Gestaltung Aussicht auf Anerkennung finden. Ich möchte dazu einen praktischen Fall hier anführen: Ein Vater ist an einer GmbH beteiligt. Er hat einen erwachsenen Sohn, den er ohne Zustimmung der Mitgesellschafter noch nicht an der GmbH durch Abtretung seines GmbH-Anteils beteiligen kann. Es bleibt ihm also gar nichts anderes übrig, als diesem zunächst — als Vorstufe einer späteren Vollbeteiligung — eine Unterbeteiligung einzuräumen. Solche Konstruktionen waren bislang meines Wissens steuerlich unbestritten und nicht Gegenstand von steuerlichen Beanstandungen. Nun habe

ich durch eine Korrespondenz mit Herrn Dr. Heuer (bekannt durch den EStG-Kommentar Herrmann/Heuer) erfahren, daß da neuerdings Bedenken aufgetaucht sind, und zwar auf Grund eines Urteils des BFH aus dem Jahre 1971. Der Tatbestand dieses Urteils war folgender: Der Vajer ist Eigentümer eines Mietwohngrundstückes. Er hat mit einem Dritten einen Gesellschaftsvertrag über eine BGB-Gesellschaft gegründet und diesen Dritten eben an den Erträgen der BGB-Gesellschaft beteiligt. Der BFH hat entschieden, daß es sich hierbei um eine einkommensteuerlich unbeachtliche bloße Einkommensverwendung handelt. Daran knüpft nun Heuer (in Herrmann/Heuer, EStG, 18. Aufl. Anm. 28 zu § 20) — ich zitiere wörtlich — folgende Konsequenz: „Der BFH verlangt hier bei allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Ziff. 4—7 EStG dingliche Beteiligung an der Einkunftsquelle, läßt also die Vereinbarung, daß der Dritte nur schuldrechtlich so gestellt werden solle, als sei er dinglich an den Einkünften bei der Einkunftsquelle beteiligt, nicht genügen. Eine nur schuldrechtliche Unterbeteiligung habe die Rechtsprechung bisher nur bei Mitunternehmensformen anerkannt.“ Herr Heuer weist nun einen Ausweg aus diesem Dilemma, indem er den Vorschlag macht, daß in solchen Fällen der Gesellschafter der GmbH, also einer Kapitalgesellschaft, mit dem Unterbeteiligten eine BGB-Gesellschaft errichtet, in die der Unterbeteiligte dann seine Unterbeteiligungsrechte einbringt, also eine „Verdinglichung“ dieses Rechts des Unterbeteiligten. Ich persönlich meine, daß das eine sehr gekünstelte Konstruktion sei, die immerhin beachtlich ist, die aber doch vielleicht, gerade weil sie gekünstelt ist, doch wiederum zu Beanstandungen führt. Zuletzt knüpft nun Heuer an diese Ausführungen noch Zweifel hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung einer Unterbeteiligung, und zwar deshalb, weil der BFH unlängst durch das bekannte Urteil vom Dezember 1976 einen unentgeltlich bestellten Nießbrauch am Kapitalvermögen nicht mehr anerkennt. Hier zeigt sich nun die Parallelität dieses Problems der Unterbeteiligung mit dem uns hier interessierenden Problem des unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs. Ich würde nun gerne von den Anwesenden hören, ob der von Heuer aufgezeigte Ausweg aus dieser Kalamität, nämlich Errichtung einer BGB-Gesellschaft, quasi Verdinglichung des Unterbeteiligungsrechts, ob der uns weiterhilft und zu einer steuerlichen Anerkennung führen kann. Diese Unterbeteiligung sollte man natürlich nicht rein typisch gestalten, sondern in Form einer atypischen Unterbeteiligung, also Recht des Unterbeteiligten am Wert des GmbH-Anteils und auch gewisse Mitverwaltungsrechte. Natürlich hat die Konstruktion der Errichtung einer BGB-Gesellschaft einen Haken in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht: Denn einmal brauchen wir, was selbstverständlich ist, notarielle Beurkundung, wir brauchen auch noch die Genehmigung der Mitgesellschafter nach § 15 Abs. 5 GmbHG, da ja in fast allen GmbH-Verträgen die Abtretung von GmbH-Anteilen die Genehmigung der Gesellschaft erfordert. Dasselbe

brauchen wir aber auch bei einer Nießbrauchsbestellung, denn der Nießbrauch an einem Recht ist ja auch nur übertragungsfähig nach denselben Rechtsregeln wie auch das Recht selbst. Also genauso wie ein GmbH-Anteil nur mit Genehmigung der Gesellschaft übertragen werden kann, ist es auch bei der Bestellung eines Nießbrauchs. Also die beiden Alternativen; welche ist sinnvoller? Kann man sie als Berater alternativ vorschlagen aus Sicherheitsgründen? Oder genügt es, daß man dadurch sein Gewissen beruhigt, daß man sagt, die Unterbeteiligung war seit eh und je steuerlich anerkannt, wenn wirtschaftlich beachtliche Gründe — und sie sind in dem von mir vorhin genannten Fall sicherlich gegeben — vorhanden sind, nicht nur rein familiäre Gründe vorliegen. Also ich wäre dankbar, wenn hier aus dem Zuhörerkreis kritische Anmerkungen zu dieser Problematik mir zur Kenntnis gegeben würden.

Prof. S ö h n, Darmstadt

Der Beitrag von Herrn Zartmann verstärkt bei mir den Eindruck, daß wir aneinander vorbeireden, solange ungeklärt ist, *welche Rolle das Zivilrecht im Steuerrecht tatsächlich spielt*. Die eine Seite geht unausgesprochen davon aus, daß jedenfalls dingliche Rechtsgeschäfte steuerlich anerkannt werden müssen, während zwei Referenten das Gegenteil behaupten. Ich würde mich in dieser Hinsicht Herrn Ruppe anschließen, meine aber, daß diese Frage geklärt werden muß, wenn entschieden werden soll, ob und inwieweit der Nießbrauch zur Übertragung einer Einkunftsquelle führt.

Wiss. Ass. G ö r l i c h, Bielefeld

Mein Beitrag hätte an und für sich zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen gehört, denn Herr Professor Friauf hat mir aus der Seele gesprochen, daß meines Erachtens hier auf dieser Tagung zu wenig vom Verfassungsrecht geredet worden ist. Zur wiederholten These, daß das Steuerrecht die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu beachten habe, meine ich, daß da ein bestimmtes Mißverständnis über die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts besteht. Das Bundesverfassungsgericht hatte ursprünglich einmal gesagt: „Wenn das Steuerrecht an bestimmte Ordnungsstrukturen anknüpft, dann muß es das durchgängig machen.“ Das heißt: Wenn Trennung der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft und einer Personengesellschaft im Steuerrecht, dann muß ich auch die Trennung in den Einzelfragen aufrechterhalten. Dabei hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich gesagt: „Es steht dem Steuerrecht natürlich frei, die Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften gleich zu behandeln. Nur: Habe ich mich einmal für die Trennung entschieden, dann muß ich die Trennung durchführen.“ Deshalb meine ich, kann man nicht sagen, daß die Ordnungsstrukturen des Zivilrechts durchgängig im Steuerrecht beachtet werden müssen. Es steht dem Steuerrecht also frei, einige Kriterien zu verwenden.

Und noch einmal jetzt zum Verfassungsrecht zurück. Was ich hier vermißt habe, ist die Besinnung auf die methodischen Auslegungsregeln des Rechts. Vor allem in dem Beitrag von Herrn Professor Ruppe habe ich vermißt, daß der Bezug auf die Motivation des Einkommensteuerrechts, Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen, nicht hergestellt worden ist, nämlich das Prinzip der Leistungsfähigkeit. Jede Auslegung des gesetzlichen Tatbestandes des Steuerrechts muß sich doch immer an dem Motiv des Gesetzes orientieren. Die Auslegung darf aber doch nur soweit gehen, wie es der Gesetzeswortlaut ermöglicht. Alles, was darüber hinausgeht, ist eine verbotene Analogie des Steuerrechts. Denn wir haben im Steuerrecht Eingriffsverwaltung, und hier gilt der Vorbehalt des Gesetzes. Das Dilemma kommt meines Erachtens daher, wie es schon angesprochen worden ist, daß der heutige § 42 der Abgabenordnung für unbrauchbar gehalten wird.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Zur Verfassungsgerichtsentscheidung darf ich vielleicht noch etwas ergänzen. Das Verfassungsgericht hat in der Tat gesagt, wenn der Gesetzgeber an das Zivilrecht anknüpfe, dann müsse er auch dabei bleiben. Es folgt dann aber noch ein Nebensatz: „es sei denn, daß für die Abweichung sachlich gebotene Gründe vorliegen“. Und ich könnte mir denken, daß solche sachlich gebotenen Gründe durchaus anerkannt würden, wenn man versucht, typischen Umgehungsfällen entgegenzutreten. Das ist ein Thema, das ich hier nur anreißen kann, wenn ich mich meiner Funktion als Diskussionsleiter nicht zu sehr entäußern will.

Dr. B o r g g r ä f e, Düsseldorf

Die Frage betrifft sowohl Herrn Görlich als auch Herrn Schick, und zwar wird doch hier behauptet — und diese Behauptung ist an sich von Herrn Ludwig Schmidt postuliert worden —, daß steuerrechtlich keine Bindungswirkung an das Zivilrecht besteht. Aus meiner Sicht ist die Frage beim Nießbrauch im wesentlichen eine Frage der konsequenten Anwendung des § 39 AO, und da finde ich diese Bindungswirkung in Abs. 1. Da ist nämlich angesprochen die Zurechnung zum Eigentümer. Und bevor ich auf die Überlegungen von Herrn Ruppe komme, die im Rahmen des § 39 Abs. 2 AO eine Rolle spielen: Zunächst habe ich die Frage der Zurechnung anhand des Kriteriums des § 39 Abs. 1 AO zu beantworten!

Ist diese Antwort eindeutig, komme ich im Rahmen der Zurechnungsfrage nicht zum Kriterium des „wirtschaftlichen Eigentums“. Wenn ich nun an der Kommentierung nur von Palandt ansetze, dann bezieht der Nießbraucher selber originäre Einkünfte, d. h., um hier an das anzuknüpfen, was Herr Söffing gestern sagte, dann hat er einen Teil des sachenrechtlichen Eigentums. Und auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise auszuweichen,

besteht überhaupt kein Grund mehr. Auf der anderen Seite habe ich Eigentum, das den Eigentumsanteil des Nießbrauchers nicht mehr umfaßt.

Wenn ich den Nießbraucher von daher als Eigentümer im Sinne des § 39 Abs. 1 AO verstehe, besteht auch kein Grund, in das Verhältnis „Verfassungsrecht/Zivilrecht“ oder „Steuerrecht/Zivilrecht“ grundsätzlich einzusteigen, da der § 39 Abs. 1 AO mir die entscheidenden Hinweise insoweit bereits gibt. Alle diejenigen, die behaupten, ich müßte zunächst auf das Kriterium „Disposition“ oder sonstwas zurückkommen, müssen zuvor doch die Frage beantworten: Wie sieht es denn mit der Regelung des § 39 Abs. 1 AO aus, wie komme ich denn über dieses steuerrechtlich zu beachtende zivilrechtliche Kriterium hinweg?

Prof. Ludwig Schmidt, München

Ich will Ihnen nicht das Wort abschneiden, aber drei Sätze wenigstens dazu. Ich glaube, man muß hier zunächst fragen: Ist im § 39 vom Nießbraucher oder vom Eigentümer die Rede? Ich glaube, im § 39 ist vom Eigentümer die Rede und notfalls noch vom wirtschaftlichen Eigentümer, und es ist die Prämisse, die erst zu beweisen ist, daß das Einkommensteuerrecht insofern an die Ordnungsstruktur des Zivilrechts anknüpft, als es an den Nießbrauch ganz spezifische Rechtsfolgen knüpft, die es ansonsten nur an das Eigentum knüpft. Wenn Sie sagen, wir ignorieren, daß zivilrechtlich die Einkünfte originär in der Person des Nießbrauchers entstehen, dann muß ich, so bedauerlich das methodisch ist, immer wieder sagen, zivilrechtlich entstehen bei der Vorausabtretung die Zinsansprüche doch ebenfalls, jedenfalls nach verbreiteter Meinung, originär in der Person des Zessionars. Und ich meine, wenn wir dann schon anknüpfen wollen an den zivilrechtlichen *Begriff des Originären*, den es meines Wissens gar nicht gibt, aber wenn wir daran anknüpfen wollen, dann müssen wir das doch einheitlich machen. Also, mit dem § 39 AO kommen wir nicht weiter.

Dr. B o r g g r ä f e, Düsseldorf

Wenn ich direkt darauf antworten darf: *Der Grund für die unterschiedliche Behandlung liegt u. a. in der Zwangsvollstreckung*. Sie haben dankenswerterweise in Ihrem neuen Aufsatz in der Finanz-Rundschau die Zwangsvollstreckung bei der Vorausabtretung der zukünftigen — dies muß man immer sagen — der zukünftigen Ansprüche aufgezeigt.

Wie sieht aber die Zwangsvollstreckung beim Nießbraucher aus? Der Nießbraucher kann seine Rechte einem Dritten nicht übertragen. Deshalb kann der Nießbrauch nicht gepfändet werden in dem Sinne, daß ein Weiterer Rechtsinhaber wird. Das Recht des Nießbrauchers kann aber in dem Sinne gepfändet werden, daß die Ausübung einem anderen übertragen wird, und das ist ein Recht, auf das die Gläubiger *des Nießbrauchers*, nicht

aber diejenigen des Eigentümers der Sache zugreifen können (§ 857 Abs. 3 ZPO).

D. h.: Bei dem Nießbraucher ist Substanz vorhanden, bevor überhaupt irgendetwelche Forderungen des Nießbrauchers entstanden sind!

Und wie sieht es bei der Zwangsvollstreckung wegen der Vorausabtretung zukünftiger Ansprüche aus? Die Ansprüche sind noch nicht entstanden. Der Gläubiger des Vorausabtretungsempfängers, also desjenigen, der die Zinsansprüche zukünftig geltend machen können soll, ist der Gläubiger, der pfändet. Und was passiert mit der Pfändung? Die Pfändung geht ins Leere, solange die im voraus abgetretenen Ansprüche nicht entstanden sind; sie ist gegenstandslos.

Hier liegt ein grundlegender Unterschied zwischen der Nießbrauchsbestellung und der Vorausabtretung zukünftiger Zinsansprüche. Dieser Unterschied wirkt sich wirtschaftlich auch in der Dispositionsbefugnis aus. Der Nießbraucher erhält Substanz, bevor die Dividendenansprüche entstanden sind oder die Aktiengesellschaft ausgeschüttet hat. Der Nießbraucher kann disponieren. „Veräußert“ er sein Nießbrauchsrecht zur Einziehung an eine Bank, läßt er sich auf *seine* Rechte Liquidität auszahlen, erhält er eigens Kapital. Dieselbe Möglichkeit besteht für den Nießbraucher, wenn er seinen Nießbrauch als Sicherheit anbietet und dafür von dritter Seite Kapital empfängt.

Was tut derjenige, dessen Zinsansprüche noch nicht einmal entstanden sind? Ihm wird vielleicht gesagt: „Kommen Sie wieder, wenn Sie die Ansprüche geltend machen können.“

Rechtsanwalt Dr. R a u p a c h, München

Ich neige eigentlich auch dazu, dem § 39 AO nicht allzuviel Gewicht bei der Frage der Einkunftszurechnung einzuräumen. Denn es steht ja nicht im Einkommensteuergesetz, daß der Eigentümer oder wirtschaftliche Eigentümer die Einkünfte „erzielt“ — und da bin ich beim Stichwort —, sondern es steht im Einkommensteuergesetz, daß die Einkünfte bei dem erfaßt werden, der sie erzielt. D. h.: *wir hängen gerade am Begriff der Einkunfts-„Erzielung“*. Nun besteht das Dilemma meines Erachtens darin, daß die Einkünfte häufig aus rechtsgeschäftlichem Tätigwerden erzielt werden. Hier liegt der Zusammenhang mit dem Zivilrecht. Das ist aber keine unmittelbare gesetzliche Verknüpfung, vielmehr ist es so: Das Geschäftsleben vollzieht sich nach der Zivilrechtsordnung, und die steuerliche Frage ist dann: Ist derjenige, der rechtsgeschäftlich tätig wird, auch derjenige, der dabei Einkünfte erzielt? Nun kommt eine Schranke, die das EStG setzt: Die Einkunftserzielung ist von der Einkunftsverwendung abzugrenzen. *Es ist eben die Frage: Erzielt jemand Einkünfte und verwendet er sie, indem er sie z. B. seinem Sohn zukommen läßt, oder erzielt sie der Sohn selbst?* Die

Problematik besteht hier darin festzustellen, wann durch rechtsgeschäftliches Tätigwerden Einkünfte erzielt werden. Ich habe dabei weder mit § 39 AO viel im Sinn, noch mit verfassungsrechtlichen Fragen. Die Frage, was eigentlich Einkunftserzielung bedeutet, ergibt sich nicht nur bei Familiengesellschaften, ich könnte eine ganze Handvoll Problemfälle außerhalb der Familienbeziehungen aufzählen. Übrigens hat interessanterweise Herr Ault heute aus dem amerikanischen Recht einige dieser Fälle genannt. Das Problem der Einkunftserzielung bzw. -verwendung taucht auf — um nur ein paar Fälle zu nennen —, wenn *Arbeitnehmeraufsichtsratsmitglieder Bezüge an Sozialfonds abführen*, wenn *Notare Bezüge an die Notarkasse abliefern*, wenn *Ärzte Honorare über eine Verrechnungsstelle einziehen*, es taucht bei *Aufsichtsratsmitgliedern auf, die Vergütungen poolen*. Wir stehen in all diesen Fällen vor der Schwierigkeit, bestimmen zu müssen: Wer erzielt oder wer verwendet hier?

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Hierzu noch ein ganz interessantes weiteres Beispiel: Der Parlamentarier, der einen Teil seiner Bezüge an seine Fraktion weiterleitet. Vielleicht führt jetzt dieser Fall einmal zur Klärung unseres Problems.

Prof. K i r c h h o f, Münster

Ich möchte Ihnen, Herr Dr. Raupach, im Ergebnis nachdrücklich zustimmen, dabei allerdings deutlich machen, daß Ihre Ausführungen in meiner Sicht auch eine bemerkenswerte verfassungsrechtliche Überlegung enthalten. Das Bundesverfassungsgericht fordert die Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht unter dem Aspekt des Art. 3 GG. Der Gleichheitssatz betrifft die steuerliche Behandlung von rechtsgeschaffenen Vorgängen ebenso wie die steuerliche Beurteilung der dem Recht vorgegebenen („realen“) Sachverhalte. Das Postulat, der Gesetzgeber müsse eine von ihm selbst begründete gesetzliche Ordnung auch in anderen Teilrechtsordnungen beachten, fordert eine *Selbstbindung des Gesetzgebers im Sinne gedanklicher Konsequenz und materieller Gleichheit*. Darauf hat Herr Prof. Schmidt vorhin bereits hingewiesen. Bei der Verwendung eines Rechtsbegriffs muß deshalb insb. die rechtlich bezeichnete Realität in allen betroffenen Teilrechtsordnungen gleich behandelt werden. Diese begriffliche „Systemgerechtigkeit“ ist heute, wenn ich es richtig sehe, nicht unser Thema. Heute geht es um die inhaltliche, nicht nur begriffliche Verzahnung von Zivilrecht und Steuerrecht. Der Gleichheitssatz fordert, daß reale Sachverhalte je nach ihrer realen Gleichheit und Ungleichheit auch rechtlich behandelt werden. Die steuerliche Gleichbehandlung von zivilrechtlich gestalteten Sachverhalten enthält die Besonderheit, daß der zu beurteilende Sachverhalt nicht als vorgegebenes Phänomen beobachtet werden kann

(wie z. B. die Tatsache, daß der Vater ein Kind hat), sondern daß die Sachverhalte willentlich verändert worden sind und die legale Ermächtigung zu dieser Lebensgestaltung gerade das Zivilrecht ist. Es geht also nicht so sehr um die Bindung an das Zivilrecht, sondern um die Unterscheidung willentlich veränderter Sachverhalte von steuertaktisch vorgetäuschten Rechtsakten. Entscheidend ist die Frage, ob die Gestaltung der Realität mit Hilfe des vom Zivilrecht bereitgestellten Rechtsinstrumentariums tatsächlich gelungen ist. Diese Frage betrifft keine Fiktion, auch keine Analogie, sondern nur die Sachverhaltsermittlung unter der Perspektive des Gesetzesstoffbestandes, aus dem die begehrte steuerrechtliche Rechtsfolge sich ableiten läßt.

Wiss. Ass. G ö r l i c h, Bielefeld

Kurz zu dem, was Herr Dr. Borggräfe zu dem § 39 AO gesagt hat. Ich meine, wir sollten hier im Grunde mal mit dem Gesetzbuch unter dem Arm herumlaufen. Wo steht, daß der Einkünfte erzielt, der Eigentum hat? Diesen Anknüpfungspunkt sehe ich im Einkommensteuerrecht nicht.

Dr. B o r g g r ä f e, Düsseldorf

Nur ganz kurz darf ich darauf antworten. Hier wird immer wieder *die Neufassung des § 20 EStG überspielt*, auf die Herr Söffing gestern ausdrücklich hingewiesen hat. Die Finanzverwaltung tut so, auch in den neuen Körperschaftsteuerrichtlinien 1977, als wenn der § 20 EStG tatsächlich dahin zu verstehen wäre, ein Nießbraucher erziele nur Einkünfte, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer sei.

Davon steht aber im Gesetz nichts drin. In § 20 EStG steht: Die Anteilseinkünfte sind dem Nießbraucher zuzurechnen!

Dasselbe gilt nach § 20 EStG, und darauf darf ich verweisen, bei einem Pfandgläubiger, wenn er nämlich nutzen darf. Von einem Pfandgläubiger, der nur nutzen darf, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer ist, ist ebenso wie im Fall des Nießbrauchs keine Rede. Einen Pfandgläubiger, der wirtschaftlicher Eigentümer ist, kann es nach der Definition des § 39 Abs. 2 AO aus meiner Sicht auch nicht geben. In dem Moment, wo nämlich das Pfandrecht abgelöst wird durch die Leistung des verpfändenden Eigentümers, verliert der Pfandgläubiger ohne weiteres die Einwirkung auf das Wirtschaftsgut und die Substanz. Und damit kann der Fall des Pfandgläubigers nie ein Fall sein, der nach § 39 Abs. 2 Satz 1 AO als „wirtschaftlicher Eigentümer“ die Anteilseinkünfte zugerechnet erhält. Er vermag in keinem Fall den zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf dessen Eigentum auszuschließen. Trotzdem ist der Pfandgläubiger in § 20 EStG angesprochen. Dies zeigt, daß § 20 EStG als *lex specialis*

gegenüber § 39 AO eine eigenständige Bedeutung für die Zurechnungsfrage gewonnen hat.

Das Argument — wir laufen mit dem Gesetzbuch unter dem Arm herum — tangiert die Auslegung des § 39 Abs. 1 AO nicht. Zivilrechtlich kennen wir ja doch nicht nur das Sacheigentum, sondern auch das Forderungseigentum. *Der Forderungsinhaber ist nun mal Eigentümer, daran komme ich zivilrechtlich nicht vorbei.* In dem Moment, in dem der Sacheigentümer seine Substanz, nämlich das Forderungsrecht als Teil des Sacheigentums, aufgibt, ist er insoweit nicht mehr Eigentümer. Deshalb frage ich beim Nießbraucher: Ist er *Eigentümer des Forderungsrechts*? Natürlich ist er Eigentümer, denn er allein kann bereits in dem Moment, in dem er den Nießbrauch hat, die Forderung an sich verlangen, aber auch mit Wirkung gegen den Eigentümer auf die Forderung verzichten.

Der Nießbrauchsbesteller kann beides vom gleichen Augenblick an nicht mehr. Da kann es keine Vermischung geben! Der eine hat bis dahin Eigentum gehabt, er bestellt den Nießbrauch, und jetzt kann er nicht mehr fordern. Insofern ist derjenige, der den Nießbrauch bestellt hat, nicht mehr Forderungsinhaber und auch nicht mehr „Eigentümer“ der Zinsansprüche im Sinne von § 39 Abs. 1 AO.

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Wir kommen jetzt, meine Damen und Herren, zum letzten Abschnitt unserer Diskussion, zu der Frage: *Wie sollte das künftige Recht auf dem Gebiet der Übertragung von Einkunftsquellen aussehen*, bzw.: besteht überhaupt Anlaß, das Gesetz zu ändern? Sollte es ein „künftiges Recht“ geben? Herr Kollege Tipke hat ja gestern bereits als erster hingewiesen auf den faktischen Zusammenhang unseres Themas mit der Regelung der Berücksichtigung (genauer: der Nichtberücksichtigung) von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht, mit jener höchst widerspruchsvollen Regelung also, nach der einerseits der Gesetzgeber den Bürger zur Gewährung von Unterhalt verpflichtet und er ihn andererseits dazu verpflichtet, diese Summe, die er als Unterhalt aufzuwenden hat, die er also gar nicht mehr hat, auch noch zu versteuern. Herr Professor Schmidt hat diese Regelung ein großes Unrecht genannt, und Herr Professor Friauf hat gesagt, er halte sie, ungeachtet der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, immer noch für verfassungswidrig. Frau Dr. Mennel hat uns gezeigt, daß in den Ländern, die das Familiensplitting kennen, das Problem der Übertragung von Einkunftsquellen längst nicht diejenige Bedeutung hat, wie in all den Ländern, in denen solch eine Regelung nicht existiert. Der langen Rede kurzer Sinn: Gesetzgeberisch wäre wohl keine besondere Regelung für die Übertragung von Einkunftsquellen nötig, wenn unser Gesetzgeber das täte, wofür viele hier gestern und heute plädiert haben,

nämlich der Unterhaltspflicht bei der Bemessung der einkommensteuerlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen. Solange das aber nicht geschieht, was dann? Haben wir Anlaß, bei der gegenwärtigen gesetzlichen Regelung zu bleiben, oder sollten wir andere Regelungen erwägen, etwa wie die englische, oder eine Generalklausel wie die dänische? Ich glaube, das ist der Punkt, über den wir uns hier noch klar werden sollten.

Frau Ministerialrätin Dr. M e n n e l, Bonn

Wenn wir die Möglichkeit der steuerlichen Anerkennung der Übertragung von Einkunftsquellen als eine Art Surrogat für die Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an Kinder ansehen, dann bedeutet das natürlich eine soziale Ungerechtigkeit gegenüber denjenigen Eltern, die nur unfindierte Einkünfte haben. Denn die Möglichkeit der Übertragung von Einkunftsquellen erstreckt sich ja im wesentlichen auf Vermögenseinkünfte. Das müßte also unbedingt in diesem Zusammenhang, auch wenn es mit dem Thema nicht unmittelbar etwas zu tun hat, doch auch berücksichtigt werden.

Prof. S ö h n, Darmstadt

Ich muß gestehen, daß das englische Beispiel, das Frau Mennel geschildert hat, abschreckend wirkt. Andererseits legt die Praxis Wert auf etwas mehr Rechtssicherheit. Wenn allgemein der Eindruck vorherrscht, daß man Glück haben kann oder nicht, falls man zum BFH kommt, dürfte irgendeine Konkretisierung oder Fallgruppenbildung vordringlich sein. Auf diese Weise würde zumindest die verbreitete Rechtsunsicherheit teilweise behoben und das derzeit ungewisse Beratungs- und Prozeßrisiko für die steuerberatenden Berufe und die Steuerpflichtigen abgeschwächt.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Es wäre höchst interessant zu wissen, wie jene Regelung nun in England praktisch funktioniert und ob die gescheiten Steuerzahler oder ihre Berater nicht längst schon Wege gefunden haben, um trotz der uns vorgeführten komplizierten gesetzlichen Regelung nun doch in irgendeiner Weise ein paralegales Familiensplitting herbeizuführen. Können Sie uns dazu etwas sagen, Frau Dr. Mennel?

Frau Ministerialrätin Dr. M e n n e l, Bonn

Grundsätzlich ist zu sagen, daß diejenigen Staaten, die gesetzliche Regelungen auf diesem Gebiete getroffen haben, immer von einer Nichtanerkennung der Übertragung von Einkunftsquellen zwischen Eltern und Kindern ausgehen, also Großbritannien und Dänemark. In Dänemark ist diese Nichtanerkennung nur in einem Satz enthalten. Das führt sicherlich dazu,

daß steuerpflichtige Vermögensbesitzer zahlreiche Möglichkeiten finden, auf mittelbarem Wege, sei es z. B. über Großeltern, doch Einkünfte zu verlagern. In Großbritannien ist das durch die Einzelregelungen ausgeschlossen. Dafür hat Großbritannien für die Übertragung von Einkunftsquellen zwischen Eltern und Kindern die Möglichkeit eines Trusts. Man kann sich ein totales Verbot der steuerlichen Wirksamkeit einer Übertragung von Einkunftsquellen ohne irgendeine legale Möglichkeit, dies doch noch zumindest auf eine hinausschiebende Weise zu tun, kaum vorstellen. Denn entweder gibt es Umgehungsmöglichkeiten, wie in Dänemark, oder aber es ist, wie in Großbritannien, die Möglichkeit des Trusts geschaffen, der auch in den USA eine wichtige Rolle spielt. Man kann sich nicht recht vorstellen, wie eine totale Nichtanerkennung, noch dazu vielleicht so kasuistisch geregelt wie in Großbritannien, sich praktisch auswirken würde.

Reg.-Dir. Westermann, Wuppertal

Es war eben davon die Rede, daß die kasuistische Behandlung dieses Problems durch den Bundesfinanzhof Unsicherheit auf der Beraterseite schafft. Ich möchte ein Wort dazu sagen, was diese Rechtssituation für die Verwaltung bedeutet. Die *Finanzverwaltung* ist — etwas salopp gesagt — eine *Verwaltung des gehobenen Dienstes*. Ich hätte gerne Kollegen des gehobenen Dienstes bei dieser Tagung dabeigehabt, um sie einmal erfahren zu lassen, wie sich *Juristen* über diese Problematik hier unterhalten, die die Beamten des gehobenen Dienstes ja im Betriebsprüfungsdienst, aber auch als Veranlagungsbeamte als erste aufzugreifen haben.

Es hätte höchstwahrscheinlich sich bestätigt, was ich seit mindestens zehn Jahren auf diesem Gebiete erlebe, nämlich, daß *die Verwaltung dieser Problematik nicht gewachsen* ist. Die Verwaltung bringt sich auf diesem Gebiet selbst aus dem Spiel und die Rechtsanwendung erhält noch stärker den Charakter des Zufälligen.

Eine *gesetzliche Regelung wäre daher wünschenswert, wenn nicht sogar notwendig*. Deshalb möchte ich in diesem Zusammenhang auf die Anmerkung von Herrn Professor Flume aufmerksam machen, daß eine Zusammenveranlagung von Kindeseinkünften aus geschenkten Einkunftsquellen mit Einkünften der Eltern verfassungsrechtlich durchaus denkbar ist.

Ich habe im Zusammenhang der Erörterung der verfassungsrechtlichen Problematik durch Herrn Professor Friauf vermißt, daß dieser die Tatbestände, die dem Verfassungsgericht seinerzeit zur Beschlußfassung vorlagen, nicht genannt hat. Wenn ich es richtig in Erinnerung habe, hatte von den insgesamt zehn seinerzeit vorgelegten Fällen in sieben Fällen eine Zusammenveranlagung stattgefunden von Kindeseinkünften aus von ihren gefallenen Vätern ererbtem Vermögen mit Einkünften ihrer Stiefväter; daß das

nicht geht, hat mir stets eingeleuchtet. Die drei weiteren Fälle betrafen die Zusammenveranlagung von Kindeseinkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Betrieb ihrer Eltern mit Einkünften der Eltern; auch das geht nicht an. Das hätte nach meinem Dafürhalten gesagt werden sollen, um die verfassungsrechtliche Situation etwas plastischer zu machen und daraus den Schluß ziehen zu können, daß ein Zurück zu einer begrenzten Zusammenveranlagung eine verfassungsrechtlich mögliche und die praktische Lösung ist, die es auch der Finanzverwaltung in ihrer Struktur ermöglicht, weiterhin Steuerrecht als ein Ordnungsprinzip unseres Staates zu handhaben.

Diskussionsleiter Prof. Vogel, München

Wird hierzu das Wort gewünscht? Darf ich dann selber drei Sätze dazu sagen: Die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung hat sich ja zunächst am Beispiel der Zusammenveranlagung von Ehegatten entwickelt, die durch ihren Progressionseffekt dazu führte, daß sich bereits Ehegatten scheiden ließen und fortan in wilder Ehe zusammenlebten, um auf diese Weise Steuern zu sparen. Dann später kamen die Eltern-Kinder-Fälle. Unabhängig davon die Entscheidung zur Chef-Chefin-Theorie und zum Gewerbe-steuergesetz mit der Frage der Berücksichtigung der zivilrechtlichen Ordnung. Ganz kurz zusammengefaßt würde ich meinen, daß, falls das Bundesverfassungsgericht an dieser Rechtsprechung festhält, auch eine generelle Teilzusammenveranlagung für bestimmte Einkünfte, etwa für Vermögens-einkünfte wie in einzelnen Ländern, mit jener Rechtsprechung schwerlich vereinbar wäre.

Rechtsanwalt Dr. Felix, Köln

Aus der Hand heraus sage ich zu diesem letzten Punkt folgendes: Mir ist stets unwohl, wenn wir es mit einer „rechtsprechungsbrechenden Gesetzgebung“ zu tun haben. Ich meine, wir sollten uns auf die Grundprinzipien unseres Rechtsstaats besinnen und davon ausgehen, uns mit Rechtsprechungen auch insoweit positiv abfinden zu sollen, um einer langfristigen Rechtssicherheit zu dienen. Damit habe ich angesprochen, daß wir uns — leider — mit der Hektik in der Legislativen abfinden müssen, schon realistischerweise aus politischen Gründen. Wenn ich jedoch die neuere Gesetzgebung genauer beobachte und bemerke, daß etwa auf das Biersteuer-Urteil des Bundesfinanzhofs hin sofort der Gesetzgeber, dann auch noch im Rahmen des Einführungsgesetzes zur AO, reagiert, weil ein verwaltungsgünstiges Urteil gefällt wurde, meine ich, daß es nicht für das Gemeinwesen förderlich ist, auf jedes aufkommensnegative Judikat mit einem Gesetz zu antworten, welches das höchstrichterliche Urteil aus den Angeln hebt. Wir sollten uns vielmehr bemühen, die Rechtsprechung zu einem ruhenden Pol werden zu lassen, damit nicht auch noch von der Judikative zusätzliche Unruhe in unsere sowieso schon schwierige Besteuerungslandschaft hinein-

gebracht wird. Ich appelliere also: *Nicht noch mehr Bundesgesetzblatt, nur weil der BFH nicht verwaltungsfreundlich entscheidet.* Wir haben zwischenzeitlich mehr als eine Verdoppelung an Gesetzesausstoß in den letzten 10 Jahren erreicht. Erlassen wir doch weniger Gesetze und nicht auch noch auf jedes unbefriedigende BFH-Urteil ein neues Gesetz, sondern umgekehrt: Bemühen wir uns um eine bessere Rechtsprechung in Kooperation, die langfristigen Bestand hat. Ich meine, daß wir hier heute bereits optimistischer auseinandergelassen können. Es waren bereits Ansätze zu erkennen.

Rechtsanwalt F i n k e n, Krefeld

Ich möchte noch einen Gesichtspunkt betonen, den Herr Westermann herausgestellt hat. Wir sollten uns nicht nur Gedanken machen über die richtige Rechtsprechung und über die richtige Gesetzgebung, sondern auch über die praktische Anwendung. Ich habe in meiner Praxis — ich bin Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt in Krefeld — im Jahr mit etwa drei Betriebsprüfungen zu tun, bei denen die Rechtsprechung über Familiengesellschaften eine Rolle spielen *müßte*. In den letzten fünf Jahren sind bei diesen Betriebsprüfungen die Sachverhalte im Hinblick auf die Rechtsprechung über Familiengesellschaften nur in wenigen Fällen geprüft worden, und zwar nur dann, wenn Verträge im Prüfungszeitraum abgeschlossen waren. Die alten Fälle, die genauso problematisch sind, sind überhaupt nicht aufgegriffen worden. Ich habe die Überzeugung gewonnen, daß die *Rechtsprechung über Familiengesellschaften weitgehend über die Köpfe der Betriebsprüfer hinweggeht*. Es gibt somit zwei Ebenen, die eine Ebene der Rechtsprechung und der Gesetzgebung und die andere Ebene der Praxis. Wir sollten darauf achten, daß wir Regelungen finden, die auch wirklich *praktikabel* sind; sonst haben sie für die Praxis kaum Bedeutung.

Wiss. Ass. G ö r l i c h, Bielefeld

Ich meine, ein Familiensplitting, von dem Sie gerade geredet haben, Herr Professor Vogel, ist nicht geeignet, das Problem völlig zu lösen. Wenn ich Sie recht verstehe: Familiensplitting insoweit, als die Kinder im elterlichen Haushalt wohnen. Damit habe ich aber nicht alle die Fälle der Übertragung von Einkunftsquellen erfaßt, in denen die Kinder ausgezogen sind. Auch bei einer Großmutter, die keine eigenen Einkünfte hat, lohnt es sich unter Umständen, Einkunftsquellen zu übertragen, und das Problem erfassen Sie damit nicht.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Entschuldigung! Ich habe mich mit einem *pars pro toto* ausgedrückt, hätte das aber natürlich ausdrücklich sagen müssen. Wenn ich Familiensplitting

sagte, meinte ich Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht. In der Tat haben Sie recht, daß die Wortwahl „Familiensplitting“ hier zu eng war.

Wiss. Ass. G ö r l i c h, Bielefeld

Ich meine, der Ansatzpunkt der Lösung der gesamten Problematik der Übertragung von Einkunftsquellen muß bei einer *handhabbaren Mißbrauchsklausel* im Steuerrecht sein. Das Grundproblem ist doch, daß Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung zu Recht mißtrauisch sind gegenüber Gestaltungen im Rahmen der Familien, soweit Einkunftsquellen übertragen werden. Die Quelle des Übels ist im Augenblick, daß der § 42 AO kaum anwendbar ist mit seinen engen Voraussetzungen. Ich meine, wir brauchen eine *weitere* Mißbrauchsklausel, die handhabbar ist.

Diskussionsleiter Prof. V o g e l, München

Damit scheint unsere Diskussion beendet zu sein. Mir bleibt nur noch, Ihnen als Diskussionsleiter für Ihre Aufmerksamkeit und Beteiligung an der Diskussion zu danken, Ihnen weiter im Namen des heutigen Tagungsleiters, Herrn Rechtsanwalt und Notar Haas, für Ihre aktive Beteiligung an unserer Tagung zu danken. Ich meine, wir haben hier steuerrechtliche Fragen auf einem Niveau diskutiert, das uns für die Zukunft Maßstäbe setzt — was nicht heißen soll, daß wir uns nicht bemühen sollten, diese Maßstäbe künftighin noch zu übertreffen. Schließlich möchte ich — ich weiß, daß ich Ihre Zustimmung dazu habe — in Ihrer aller Namen unserem Vorstand dafür danken, daß er die gewaltige Mühe auf sich genommen hat, diese Tagung zu organisieren. Diese Arbeit ist fruchtbar geworden, und das, scheint mir, ist der schönste Dank, den ein Vorstand für seine Arbeit haben kann.

*Da die Diskussion zeitlich begrenzt war, war den Diskussionsteilnehmern nachgelassen worden, schriftliche Diskussionsbeiträge zu liefern. Davon ist in zwei Fällen Gebrauch gemacht worden.*

Rechtsanwalt Dr. F e l i x, Köln

In Ergänzung meiner Diskussionsbeiträge sind *noch einige rechtstatsächliche*, eingestreut auch *einige grundsätzliche Bemerkungen zur Mitunternehmerschaft und zur Gewinnverteilung* festzuhalten.

Soweit der BFH zur Anerkennung der Mitunternehmerschaft die Ausgestaltung der Personengesellschaftsverträge nach dem HGB-Typus verlangt,

kann ihm bereits aus *rechtstatsächlichen* Gründen nicht gefolgt werden<sup>1</sup>. Die Kritik, die höchstrichterliche Steuer-Rechtsprechung sei im Trend mehr und mehr familienfeindlich geworden<sup>2</sup>, ist sicherlich nicht ohne Grund laut geworden. Daß ein einschränkendes Sondersteuerrecht für Familien-Unternehmen kraft Richterrecht praktiziert wird, zeigt ein Blick auf die demgegenüber großzügig erscheinende Anerkennung vom Abschreibungs-gesellschaftern als Mitunternehmer, deren Entwicklung bemerkenswert weit fortgeschritten ist<sup>3</sup>. Man hat sogar gerügt, die strenge Steuerjudikatur führe dazu, daß die sowieso sachgerechten HGB-Modelle noch potenziert würden<sup>4</sup>. Unstreitig ist, daß der *Kautelarjurisprudenz* auf keinem Rechts-gebiet eine so große Bedeutung beikommt wie eben im Bereich des Gesell-schaftsrechts<sup>5</sup>. Es ist eine bemerkenswerte Erscheinung, daß gerade das wirklichkeitsnahe Steuerrecht an diesen kautelarjuristischen Gestaltungen mit weithin geschlossenen Augen vorbeigeht.

Entnahmebeschränkungen, Ausschaltung von Einflüssen nicht tätiger Mit-gesellschafter auf die Unternehmensführung sowie Abfindungen, die unter dem Verkehrswert liegen bei Ausscheiden aus Personengesellschaften sind heute derartig gängige Vertragsauslegungen, daß sie nicht als Regelwidrig-keiten oder gar als Absurditäten geeignet sind, steuerschädliche Wirkungen auszulösen. Dies gilt auch für den Verteilungsmaßstab der gesellschaftli-chen Jahresergebnisse.

Das volle *Entnahmerecht* für Kommanditisten nach § 169 HGB wird heute mehr als nur generell nicht mehr praktiziert. Aus der Kenntnis von weit mehr als 1000 einschlägigen Fällen kann ich berichten, daß die Nichtent-nehmbarkeit einer gewissen Quote des Jahresgewinnes zum allgemein übli-chen „Wirtschaftsbrauch“ geworden ist. Diese Übung ist allein schon deshalb wirtschaftlich zwingend, weil wegen steigender Wiederbeschaf-fungspreise aus dem zur Verfügung stehenden Abschreibungsvolumen nicht reinvestiert werden kann. Hinzu kommt die Notwendigkeit von Erweite-

<sup>1</sup> Vorwegzuschicken ist, daß mit Fug bereits bezweifelt werden kann, ob das HGB überhaupt derartige „Typen“ umfaßt, kritisch insoweit *Helm*, ZGR 1973, 452.

<sup>2</sup> *Barth*, Duden-Festschrift (1977), S. 37 ff (50; 75). B. zieht einen nicht gerade schmeichelhaften Vergleich zur Nazizeit, insb. unter Hinweis auf die Darle-gungen von *Müller*, DStZ 1936, 1117 ff.

<sup>3</sup> Dazu etwa *Wüst*, Duden-Festschrift (1977), S. 749 ff (768), der für diese Gesellschaften z. T. die Geltung zwingender Vorschriften des AktG (analog) bejaht.

<sup>4</sup> So aufschlußreich *Reithmann*, Festschrift Knur (1972), S. 183 ff (201); auch H. *Westermann* warnt vor dem schädlichen Einfluß des eng gehandhabten Steuerrechts auf die Gesellschaftsvertragspraxis, vgl. *Hefermehl-Festschrift* (1976), S. 21 ff (S. 23 Fn. 5).

<sup>5</sup> H. *Westermann*, aaO, S. 25 Fn. 9.

rungsinvestitionen, die in der mittelständischen Wirtschaft vorwiegend nur aus den einbehaltenen Gewinnen finanziert werden können. Die Bildung von Zwangsrücklagen in Höhe von 20 bis 25% des Jahresgewinnes ist daher üblich (häufig auch in Form unkündbarer Gesellschafterdarlehen)<sup>6</sup>. Die Beschränkung des Entnahmerechts dient dem *objektiven Unternehmensinteresse*. Als *unternehmensbezogene* Vertragsvereinbarung ist sie steuerunschädlich. Für die Steuerunschädlichkeit der üblichen Entnahmebeschränkungen spricht auch die weitverbreitete Übung, daß Familienunternehmen im Innenverhältnis überwiegend die *Einheitsbilanz* zugrunde legen, also nicht die Handelsbilanz, allein schon aus Gründen der Kostenersparnis. Hinzu kommt, daß entgegen der gesetzlichen Regelung allgemein die Bilanz, damit mittelbar auch der entnahmefähige Gewinn, von der Gesellschafterversammlung unter Einschaltung der Kommanditisten — über die HGB-Regelung hinausgehend — festgestellt wird. Nur selten haben die Kommanditisten das Bilanz-Testat eines Sachverständigen gegen sich gelten zu lassen.

Dem *Unternehmensschutz* dient weiterhin eine kommanditistenunabhängige, weitausgebaute freie Geschäftsführung der Komplementäre. Üblicherweise ist das *Widerspruchsrecht* nach § 164 HGB dadurch abbedungen, daß aufgrund eines vertraglichen Kataloges nur bestimmte, konkret umschriebene Gruppen von Maßnahmen der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen. H. Westermann hat über entsprechende Rechtsstatsachen aus seinem breiten Wissensgut berichtet. Zur Unternehmenserhaltung ist rein vorsorglich — außer den typischen Kapitalbindungsvereinbarungen und Kapitalmehrungsvereinbarungen — die vertragliche Verankerung einer schlagkräftigen Geschäftsführung unverzichtbar<sup>7</sup>. Die Lösung liegt oft in einer verhältnismäßig weitgehend unbeschränkten Geschäftsführung, wofür die Entnahmebeschränkung sozusagen als Ausgleich weniger weitgehend ausgestaltet wird. Dahin geht wenigstens meine Erfahrung. Im übrigen hat das HGB das Widerspruchsrecht insofern sehr unglücklich gestaltet, als es ohne Rücksicht auf die Beteiligung besteht. Bei größeren Familiengesellschaften ist es zum Teil üblich, die Kommanditistenrechte noch weiter durch Einschaltung von Beiräten als Gesellschaftsorgane zu beschneiden<sup>8</sup>.

Die Anlehnung der Rechtsprechung des BFH an den Personengesellschaftstypus nach dem HGB ist um so *unbegreiflicher*, als die allgemeine Überzeugung dahin geht, daß diese Vorschriften wohl den wirtschaftlichen Ver-

<sup>6</sup> Zu Recht bezeichnet Barz in Knur-Festschrift (1972), S. 25 ff (37), § 169 HGB als die „am wenigsten“ noch in die heutigen wirtschaftlichen Verhältnisse passende HGB-Vorschrift.

<sup>7</sup> Vgl. Bartholomeiczky-Festschrift (1973), S. 395 ff (404 ff).

<sup>8</sup> Vgl. dazu Wiedemann in Festschrift W. Schmidt (1973), S. 195 ff; Felix, StbKongrRep. 1977, S. 363.

hältnissen der Gründerzeit entsprochen haben können, keinesfalls aber mehr denen der Gegenwart<sup>9</sup>.

Schließlich ist das vertragliche Abweichen von der gesetzlichen *Abfindungsregelung*, die an den tatsächlichen Wert der Beteiligung anknüpft, kein Gesichtspunkt, darin eine Steuerrelevanz zu erblicken. Vorweg sei betont, der Ausschluß des Ausscheidenden vom Firmenwert, ferner von den schwebenden Geschäften, ist völlig steuerunschädlich. Dahingehende vertragliche Bestimmungen sind derart verbreitet, daß ihr Fehlen in Verträgen auch unter Fremden geradezu auffällt<sup>10</sup>. Die vereinbarungsmäßige Einschränkung der gesetzlich vorgesehenen Rechtsposition des Ausscheidenden dient dem berechtigten Unternehmensschutz<sup>11</sup>. Die BFH-Rechtsprechung unterscheidet insoweit zu wenig zwischen „Unternehmen“ und „Gesellschaft“<sup>12</sup>. — Dies bedeutet aber nicht, daß der Substanzwert die Grundlage für die Regelabfindung ist. Gängig ist vielmehr die *Buchwertabfindung*. Sie kommt äußerst häufig vor, wie auch anderweitig immer wieder bestätigt wird<sup>13</sup>. Die Erfahrung lehrt, daß allerdings die Unternehmer selbst gegenüber der Buchwertklausel skeptischer sind als Rechtsprechung und Rechtslehre<sup>14</sup>. Überbuchwertabfindungen sind aber auch durchaus verbreitet, beispielsweise: Vermögensteuerwert; Stuttgarter Wert; Buchwert zuzüglich Rückgängigmachung von steuerlichen Bewertungsfreiheiten und Sonderabschreibungen; Buchwert zuzüglich einem prozentualen Zuschlag; Buchwert zuzüglich mehrere zurückliegende Jahresgewinnanteile<sup>15</sup>; Buchwert mit der Maßgabe, daß betriebliche Immobilien mit dem Verkehrswert oder mit einem Teil ihres Verkehrswertes angesetzt werden. Eine in der gesellschaftsrechtlichen Tatsachenforschung besonders bewanderte Schriftstellerin hat auf die unternehmensfeindliche Abfindungsklausel

<sup>9</sup> Als weiteren Kronzeugen zitiere ich keinen Geringeren als *Schmalenbach*, *Beteiligungsfinanzierung* (9. Aufl., 1966), S. 110 ff; vgl. weiter *Helm*, ZGR 1973, 492, der einzelne HGB-Formulierungen zu Recht als Anachronismen bezeichnet.

<sup>10</sup> So auch die klaren Aussagen von *Erman*, *Westermann-Festschrift* (1974), S. 79 (der bekanntlich ähnlich wie H. *Westermann* über beachtliche schiedsrichterliche Erfahrungen verfügt).

<sup>11</sup> Dazu auch *Flume*, *Ballerstedt-Festschrift* (1975), S. 197 ff.

<sup>12</sup> Dazu grundlegend *W. Schilling*, *ÜJZ*, 1958, S. 147 ff (S. 149) sowie *Kittner*, ZHR, 136. Bd., S. 208 ff (S. 226) m. w. N.

<sup>13</sup> Vgl. den Hinweis von *Heyn*, *Schiedermayr-Festschrift* (1976), S. 270, der sie als „Regelfall“ bezeichnet.

<sup>14</sup> S. die einschlägige Darstellung von *Heyn*; weiter *Erman*, aaO, S. 79, der die Buchwertklausel *nur eingeschränkt* gelten läßt, nämlich bis hinunter zu 50% des Substanzwertes; m. E. nicht nur eine etwas willkürliche Auffassung, sondern insb. eine unpraktikable.

<sup>15</sup> Vgl. *Erman*, aaO, S. 80.

(„wahrer Wert“) und deren Unpraktikabilität sowie deren Streitimmanenz hingewiesen<sup>16</sup>.

Auch eine *langfristige Unkündbarkeit* der Gesellschaft dient dem Unternehmensschutz. Immer wieder überrascht bin ich, in Personengesellschaftsverträgen auf eine verhältnismäßig kurze Dauer, etwa fünf Jahre, zu stoßen. Eine Gesellschaftsdauer von zwanzig bis dreißig Jahren ist völlig unproblematisch. Auch darüber hinausgehende Fristen werden durchaus noch anerkannt<sup>17</sup>. A. Hueck berichtet von einer Praxis, die den möglichst langen Bestand der Gesellschaften sichern will, weshalb „sehr lange Zeitspannen“ nicht selten wären. Unverfänglich sind auch gesellschaftsvertragliche Beschränkungen der *Vererbbarkeit*.

Als *möglicherweise steuerschädlich* muß die *Hinauskündbarkeit* nicht tätiger Angehöriger-Kommanditisten angesehen werden, verbunden mit einer gravierenden Abfindungsbeschränkung. Weiterhin kann eine Ausstattung mit Sonderrechten zu Gunsten des Seniors, die absolut überzogen ist, den schenkweise aufgenommenen Angehörigen-Kommanditisten die Mitunternehmereigenschaft nehmen. Andere Fälle von Steuerschädlichkeit sind kaum ersichtlich.

Ich plädiere mithin für eine Wertung gesetzesabweichender Gesellschaftsvertragsbestimmungen nach dem Gesichtspunkt des *Unternehmensschutzes* einerseits (= steuerunschädlich) und — etwas sehr deutlich gesagt — des egoistischen *Gesellschafterinteresses* (des Seniors und Schenkers) andererseits (= steuerschädlich). In letzteren Fällen bietet sich bereits aus zivilrechtlichen Gründen m. E. die typisch stille Beteiligung oder das partiarische Darlehen an. Insoweit lohnt eine *Typenüberdehnung* aus steuerlichen Gründen gar nicht. Wenn allerdings Wiedemann meint, die Rechtsprechung des BFH wirke seit 1972 (!) förderlich hinsichtlich der Aufnahme von Angehörigen in Personengesellschaften, so vermag ich — wohl etwas näher an der Praxis — dieser Beobachtung nicht zu folgen<sup>18</sup>. In dem zitierten Beitrag bemerkt Wiedemann<sup>19</sup> zutreffend, für den Bereich der Familien-Personengesellschaften sei das *rechtstatsächliche Material reichlich mager aufbereitet*. Dem Grunde nach kann ich dem Autor nicht widersprechen,

<sup>16</sup> Plum in Festschrift zum 100jährigen Bestehen des Deutschen Juristentages, S. 60.

<sup>17</sup> S. die Darstellungen und Übersichten bei A. Hueck, Larenz-Festschrift (1973), S. 741 ff (747) mit Nachweisen sowie Merle, Bärmann-Festschrift (1975), S. 631 ff (sehr eingehend), ferner die Bemerkung von Schulte, Westermann-Festschrift, S. 526 ff; aus der Rechtsprechung s. etwa BGHZ Bd. 10, 91; WM 1966, 707; NJW 1973, 1602.

<sup>18</sup> In Westermann-Festschrift (1974), S. 585 ff (590) — realistisch sicherlich Barth in Duden-Festschrift, aaO.

<sup>19</sup> Westermann-Festschrift, aaO, S. 589.

wenn er in seinen aufschlußreichen Darlegungen berichtet, Familien-Unternehmen kämen gesellschaftsrechtlich im Wege der „Unterwerfung“ zu stande. Zwischen Schenker oder Erblasser und dem Neu-Gesellschafter würden die Vertragsbedingungen *nicht ausgehandelt*.

Der erfahrene Berater weiß, daß Personengesellschaftsverträge, falls keine subtilen Vertragsänderungsbestimmungen eingebaut sind, die auch zugleich einen Majoritätsmißbrauch verhindern, nur selten gegen den Willen unwilliger Mitgesellschafter abänderbar sind. Der Grundsatz der Gesellschaftertreue kommt kaum zum Tragen; daß er zu einer Vertragsänderungspflicht führt<sup>20</sup>, das muß einkalkuliert sein. Eine „schlichte Vertragsänderungsklausel“ in einem KG-Vertrag bezieht sich gewiß nicht auf Kapitalveränderungen, Umwandlung der Rechtsform, vorzeitige Liquidation, Eintritt neuer Gesellschafter<sup>21</sup>.

Ich zitiere an dieser Stelle einen erfahrenen Wirtschaftsjournalisten, der seit langer Zeit nicht nur der Redaktion von „Blick durch die Wirtschaft“ vorsteht: „Das Oberhaupt der Familie muß die geeigneten Maßnahmen sicherstellen, daß die Beteiligung der Familie an der Geschäftsführung und an den Grundsatzentscheidungen des Unternehmens auf jenes Maß begrenzt wird, das zum Gedeihen der Firma auf lange Zeit notwendig ist“<sup>22</sup>.

Dies ist nun gewiß keine Lobby-Stimme.

Die Steuerrechtsprechung zur Gewinnverteilung in Familienpersonengesellschaften mit nichtmitarbeitenden Angehörigen ist enger geworden. Wie eng, stellt man fest, wenn man die bereits von mir in der Diskussion zitierten einschlägigen Ausführungen des „engen“ Grieger liest<sup>23</sup>. Dieser Beitrag trägt den aufschlußreichen Titel: „Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge“. Unter Hinweis auf Tipke<sup>24</sup> gestatte ich mir zu bemerken, daß zumindest Grieger vor geraumer Zeit das Stichwort von der Steuerquelle und ihrer etwaigen Verlagerung wenn nicht im Munde, so doch in der Feder führte.

Studiert man die einschlägigen Rechtsprechungstendenzen zu diesem Thema bei dem BGH und dem BFH, stößt man offensichtlich auf eine bemerkenswerte Diskrepanz. Die tragenden Pfeiler der Judikatur zum Personengesellschaftsrecht des BGH sind die Anerkennung der Privatautonomie<sup>25</sup> sowie

<sup>20</sup> Dazu eingehend *Kohlhosser*, Westermann-Festschrift (1974), S. 275.

<sup>21</sup> Sog. „Struktur-Maßnahmen“, Hinweis auf *Wiedemann*, Westermann-Festschrift (1974), S. 585 ff.

<sup>22</sup> M. *Kruk*, FAZ vom 15. 10. 1964: „Das Familienunternehmen lebt“.

<sup>23</sup> DSStZ/A 1961, 80 ff (85 f).

<sup>24</sup> StW 1977, 293.

<sup>25</sup> In dieser Richtung kompromißlos und beeindruckend *Flume*, StbJb. 1976/77, 43 ff; gegensätzlicher Ansicht z. B. *Schulte*, Westermann-Festschrift (1974) S. 525 ff, 539 (erkennbar politische Aspekte streifend).

die Duldung der „Sachzwänge im Rechtsverkehr“<sup>26</sup>, wie sie sich in der Kautelarpraxis niederschlagen. Zu diesen Sachzwängen gehört richtiger Ansicht nach auch das Anschmiegen der vertraglichen Vereinbarungen an die günstigen Steuerrechtsfolgen, allein schon um die Eigenkapitalkraft zu stärken. Der BGH folgt generell der Kautelarjurisprudenz<sup>27</sup>, der BFH gerade zum Teil nicht<sup>28</sup>, was einen Graben zwischen beiden Gerichtsbarkeiten aufwirft. Die Steuer-Judikatur nimmt offenbar in Kauf, daß die aus völlig unterschiedlichen Beteiligungen fließenden Ergebnisanteile auf eine 15%/oige Verzinsung „uniformiert“ werden. Die Beteiligung an einer mittelmäßig rentablen Textilfabrik oder Maschinenfabrik wird ebenso behandelt wie die an einem hochrentablen Pharma-Unternehmen oder einer Spezialfabrik, deren hohe Ergiebigkeit u. a. beispielsweise aus Arbeitnehmererfindungen resultiert<sup>29</sup>.

Die von L. Schmidt verteidigte 15%/o-Rechtsprechung beruht auf einer typisierenden und — um es noch zu vertiefen — quantifizierenden Be-

<sup>26</sup> So sehr aufschlußreich *Schulte*, Westermann-Festschrift (1974), S. 525 ff, 529 f, ähnlich bereits *Helm*, ZGR 1973, 493. — Zur Bedeutung der Kautelarjurisprudenz siehe auch den Hinweis bei *Wüst*, Duden-Festschrift (1977), 749.

<sup>27</sup> *Schulte*, aaO.

<sup>28</sup> Dazu aufschlußreich L. Schmidt, StbKongrRep. 1977, 67 ff. Zur Problematik von richterlichen Rezensionen eigener Urteile s. auch allgemein *Kohlboßer*, Westermann-Festschrift (1974), S. 276, und vor allem die eindrucksvollen Formulierungen von *Möhring* in der Ehrengabe für Bruno *Heusinger* (1968), S. 62 ff (82). Aus seinem lesenswerten Beitrag „Die Anonymität des Richters“ zitiere ich wörtlich: „Es bedeutet aber zugleich auch, daß sich der Richter der publizistischen Erörterung solcher Fragen zu versagen hat, die möglicherweise eines Tages Gegenstand eines von ihm zu entscheidenden Prozesses sind. Die Publikationen von Richtern dürfen nicht dazu führen, daß etwaige Verfahren schon durch private Äußerungen präjudiziert werden. Die richterliche Autorität und Eigenverantwortlichkeit setzt somit eine Beschränkung voraus, wo der Richter nicht im Rahmen der Rechtsprechung, sondern als Privatperson in Erscheinung tritt.“ Der Abrundung halber sei bemerkt, daß *Möhring* auch auf die öffentliche Urteilskritik durch Nicht-Richter zurückkommt: „Im Kampf um das Recht werden sich indessen auch vereinzelt überspitzte Kritiken nicht vermeiden lassen. Der wirklich unabhängige und in seiner Verantwortung bewußte Richter wird diese Kritik ertragen, er wird sie um diejenigen Stimmen willen, die in sachlicher Weise zu seinem Urteil Stellung nehmen, auch soweit willig zu akzeptieren wissen.“

<sup>29</sup> Dazu etwa — wohlthuend — die differenzierenden Bemerkungen von *Roellecke* zur Beurteilung von Betriebsaufspaltungen, vgl. Duden-Festschrift (1977), S. 498. Er tritt ein für differenzierende Aufklärung, Analyse, Bewertung des Sachverhaltes und kritisiert beeindruckend eine „einseitige Verkürzung komplexer Voraussetzungen für eine bestimmte Steuerfolge“. Obwohl Betriebsaufspaltung betreffend, auch hier einschlägig.

trachtungsweise. Ob dieses richterliche Quantitätsdenken statt eines dem Einzelfall gerechtwerdenden Qualitätsdenkens rechtens ist, ist hier die entscheidende Frage. Wenn die Ansicht vertreten wird, bei der Beurteilung der angemessenen Gewinnverteilungsabrede handle es sich um einen Massentatbestand, kann dem nicht gefolgt werden, zumal diese Frage in der Außenprüfung eingehend geprüft zu werden pflegt. Ob wir hier bedenkllichem Richterrecht gegenüberstehen, sollte bei Gelegenheit näher geprüft werden<sup>90</sup>.

Hinzu kommt, daß in den Fällen, in denen die Gewinnbegrenzung zum Zuge kommt, Sachverhaltswürdigungen getroffen werden, die m. E. Sache der Instanzgerichte sind. Richtiger Ansicht nach muß die Gewinnbeteiligung des Kommanditisten seiner persönlichen Leistung (die generell entfällt) und seinem Einsatz (also dem Wert des Kapitaleinsatzes) entsprechen. Darauf weist in beachtenswerter Weise auch der Steuerlaie Stewner in seiner zitierten Schrift auf Seite 82 f hin. Im übrigen werden sogar noch in der progressiven Unternehmenstheorie die Kapitalbeiträge in bemerkenswerter Weise herausgestellt<sup>91</sup>. Die Bedeutung der Realitäten im Gesellschaftsrecht bemerkt immerhin auch Wüst<sup>92</sup>, der der Kautelarjurisprudenz durchaus nicht unskeptisch gegenübersteht. Wir lesen bei ihm folgende Sätze:

„Wer Verträge formuliert, schaut nach seinen Bedürfnissen, und diese Wahrung des eigenen Interesses ist in einer Marktwirtschaft legitim. In den Verhandlungen werden eigene Wünsche mit den Vorstellungen des Partners abgestimmt. Intellektuelle Überlegenheit, wirtschaftliche Verhandlungsmacht und juristisches Verhandlungsgeschick spielen ihre Rolle, und dennoch steckt im Vertragsmechanismus ein Stück Richtigkeitsgewähr, zwar nicht für das hingegenommene Beiwerk, aber für abgezählte Verhandlungspunkte. Wenn nun eine Gesellschaft als Organisation in den Rechtsverkehr eintritt, bleibt der Gründungsvertrag nicht bloßes Abkommen zwischen den Gesellschaftern; bei allen Außen-Gesellschaften wird eine Organisation geschaffen, die für Drittkontrakte bestimmt ist.“

<sup>90</sup> Zur Problematik des Richterrechts im Steuerrecht, soweit es neue Steuertatbestände schafft, m. E. auch erweitert, s. *Starck*, VVDStRL Bd. 34 (1976) S. 43, 82; *Hartz*, Spitaler-Festschrift (1963), S. 89 ff (99); *Papier*, Finanzrechtliche Gesetzesvorbehalte (1971) 172; a.A. aber *Redeker*, NJW 1972, 403; Richterrecht sei eine Rechtsquelle.

<sup>91</sup> *Kunze*, Festschrift Schilling (1973) 342 ff (347), der sogar die KG als einer juristischen Person ähnlich bezeichnet (s. 348); *Ballerstedt*, ZHR 135. Bd., S. 479 ff (484).

<sup>92</sup> AaO, 754 f.

Regierungsdirektor Dr. Dieter Schulze zur Wiesche, Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen

1. *Zur Frage des anzuwendenden Rechts:* Die Einkünfte sind dem zuzurechnen, der sie erzielt. Der Begriff „erzielen“ ist auslegungsbedürftig. Das Einkommensteuergesetz enthält keine eigene Auslegungsregel. Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber für das Steuerrecht von der allgemeinen Rechtsordnung abweicht und für die Besteuerung eigene, abweichende Regelungen trifft. Das ist aber hinsichtlich der Zuordnung von Einkünften nicht geschehen.

Die *bürgerlichen Rechtsbegriffe* sind *grundsätzlich* für das Steuerrecht *nicht* zu übernehmen, das Steuerrecht, insb. das Einkommensteuerrecht, enthält eigene Begriffsbestimmungen. Wo aber das Steuerrecht bürgerlichrechtliche Begriffe *verwendet*, sind sie entsprechend für das Steuerrecht zu übernehmen. Nach bisher ständiger Rechtsprechung des BFH sind bürgerlichrechtliche Gestaltungen auch für das Steuerrecht maßgebend. Das ergibt sich daraus, daß die Besteuerung an Lebenssachverhalte und bürgerlichrechtliche Gestaltungen anknüpft. Da Rechtsprechung und Verwaltung in der Vergangenheit grundsätzlich diesen Weg gegangen sind, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und auch der des Vertrauensschutzes, diese Übung künftig beizubehalten. Daher kann m. E. die Rechtsprechung bei der Beurteilung steuerlicher Tatbestände von dem bisher vertretenen Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts nicht abweichen, auch wenn gewisse Ergebnisse auf Grund einer solchen Beurteilung in eine politische Landschaft nicht mehr hineinpassen. Das gilt insbes. für bereits in der Vergangenheit gestaltete Sachverhalte.

Einkünfte erzielt grundsätzlich derjenige, der *Inhaber einer Einkommensquelle* ist, bzw. derjenige, der eine Einkommensquelle nutzt. Die Frage, wer Inhaber einer Einkommensquelle ist, ist grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Inhaber einer solchen ist derjenige, der über die Einkünfte einer bestimmten Quelle verfügen darf. Das ist nach bürgerlichen Rechtsgrundsätzen der Eigentümer oder derjenige, dem die Nutzungen mit *dinglicher* Wirkung übertragen worden sind (Nießbraucher). Nach bürgerlichem Recht kann der Nießbrauch vom Eigentum als ein selbständiges Recht abgespalten werden.

2. *Der Nießbraucher als Verfügungsberechtigter über eine Einkunftsquelle:* Ist bürgerlichrechtlich ein Nießbrauch wirksam bestellt worden, hat der Nießbraucher bürgerlichrechtlich das *dingliche* Recht auf Fruchtziehung erhalten. Ihm stehen die Nutzungen aus eigenem Recht zu und er erzielt somit die Einkünfte aus der mit dem Nießbrauch belasteten Quelle unmittelbar. Der Nießbraucher hat daher eine eigene Einkunftsquelle. Da die bürgerlichrechtliche Gestaltung grundsätzlich auch für das Steuerrecht bin-

dend ist, sind einkommensteuerlich die Einkünfte aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand oder Recht dem Nießbraucher zuzurechnen.

Da die Verhältnisse nicht rein formalrechtlich zu betrachten sind, sondern wirtschaftlich, wird man im Einzelfall zu einem anderen Ergebnis kommen können und auch müssen, wenn die rechtliche Ausgestaltung für den Nießbrauch nicht typisch ist. Es ist hierbei grundsätzlich unerheblich, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt worden ist.

Grundsätzlich ist auch ein Nießbrauch an eine unterhaltsberechtigte Person anzuerkennen, weil Abzugsverbot des § 12 Ziff. 2 nicht zutrifft, da es sich bei den Erträgen aus dem Nießbrauch um eigene Einkünfte des Nießbrauchers handelt. Man kann die Nichtabzugsfähigkeit der Einkünfte aufgrund des Nießbrauchs auch nicht damit begründen, daß der Nießbrauch lediglich erfüllungshalber und zur Sicherung der Unterhaltsansprüche eingeräumt worden sei. Das gilt insbes. dann, wenn die Einkünfte aus dem Nießbrauch bestimmungsgemäß nicht für den Unterhalt des Kindes verwendet werden sollen. Der Unterhaltsanspruch des Kindes gegen den Elternteil besteht grundsätzlich weiter und wird durch die Nießbrauchseineräumung nicht berührt.

Im Falle einer *Ehescheidung* erfolgt die Nießbrauchseineräumung an Erfüllung Statt, wenn der unterhaltsberechtigte Ehegatte durch die Einräumung eines Nießbrauchs abgefunden wird. Der Unterhaltsanspruch ist damit grundsätzlich erfüllt. Mit der Nießbrauchsbestellung trägt der Unterhaltsberechtigte das volle Risiko der Einkunftserzielung.

*Beispiel:* Die geschiedene Ehefrau hat zur Abgeltung des Unterhalts den Nießbrauch an einem Mehrfamilienhaus eingeräumt erhalten. Ein Mieter kündigt und die Wohnung steht ein halbes Jahr leer. Das gleiche wäre der Fall, wenn der Nießbraucher, der den Erhaltungsaufwand zu tragen hat, eine größere Reparatur auf eigene Kosten durchzuführen hat.

Das Risiko der Einkünfte trägt der Nießbraucher nicht nur bei gewinnabhängigen Einkünften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern auch bei reinen Zinseinkünften.

*Beispiel:* A hat B an nom. 100 000 DM mit 10 v. H. verzinlichen Wertpapieren einen lebenslänglichen Nießbrauch bestellt. Die festverzinslichen Wertpapiere kommen in die Verlosung und werden ausgezahlt. Es gelingt A und B gemeinsam, den Betrag von 100 000 DM lediglich in 6 v. H-igen Wertpapieren anzulegen. B erleidet somit eine Ertragsseinbuße von jährlich 4 v. H. = 4000 DM.

Die vorgenannten Beispiele zeigen, daß der Nießbraucher das volle Risiko des Ertrags trägt. Es kommt nicht darauf an, daß der Nießbraucher durch eine eigene Tätigkeit, wie bei der Vermietung und der Verwaltung von Grundbesitz, seinerseits eine Leistung erbringt und am Geschäftsleben teilnimmt, sondern allein darauf, ob er über die Quelle selbst disponieren kann. Diese Frage ist nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Ist der

Nießbrauch lediglich an einzelnen Forderungen bestellt worden, die selbst keine Einkunftsquelle darstellen, ist die Nießbrauchsbestellung wie eine Forderungsabtretung zu bewerten.

3. *Übertragung von Vermögen an Abkömmlinge:* Da nur Ehegatten zusammenveranlagt werden und nicht die im Haushalt lebenden *minderjährigen Kinder* und letztere selbständig mit ihrem eigenem Vermögen steuerpflichtig sind, sind *grundsätzlich Vermögensübertragungen auf diese anzuerkennen*, auch wenn die Vermögensübertragung aus Steuerersparnisgründen erfolgt. Voraussetzung jedoch ist, daß die Vermögensübertragung ernst gewollt ist. Für die Frage der Ernsthaftigkeit bei Vermögensübertragungen an Minderjährige sollte man es nicht wesentlich darauf abstellen, ob die Kindereinkünfte für den gemeinsamen Haushalt, daher für den Unterhalt des Kindes mitverwandt werden, da § 1649 BGB eine solche Verwendung ausdrücklich zuläßt. M. E. ist es nicht zulässig, dieses gesetzliche Verwendungsrecht für die steuerliche Anerkennung von Vermögensübertragungen zu beschneiden. Es muß sich aus den gesamten Umständen ergeben, daß es sich hier um eine Fremdverwaltung handelt, was nicht ausschließt, daß der Vater im Einzelfall auch einmal im eigenem Namen zur Wahrung der Kindesinteressen nach außen auftritt.

Ob eine echte Entäußerung bei der Anteilsschenkung erfolgt ist, wird danach zu beurteilen sein, ob der Beschenkte nach Erreichen der Volljährigkeit in die volle Eigentümerstellung eintritt, wobei sich der Vater den Widerruf der Schenkung vorbehalten kann, wenn bestimmte genau vorher festgelegte Sachverhalte eingetreten sind oder die Schenkung an bestimmte Bedingungen, die genau festgelegt werden müssen, geknüpft ist. Ein allgemeines Widerrufsrecht läßt jedoch Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Vermögensübertragung aufkommen.

Ist die Ernsthaftigkeit der Vermögensübertragung nicht in Frage gestellt und die Vermögensübertragung auch tatsächlich durchgeführt, und ist sichergestellt, daß der Minderjährige mit Erreichen der Volljährigkeit sein Eigentum auch durchsetzt, bestehen gegen die Vermögensübertragung selbst keine Bedenken. Somit ist die Einkommensquelle dem Kind zuzurechnen. Eine andere Frage jedoch ist es, welcher Einkunftsart die Einkünfte zuzurechnen sind. Hierzu bedarf es selbständiger Ermittlungen. Die Bejahung eines Gesellschaftsverhältnisses führt nicht automatisch zur Anerkennung einer Mitunternehmerschaft und damit zu gewerblichen Einkünften.

Die erhöhte Wachsamkeit bei Verträgen mit Angehörigen, die in dem Fehlen eines gesunden Interessenkonfliktes begründet ist, darf nicht zu einer rechtlichen Sonderbehandlung von Familiengesellschaften führen.

## Resümee

Prof. Dr. Klaus T i p k e, Köln

1. Dieses Resümee stellt den Versuch dar, die *Ergebnisse der Tagung* herauszuarbeiten und zusammenzufassen. Obwohl der Verfasser um einen Bericht bemüht ist, lassen sich Wertungen nicht gänzlich vermeiden. Man wird dies hinnehmen können, da schließlich jeder Benutzer des Bandes die Möglichkeit hat, die Originalbeiträge im Detail nachzulesen.

Die Tagung hat in mehrfacher Hinsicht *Klärung* gebracht.

2. Ein wesentlicher Zweck der Tagung war es, das Stadium der bloß kasuistischen Leit- oder Vergleichsfall-Erledigung zu überwinden und zu allgemeinen Zurechnungsprinzipien oder -prämissen vorzustoßen, um auf diese Weise die Rechtssicherheit möglichst zu erhöhen. Judikatur und Literatur operierten bisher überwiegend mit kasuistischen Kriterien oder Topoi, deren gesetzliche Wurzeln oft nicht aufgedeckt wurden und deren juristischer Stellenwert unklar war.

Besinnung auf das Grundsätzliche war daher geboten. Der schöpferische Akt, der die oft nur intuitiv erfaßten Einzelfallgesichtspunkte auf einen prinzipiellen Nenner bringt, war bisher noch nicht gelungen.

*Ruppe* hat es nunmehr in seinem Grundsatzbeitrag offenbar geschafft, die vermißte einheitliche Grundregel zu deduzieren. Seine Formel: *Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen sei, „so muß die Einkunftsquelle dem zugerechnet werden, der über die Teilnahme am Marktgeschehen, über die Leistungserstellung disponieren kann, der die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.“* (S. 18, s. auch S. 16, 24 f, 38 f). Und weiter: Hängt die Innehabung einer Einkunftsquelle von der Dispositionsbefugnis über die entsprechende Leistung ab, so genügt es nicht, daß lediglich der Erfolg, die Früchte der Leistung, die Einkünfte, überlassen werden. Durch derartige Abtretungsakte verliert der Quelleninhaber nicht seine Dispositionsbefugnis (*Ruppe*, 21 f, 24 ff). Ferner: Verlagert werden muß die Einkunftsquelle (dazu *Ruppe*, 15 f). Der Erfolg einer solchen Verlagerung hängt nicht davon ab, ob sie auf einem entgeltlichen oder einem unentgeltlichen Geschäft basiert (*Ruppe*, S. 26 ff).

*L. Schmidt*, der das Verdienst hat, das umfangliche Fallmaterial schon früher in mehreren Beiträgen gesammelt, geordnet und kategorisiert zu

haben, hat die dogmatische Leistung Ruppes als wohl bahnbrechend bezeichnet, geeignet, der Rechtsprechung behilflich zu sein, methodische Schwächen zu überwinden (S. 46); diese dogmatische Grundlage werde ihre Bewährungsprobe bestehen (S. 201). *L. Schmidt* hat allerdings nach einem Bekenntnis zum Wert der Dogmatik auch darauf hingewiesen, daß die Vergleichsfallmethode ein unverzichtbares Instrument der Richtigkeitskontrolle sei (S. 46). Auch puristische Dogmatiker werden ihm dies sicher zugestehen.

3. Ein weiteres Ergebnis: § 39 dAO (§ 24 öBAO) sagt über die Zurechnung von Einkünften nichts aus; er betrifft die Zurechnung von Wirtschaftsgütern<sup>1</sup>. Die Zurechnung von Einkünften hängt nicht vom zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum an den zu Erwerbszwecken eingesetzten Wirtschaftsgütern ab, sondern von der Innehabung der Einkunftsquelle (*Ruppe*, S. 13 ff, 24 f, 38). Folglich können auch Vermieter/Verpächter und Untervermieter/Unterverpächter sowie Nießbraucher Einkünfte beziehen, obwohl sie nicht (wirtschaftliche) Eigentümer sind (*Ruppe*, S. 20, 25). Obligatorische Berechtigung ist ausreichend, dingliche Rechtsposition nicht erforderlich (*Ruppe*, S. 20 f, 29; s. auch *L. Schmidt*, S. 61 f)<sup>2</sup>.

3. Die Übertragung von Einkunftsquellen bedient sich der *Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts* (z. B. durch Schenkungen, Beteiligungen an Gesellschaften, Nießbrauchsbestellungen, Darlehensverträgen). Damit war auch die Grundfrage des Verhältnisses des Steuerrechts zum Zivilrecht aufgeworfen. *Ruppe* spricht der wirksamen zivilrechtlichen Gestaltung *nur Indizwirkung* zu; letztlich komme es auf die tatsächlichen und *wirtschaftlichen* Positionen und Gegebenheiten an. Daher könne es entgegen der BFH-Rechtsprechung nicht relevant sein, ob bürgerlich-rechtlichen Formvorschriften genügt sei. Der Mangel der Form könne nur ein Indiz hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung des Rechtsgeschäfts abgeben. Vom Formverstoß generell auf mangelnde Ernstlichkeit der Vereinbarung zu schließen, erscheine problematisch (S. 10—12).

In den Vorträgen und in der Diskussion kam wiederholt zum Ausdruck, wie ambivalent die Auffassungen über das Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht (noch immer) sind. *L. Schmidt* betont, wie *Ruppe*, die Eigenständigkeit des Steuerrechts, was seine Ordnungsaufgabe, seine Dogmatik und seine Begriffe betrifft (S. 66 f); s. auch *Schick*, S. 205; *Söhn*, S. 207;

<sup>1</sup> Die Richtigkeit dieses Ergebnisses ist in der Diskussion allerdings von *Borggräfe* bestritten worden (S. 208 f, 212 f). Gegen ihn aber *L. Schmidt* (S. 209), *Raupach* (S. 210 f) und *Görlich* (S. 212).

<sup>2</sup> Der Wunsch, die Referenten und Diskutanten möchten nicht aneinander vorbeireden, sondern aufeinander eingehen, ist nicht immer erfüllt worden. So ist z. B. *Zartmann* wieder vom Dinglichkeitstheorem ausgegangen (S. 206); s. dazu auch *Söhn*, S. 207.

K. Vogel, S. 208; Kirchhof, S. 211. Andererseits gehen Söffing (S. 128 f, 139) und einschränkend wohl auch Schulze zur Wiesche (S. 226 f) noch immer von einem Primat des Zivilrechts über das Steuerrecht aus.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat nicht selten das Hauptgewicht ihrer Begründung auf das Zivilrecht gelegt, auch dort, wo es offenbar nicht entscheidend darauf ankam. Es gebe — so Meincke (S. 93) — Gebiete des Zivilrechts, deren rechtliche Problematik zur Zeit vorwiegend von Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit und nicht von Zivilgerichten behandelt würde. Dem Bundesfinanzhof sei offenbar geradezu eine führende Rolle und Aufgabe bei der Interpretation und Fortentwicklung des Zivilrechts zugewachsen. Das kritische Referat von Meincke (S. 69 ff, s. insb. auch S. 93 ff) zeigt aber auch auf, wie subtil eine solche Aufgabe ist. Schon aus Gründen der Ökonomie empfehlen sich Ausflüge in das Zivilrecht wohl nur, wenn sie wirklich notwendig sind.

4. Im einzelnen wurde über die Zurechnung von Einkünften herausgearbeitet:

a) Einkünfte aus *Landwirtschaft* und aus *Gewerbebetrieb* sind dem zuzurechnen, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird, in dessen Vermögen sich Erfolg oder Mißerfolg der Tätigkeit niederschlagen (Ruppe 30, 39). Das trifft bei Gesellschaften bei denen zu, die einen Gesellschaftsbeitrag erbringen und folglich die Stellung eines Gesellschafters haben (Groh, S. 101 ff).

b) Einkünfte aus *selbständiger* oder *unselbständiger Arbeit* sind dem zuzurechnen, der die Arbeit geleistet, seine Arbeitskraft entgeltlich genutzt hat. Derartige Quellen sind grundsätzlich nicht übertragbar (Ruppe, S. 28, 39). Dies ist in den USA (s. Ault, S. 159) und in den Niederlanden (s. van Dijk, S. 172) nicht anders.

c) Einkünfte aus *Kapitalvermögen* und aus *Vermietung* sind dem zuzurechnen, der über die nutzbaren Vermögensgegenstände derart disponieren kann, daß er die Höhe der Einkünfte zu beeinflussen vermag (Ruppe, S. 28 f).

d) *Pensionsberechtigungen* und *Stammrechten* liegen i. d. R. höchstpersönliche und damit nicht übertragbare Rechte zugrunde (Ruppe, S. 31).

5. Literatur und Judikatur haben sich häufig mit der Frage befaßt, ob § 12 Ziff. 2 dEStG (§ 20 I Ziff. 4 öEStG) und seine Grundwertung auf die Zurechnung einwirkten, die allgemeinen Zurechnungsregeln außer Kraft setzten, wenn *Einkunftsquellen auf Unterhaltsberechtigte übertragen* werden.

Ruppe ist der Auffassung, daß die allgemeinen Regeln auch hier gelten. Die Quellenübertragung sei auch nicht deshalb zu verneinen, weil unterhaltserfüllungshalber übertragen werde (S. 34 f)<sup>3</sup>. Die Dispositionsbefug-

<sup>3</sup> Insoweit besteht wohl mindestens eine akzentuelle Divergenz zu L. Schmidt (S. 50 ff).

nis sei hier aber besonders genau zu prüfen, zumal bei *widerruflichen, kündbaren* oder *befristeten* Verhältnissen. Solche Verhältnisse könnten einen Vorbehalt der Dispositionsbefugnis beinhalten; sie könnten bei familiären Nahebeziehungen indizieren, daß die Dispositionsbefugnis nicht voll übergegangen sei (S. 35). Auch bei Mischsachverhalten sei nur eine Entweder-Oder-Entscheidung zulässig. Zuzurechnen seien die Einkünfte dem, bei dem die die Zurechnung bestimmenden Merkmale stärker ausgeprägt seien, der nach dem Gesamtbild dem Tatbestand näher stehe (*Ruppe*, S. 36 f, 39 f).

6. Die Einkunftsquellenübertragung durch *Beteiligung an einer Gesellschaft* (oder durch Unterbeteiligung, s. dazu *Zartmann*, S. 205 ff) hat *bisher*<sup>4</sup> eine hervorragende Rolle gespielt. Die Hälfte aller Personengesellschaften sind Familienpersonengesellschaften (*Groh*, S. 98).

a) Die Auffassung des Bundesfinanzhofs, daß eine Mitunternehmerschaft mit Kindern nur anerkannt werden könne, wenn die Kinder im wesentlichen mit *HGB-typischen* Rechten und Pflichten ausgestattet seien<sup>5</sup>, ist bisher immer wieder kritisiert worden. *L. Schmidt* hat nunmehr die Rechtsqualität der Anbindung an den HGB-Typus als „nicht evident“ bezeichnet und nicht ausgeschlossen, die Rechtsprechung könnte sich dahin läutern, daß nicht das gesetzliche Normalstatut der Gesellschaft richtungweisend sei, sondern der Inhalt eines entsprechenden Vertrages zwischen Fremden. Er hat es dahingestellt sein lassen, ob sich dadurch die Ergebnisse wesentlich ändern würden (S. 55).

b) Da die Rechtsprechung nicht selten aus der Lebenserfahrung heraus argumentiert, insb. Schlüsse zieht aus *Mitwirkungs-, Entnahme, Kündigungs- und Abfindungsbeschränkungen* (*Tipke*, S. 4), waren einschlägige *rechtstatsächliche* Beiträge notwendig und nützlich. *Beinert* hat ausgeführt, daß bei Übertragung von Unternehmensbeteiligungen oder Unterbeteiligungen an solchen einkommensteuerliche Motive nur eine untergeordnete Rolle spielten (S. 147 ff); im Vordergrund stünden erbschaftsteuerliche und erbrechtliche Erwägungen und, damit zusammenhängend, *Gründe der Unternehmenssicherung* (S. 149 ff).

Auch in Fremden-Kommanditgesellschaften seien Beschränkungen der Mitwirkungsrechte üblich (S. 152). Entnahme- und Abfindungsbeschränkungen seien heute an der Tagesordnung, auch in Gesellschaften unter Fremden; sie seien im Interesse des Unternehmens notwendig (S. 153 f). Familiengesellschaftsspezifisch sei das Recht des Seniors, dem Abkömmling zu kündigen. Aber auch das sei nur ein Rettungsinstrument im *Unternehmensinteresse*, das in der Vorstellung des Vaters vor dem Familieninteresse rangiere (S. 154). Diese Darstellung *Beinerts* wird unterstützt und ergänzt durch die Ausführungen von *Felix*, der den Unternehmensschutzcharakter der er-

<sup>4</sup> Dazu *Beinert*, S. 141 f.

<sup>5</sup> Dazu *Tipke*, *StuW* 1977, 296.

wählten Beschränkungen nachdrücklich hervorhebt (S. 195 ff; 218 ff). *Strecke* hat gemeint, daß der Bundesfinanzhof es ohnehin nur mit pathologischen Fällen zu tun habe; er hat davor gewarnt, die Pathologie auch auf die gesunden Fälle anzuwenden (S. 197 f; s. dazu aber auch *Westermann*, S. 198).

c) Auch wenn die Mitunternehmerschaft dem Grunde nach anerkannt wird, besteht bei Familienpersonengesellschaften oft ein Bedürfnis nach Prüfung der *Angemessenheit der Gewinnverteilung*. *Groh* hat überzeugend abgeleitet, daß Rechtsgrundlage für eine solche Angemessenheitsprüfung § 15 I Ziff. 2 (i. V. mit § 12 Ziff. 2) EStG sei. Unter § 15 I Nr. 2 EStG fielen nur solche Einkünfte, die auf der Gesellschafterstellung beruhen. *Überhöhte Gewinnzuwendungen beruhen nicht auf der Gesellschafterstellung des Empfängers, sie würden nicht societatis causa gewährt, sondern seien laufende Schenkungen des verzichtenden Gesellschafters; sie würden donandi causa gewährt*. Ob die Gewinnzuweisung überhöht und damit Schenkung sei, beurteile sich nach dem *Beitrag* des Gesellschafters; er könne auch in Kapitalüberlassung bestehen. Die anteilige Leistung des Gesellschafters richte sich nach seinem Liquidationsanteil (S. 101 ff)<sup>6</sup>.

7. Häufig praktiziert wird auch die Verlagerung von Einkünften durch *Nießbrauch*. Dazu hat *Ruppe* herausgestellt, daß es auf die dingliche Berechtigung *nicht* ankomme (ebenso *L. Schmidt*, S. 61 f), sondern wiederum lediglich auf die Befugnis zum Ausnutzen der Marktchancen und die Möglichkeit zur Leistungsverweigerung. Ob diese Befugnis resp. Möglichkeit bestehe, lasse sich nicht allgemein sagen; vielmehr könne nur im individuellen Fall, unter Berücksichtigung der *jeweiligen Nießbrauchstypen*, beantwortet werden, wie die Dispositionsbefugnisse zwischen Stammberechtigtem und Nutzungsberechtigtem verteilt seien (*Ruppe*, S. 20 f, 39). Diese Auffassung dürfte dazu führen, daß der Nießbrauch an Rechten (wie Kapitalforderungen, Wertpapieren) dem Verdikt, der Disqualifikation wesentlich leichter anheimfällt als der Nießbrauch an Sachen, insb. Grundstücken (s. auch *L. Schmidt*, S. 59 f, 61 ff).

Von dem abweichenden Ansatz ausgehend, es bestehe ein Primat des Zivilrechts über dem Steuerrecht, verwirft *Söffing* das BFH-Urteil v. 14. 12. 1976, BStBl 1977 II 115, kompromißlos. Überhaupt scheiden sich an diesem Urteil die Geister<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Angemessenheitsprüfungen finden auch in den USA (*Ault*, S. 162) und in den Niederlanden (*van Dijk*, S. 172) statt. *Van Dijk* hat der Begründung *Grohs* ausdrücklich zugestimmt (S. 172).

<sup>7</sup> Vgl. einerseits *Ruppe*, S. 20 f; *L. Schmidt*, S. 59 ff; andererseits *Söffing*, S. 130 ff; *Schulze zur Wiesche*, S. 226 f; *Borggräfe*, S. 198 f. *Söffing* und *Schulze zur Wiesche* sind allerdings auf *Ruppe* nicht eingegangen. Zum Nießbrauch unter bewußter Beschränkung auf das Zivilrecht s. *Meimcke*, S. 86 ff.

8. Eine nicht unwesentliche Frage ist die, *ob* die Ruppe'sche Formel der Praxis *wesentlich mehr Rechtssicherheit*<sup>8</sup> bringen wird als die bisherige Praxis. Sicher ist sie gegenüber orientierungsloser Vergleichsfallkasuistik ein Fortschritt. Ruppe hat selbst im Punkte Rechtssicherheit schon Zweifel geäußert (S. 38). In diesen Zweifeln wird man bestärkt, wenn man an die *Mischfälle*, an die *L. Schmidt'schen* Fallvariationen (S. 49, 53, 57 f, 62 f) oder an die *Nießbrauchsfälle*<sup>9</sup> denkt. Die Schwäche liegt aber nicht in der Formel selbst begründet; sie ist dogmatisch nicht behebbar. Deswegen ist denn vor allem in der Diskussion auch nach dem Gesetzgeber gerufen worden (s. *Ault*, S. 165; *Westermann*, S. 215; andererseits *Felix*, S. 216 f<sup>10</sup>).

Gerade in der Frage der Rechtssicherheit bot sich nun die *Rechtsverglei-*  
*chung* als nützlich an. Sie hat deutlich gemacht, wie sehr die Möglichkeiten der Übertragung von Einkunftsquellen innerhalb der Familie von der Art der Familienbesteuerung abhängen<sup>11</sup>. Wo das Einkommen der Eheleute oder gar der Eheleute *und* der Kinder (so in Frankreich, s. S. 177, 180; s. aber auch S. 185) gesplittet wird, besteht kein Bedürfnis dafür, durch Übertragung von Einkunftsquellen ein Realsplitting zu bewirken (s. *A. Mennel*, S. 177). In der Mehrzahl der westeuropäischen Staaten (so in *Belgien*, den *Niederlanden*, *Norwegen*, *der Schweiz*) ist die Individualbesteuerung von Familienangehörigen auf *Erwerbseinkünfte* beschränkt; mit den *Vermögenseinkünften* hingegen werden Ehegatten bzw. Eltern und Kinder<sup>12</sup> zusammenveranlagt. Da die Einkünfteverlagerung sich haupt-

<sup>8</sup> Daß es der Praxis darauf ankommt, ist wiederholt betont worden (*Söhn*, S. 214; *Westermann*, S. 215; *Finken*, S. 217).

<sup>9</sup> Vgl. Fußnote 7.

<sup>10</sup> Der Gesetzgeber soll nicht deshalb tätig werden, weil die BFH-Rechtsprechung im Ergebnis mißfällt (so die Prämisse von *Felix*, S. 216 f), sondern um mehr Rechtssicherheit zu schaffen. Es ist auch verlangt worden, die Rechtsprechung möge wieder zur Anwendung des § 42 AO (früher § 6 StAnpG) zurückkehren (*Raupach*, S. 201, 202; *Görllich*, S. 208). So richtig dieses Anliegen in methodischer Hinsicht sein dürfte, mehr Rechtssicherheit wird dieser Weg wohl kaum bringen.

<sup>11</sup> Eine Nebenwirkung der Rechtsvergleichung: Auch wer die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs methodisch für anfechtbar hält, wird den BFH-Richtern Judiz von geradezu internationalem Rang nicht absprechen können. Die BFH-Rechtsprechung stimmt in den Grundlinien überein mit der Rechtsprechung des Supreme Court der USA (s. *Ault*, S. 156 ff). Der niederländische Hoge Raad hat — übereinstimmend mit dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs — bei Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnbeteiligung von Kommanditisten ebenfalls ein 15%o-Limit gezogen. *Schweden* kennt sogar ein 6%o-Limit (s. S. 184). Und zumindest im Ansatz findet sich auch von der englischen Lösung etwas in der BFH-Rechtsprechung wieder.

<sup>12</sup> In *Dänemark*, *Großbritannien*, *Schweden* beschränkt die Zusammenveranlagung sich auf die Ehegatten (s. S. 179, 180).

sächlich im Bereich der Vermögenseinkünfte abspielt, ist in diesen Ländern offenbar wenig Anreiz für Einkünfteverlagerungen vorhanden (s. *van Dijke*, S. 170; *A. Mennel*, S. 179, 181).

Die in der Bundesrepublik Deutschland und in Österreich bestehenden Zurechnungsprobleme bei Beteiligung an Familienpersonengesellschaften, bei Übertragung von Vermögenseinkunftsquellen und bei Nießbrauchsbestellung können nur in den Ländern eine *wesentliche* Rolle spielen, in denen Kinder mit *allen* Einkünften getrennt veranlagt werden (so in *Großbritannien, Dänemark, Schweden*). Jedoch gibt es in Großbritannien, Dänemark und Schweden Vorschriften, die der (unentgeltliche) Übertragung oder Nutzungsüberlassung von Vermögen an Kinder die steuerliche Wirkung absprechen und die *Einkünfte weiterhin dem Übertragenden, nicht dem Kind, zurechnen* (s. S. 183, 184; s. auch S. 185 zu Norwegen). In Großbritannien existieren im übrigen Vorschriften, die befristete und widerrufliche Übertragungen einschränken bzw. steuerlich für wirkungslos erklären (S. 183). Hinzuweisen ist auch auf die Trust-Limitierungen in den USA (s. *Ault*, S. 163 f). *Sie könnten sich bei uns als Nießbrauchslimitierungen anbieten.*

In den *Niederlanden* wirkt sich zusätzlich inhibierend aus, daß bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben oder Gesellschaftsanteilen auf Kinder abweichend von § 7 EStDV die stillen Reserven zu realisieren sind (s. *van Dijke*, S. 171).

*Die Intention zum Realsplitting wird umgekehrt verstärkt, wenn die Unterhaltslasten nicht oder nicht voll als abzugsfähig anerkannt werden, obwohl durch die Erfüllung der Unterhaltspflicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sinkt* (s. auch *Friauf*, S. 190 f; *K. Vogel*, S. 213)<sup>19</sup>.

9. Da zu befürchten ist, daß auch die größten dogmatischen und richterlichen Anstrengungen nicht das wünschenswerte Maß an Rechtssicherheit bringen würden, erhebt sich für die Bundesrepublik Deutschland und für Österreich die Frage, ob es angezeigt ist, die Zusammenveranlagung mit Kindern (für Österreich: auch mit Ehegatten) für diejenigen Einkünfte wieder einzuführen, die aus übertragbaren Quellen stammen, oder etwa die dänisch/schwedische oder die englische Lösung einzuführen.

Für die Bundesrepublik ist dies nicht nur eine Zweckmäßigskeitsfrage, sondern auch eine *Verfassungsfrage* (s. auch *Mennel*, S. 181, 186). Dies mag erstaunen, wenn man bedenkt, daß schließlich Belgien, Großbritannien,

<sup>19</sup> Abweichend von § 33a EStG kennen andere Länder hier angemessenere Lösungen: Der Unterhaltsverpflichtete kann die Unterhaltszahlungen abziehen, der Unterhaltene muß die Bezüge versteuern (s. zu USA S. 156 und zu den Niederlanden S. 169, 170). Zu der Äußerung von *L. Schmidt*, der BFH Sorge für Gleichheit im Unrecht (S. 52), s. *Kirchhof*, S. 194.

Niederlande, Norwegen, Schweden und Schweiz traditionelle Rechtsstaaten sind<sup>14</sup>. Abweichend von Art. 3 Abs. 1 GG ist Art. 6 Abs. 1 GG vom Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht aber intensiv entfaltet worden.

*Friauf* hat dazu den Standpunkt vertreten: *Familien-spezifische Mißbräuche* (auch zivilrechtlich einwandfreie) müsse das Steuerrecht nicht anerkennen, wohl aber alle nicht familien-spezifischen (wirtschaftlich motivierten) Verlagerungen. Art. 6 GG verbiete zwar jede steuerliche Benachteiligung wegen des familiären Zusammenhangs, zwingt aber nicht dazu, das Familienband zum Anknüpfungspunkt für steuerliche Verlagerungsprivilegien zu machen. Danach sei es bedenklich, die Kindeseinkünfte den Eltern zuzurechnen. Zulässig sei eine solche Zurechnung zu den Eltern aber, wenn die Quelle nur widerruflich oder befristet übertragen worden sei (S. 190, 191, 193). Auch *K. Vogel* hält eine generelle Teilzusammenveranlagung für bestimmte Einkünfte, wie sie Belgien, die Niederlande, Norwegen und die Schweiz kennen, mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für unvereinbar (S. 216); s. aber auch *Westermann*, S. 215 f.

Damit ist der Weg vorgezeichnet, den ein Gesetzgeber einzuschlagen hätte: Zulassung von Unterhaltszahlungen zum Abzug in angemessenem Umfang, Einführung von Mißbrauchs-bekämpfungsvorschriften im Rahmen des nach Art. 6 Abs. 1 GG Zulässigen.

---

<sup>14</sup> Vgl. dazu auch die Stellungnahme von *van Dijk*, S. 193

# Anhang:

## Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.\*

### Satzung (Auszug)

#### § 2 Vereinszweck

Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

#### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

\*) Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung).

Postanschrift: Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln,  
Albertus-Magnus-Platz 1, 5000 Köln 41

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

**Vorstand** (1976—1978): Prof. Dr. *K. Tipke* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *F. J. Haas*, Fachanwalt für Steuerrecht (stv. Vorsitzender); Prof. Dr. *H. W. Kruse*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *H. von Wallis*; Ministerialdirektor Dr. *K. Koch*; Wiss. Ass. Dr. *J. Lang* (Schriftführer); Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *J. Pelka* (Schatzmeister).

**Wissenschaftlicher Beirat**: Prof. Dr. *H. Söhn* (Vorsitzender); Prof. Dr. *K. H. Friauf*; Vors. Richter Dr. *M. Groh*; Rechtsanwalt und Notar *F. J. Haas*; Ministerialdirektor Dr. *K. Koch*; Prof. Dr. *B. Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *H. W. Kruse*; Rechtsanwalt Dr. *R. Kreile*, MdB; Ministerialdirigent Dr. *K. Manke*; Ministerialdirigent *F. Müller*; Rechtsanwalt Dr. *A. Raupach*; Prof. Dr. Dr. *H. G. Ruppe*; Prof. Dr. *K. Tipke*; Ministerialdirigent Dr. *A. Uelner*; Prof. Dr. *K. Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *H. von Wallis*.

### Mitglieder

*Altehoefer*, Klaus, Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar

von *Arnim*, Hans Herbert, Dr., Privatdozent, Wiesbaden

*Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien

*Baumann*, Norbert, Assessor, Germering

*Baur*, Ulrich, Dr., Regierungsrat, Wiesbaden

*Becker*, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

*Behrendt*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover

*Beisel*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe

*Beisse*, Heinrich, Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, München

*Bellstedt*, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

*Bengstrate*, Jörg Peer, Steuerberater, München

*Blumers*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

*Bollhagen*, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee

*Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Gräfelfing bei München

*Bordewin*, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar

- von *Bornhaupt*, Kurt Joachim, Richter am Bundesfinanzhof, Ottobrunn bei München
- Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Söcking
- Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Berlin
- Bund der Steuerzahler e. V.*, Wiesbaden
- Busch*, Roswitha, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Köln
- Chryasant*, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Kaarst bei Düsseldorf
- Coen*, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
- Conradi*, Joachim, Dr., Nürnberg
- Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
- Crezelius*, Georg, Wiss. Assistent, Bielefeld
- Denkl*, Hellmut Rainer, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Deubner*, Peter, Dr., Verleger, Köln
- Deuschle*, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Dautphetal-Wolfgruben
- Deutscher Steuerberaterverband e. V.*, Bonn
- Deutscher Bundestag*, Fachbereich Haushalt und Finanzen, Bonn
- Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, Düsseldorf
- Doehlert*, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
- Dölemeyer*, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.
- Doralt*, Werner, Dr., Univ.-Dozent, Steuerberater, Wien
- Dornfeld*, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
- Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
- Eichhorn*, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Eikhoff*, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
- Engert*, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
- Esch*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
- Everding*, Karl F., Dr., Rechtsanwalt (Syndikus), Hannover
- Faut*, Eberhard, Dr. Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Feddersen*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

- Felix*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld
- Flämig*, Christian, Dr., Professor, Darmstadt
- Flick*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn-Bad Godesberg
- Flockermann*, Paul Gerhard, Ministerialrat, Bad Honnef
- Förster*, Martin, Regierungsdirektor, Alfter bei Bonn
- Forst*, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel bei Bonn
- Freitag*, Jens, Frankfurt/M.
- Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst bei Köln
- Gänger*, Hartmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsdozent, Wien
- Gebel*, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Geeb*, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz
- Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting bei München
- Gellner*, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn
- Gneiting*, Dietrich, Dr., Regierungsdirektor, Stuttgart
- Goegge*, Harald, Berlin
- Görlich*, Wolfgang, Wiss. Assistent, Bielefeld
- Groh*, Manfred, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Burgdorf-Ehlershausen bei Hannover
- von *Groll*, Rüdiger, Richter am Finanzgericht, Preetz bei Kiel
- Grube*, G., Dr., Richter am Finanzgericht, München
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Hennef-Rott bei Bonn
- Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum-Stiepel
- Hahn*, Hans-Heinrich, Rechtsreferendar, Braunschweig
- Heber*, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
- Helml*, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz/Österreich
- Henninger*, Michael-Peter, Dr., Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

- Hessler, K., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum*  
*Heydt, Volker, Rechtsanwalt, Bergisch-Gladbach*  
*Hintzen, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Bonn*  
*Höhn, Ernst, Dr., Universitätsprofessor, St. Gallen/Schweiz*  
*Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München*  
*Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.*  
*Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Böblingen*  
*Huss, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln*  
*Ivens, Heinrich, Richter am Finanzgericht, Pinneberg bei Hamburg*  
*Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg*  
*Jansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen*  
*Jantos, Heinz, Steuerberater, Berlin*  
*Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts Berlin, Berlin*  
*Jülich, Stefan H., Assessor, Magstadt*  
*Jürgens, Günter, Dr., Ministerialrat, Köln*  
*Keßler, Rainer, Oberregierungsrat, Meckenheim*  
*Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, Stuttgart*  
*Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Münster*  
*Klasen, Volker, Regierungsrat, Dortmund*  
*Klein, Franz, Dr., Ministerialdirektor, Bonn-Röttgen*  
*Kley, Max Dietrich, Rechtsanwalt, Bad Dürkheim*  
*Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn*  
*Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund*  
*Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Bonn*  
*Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Universitätsprofessor, Bonn/Göttingen*  
*Knobel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße*  
*Koch, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin*  
*Koch, Karl, Dr., Ministerialdirektor, Bonn*  
*Koch, Wolfgang, Assessor, Nürnberg*  
*König, Andreas, Steuerberater, Montabaur*

- König*, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kassel  
*Kobler*, Richard, Regierungsdirektor, Wachtberg-Ließem  
*Kracke*, Rolf, Steuerbevollmächtigter, Hude  
*Kraft*, Wolfgang, Dr., Präsident des Hess. Finanzgerichts, Kassel  
*Krapp*, Franzjosef, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Mainz  
*Krauß*, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster  
*Krefting*, Erwin, Notar a. D., Waldbröl  
*Kreile*, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,  
München  
*Kreppel*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Krug*, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Kruse*, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg-Blankenese  
und Bochum  
von *Küchler*, Carl, Rechtsanwalt, Norderstedt  
*Kunert*, Bernhard, Steuerberater, Köln  
*Kunst*, Rainer, Rechtsassessor, Hannover  
*Kutz*, Werner, Regierungsdirektor, Berlin  
*Landsmann*, Georg Friedrich, Vors. Richter am Finanzgericht, Preetz bei  
Kiel  
*Lang*, Joachim, Dr., Wiss. Assistent, Köln  
*Laube*, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf  
*Laudan*, Diether, Dr., Zentralabteilung Steuern der BASF, Weinheim  
*Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frank-  
furt/M.  
*Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel  
*Lehmann*, Horst, Dr., Geschäftsführendes Vorstandsmitglied eines VVaG.,  
Essen  
*Liedtke*, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Stuttgart  
*Lieser*, Joachim, Dr., Cheflektor, Bonn  
*Löhning*, Bernd, Dr., Oberregierungsrat, Berlin  
*Loos*, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Chefsyndikus, Köln

- Luchterhand*, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Stockdorf  
*Ludwig*, Werner, Ltd. Regierungsdirektor, Kiel  
*Luther*, Siegfried, Dr., Gütersloh  
*Manke*, Klaus, Dr., Ministerialdirigent, Bonn  
*Manfreda*, Heinz, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien  
*Martin*, Suse, Regierungsassessorin, Tübingen  
*Mathiak*, Walter, Vors. Richter am Finanzgericht, München und Kiel  
*Meeth*, Rüdiger W., Rechtsanwalt, Wiesbaden  
*Meilicke*, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn  
*Meincke*, Jens Peter, Dr., Professor, Köln  
*Mencke*, Thomas, Ministerialrat, Bonn  
*Mennel*, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn  
*Merz*, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen  
*Meyn*, Kurt, Steuerberater, Herford  
*Mohr*, K., Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/M.  
*Mösbauer*, Heinz, Dr., Wiss. Assistent, Bochum  
*Mössner*, J. M., Professor, Dr., Hamburg  
*Müller*, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter bei Bonn  
*Müller*, Johannes, Regierungsrat, Neckarhausen  
*Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Müller*, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster  
*Nehring*, Heinz, Geschäftsführer, Mannheim-Neuostheim  
*Neuhof*, Manfred, Rechtsreferendar, Bonn-Beuel  
*Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle  
*Niemeyer*, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn  
*Nikoleit*, Alfred, Finanzgerichtspräsident a. D., Kiel  
*Oepen*, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin bei Bonn  
*Oertel*, Reiner, Dr., Bayreuth  
*Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen

- Orth*, Manfred, Regierungsrat z. A., Rockenberg
- Otto*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg
- Parzeller*, Hans E., Regierungsoberrat, Künzell
- Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
- Peter*, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen
- Peusquens*, Herbert, Dr., Professor, Rösrath bei Köln
- Pezzer*, Heinz-Jürgen, Wiss. Assistent, Brühl
- Pfitzner*, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedehoven
- Philipowski*, Rüdiger, Dr., Privatdozent, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn-Bad Godesberg
- Pinne*, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Plate*, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
- Ponschab*, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart
- Prüfer*, Klaus, Oberregierungsrat, Hinterzarten
- Raupach*, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts Bremen, Bremen
- Rasenack*, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
- Reuss*, Tilman, Oberregierungsrat, Nürnberg
- Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Ts.
- Reuter*, Horst, Regierungsrat, Wülfrath
- Ritter*, Wolfgang, Leiter des Zentralbereichs Recht, Steuern und Versicherungen der BASF, Frankenthal
- Rönitz*, Dieter, Vizepräsident am Finanzgericht, Kaarst bei Düsseldorf
- Rößler*, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Pfalzel
- Rudloff*, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Runge*, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans Georg, Dr. Dr., Universitätsprofessor, Graz
- Salditt*, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied

- Sauer*, Gisbert, Assessor, Berlin
- Schall*, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Schaumburg*, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Köln
- Schaumburg*, Heide, Dr., Regierungsrätin, Köln
- Schaupensteiner-Perske*, Eva, Regierungsrätin z. A., Frankfurt/M.
- Schick*, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
- Schitag*, Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft, Stuttgart
- Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Siegen/Westf.
- Schlütter*, Egon, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Schmidberger*, Alfons, Rechtsreferendar, Tübingen
- Schmidt*, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
- Schmidt*, Ludwig, Dr., Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham bei München
- Schmitt*, Karl, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
- Schöck*, Thomas A. H., Rechtsreferendar, Nürnberg
- Schöck*, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
- Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Ministerialrat, Hangelar-Niederberg
- Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen
- Schreven*, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
- Schultheis*, Steuerberater, Bad Wildungen
- Schulze-Balluff*, Bärbel, Rechtsreferendarin, Köln
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
- Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
- Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen/Westfalen
- Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
- Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Dreieich
- Sebastian*, Carl L., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Sigloch*, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart-Bad Cannstatt

- Söffing*, Günter, Dr., Ministerialrat, Swisttal-Buschhoven bei Bonn  
*Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Darmstadt und München  
*Spanner*, Hans, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Speich*, Günter, Dr., St. Augustin  
*Stäuber*, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialrat, Bonn-Holzlar  
*Stakemann*, Hartwig, Dr., Präsident des Nieders. Finanzgerichts, Großburgwedel bei Hannover  
*Steinberg*, Wilhelm, Dr., Ministerialdirigent a. D., Bonn-Venusberg  
*Steinhilper*, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg  
*Stödter*, Helga, Dr., Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg  
*Stoll*, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien  
*Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt, Umkirch  
*Streck*, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Köln  
*Stuhrmann*, Gerd, Dr., Regierungsdirektor, Köln  
*Süchting*, Hans-Peter, Ministerialrat, Kiel  
*Thiel*, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst bei Düsseldorf  
*Tipke*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Troll*, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn  
*Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin  
*Uhlig*, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Bonn  
*Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz  
*Veltum*, August, Rechtsanwalt und Steuerberater, Essen  
*Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe  
*Vogel*, Horst, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg  
*Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Vogel*, Hans Heinrich, Dr., Universitätslektor, Löddeköpinge bei Lund/Schweden  
*Vogelsang*, Horst, Regierungsdirektor, Siegburg  
*Voß*, Reimer, Vors. Richter am Finanzgericht, Wohltorf bei Hamburg  
*Waas*, Georg, Rechtsreferendar, München  
*Wachenhausen*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn

- Wachweger*, Dieter, Ministerialrat, Bonn  
von *Wallis*, Hugo, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Weber*, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld  
*Weber*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/M.  
*Weckerle*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Berlin  
*Wegemer*, Paul, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Weidemann*, Manfred, Rechtsreferendar, Braunschweig  
*Weidinger*, Richard, Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg  
*Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Freiburg i. Br.  
*Westermann*, Wolfgang, Regierungsdirektor, Wuppertal  
*Winter*, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr  
*Wirtz*, Otto, Bornheim  
*Witte*, Leo, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Vorsitzender des Deutschen Richterbundes, Münster  
*Woerner*, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Wrede*, Friedrich, Ministerialrat, Bonn-Holzlar  
*Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg  
*Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg/Österr.



## Fundstellen der Referate der Tagung 1976

*Professor Dr. Klaus Vogel, Heidelberg*

Eröffnungsvortrag: Standort und Bedeutung des Steuerrechts in der Rechtsordnung, DStZA 1977, 5 ff.

### Generalthema: Steuerjuristische Ausbildung

*Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum*

Steuerjuristische Ausbildung in der Bundesrepublik — Bestandsaufnahme und Verbesserungsvorschläge —, NJW 1977, 230.

*Rechtsanwalt und Notar Franz Josef Haas, Bochum*

Die Folgen fehlender steuerjuristischer Ausbildung für die juristische Berufspraxis, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/78, 466 ff.

*Professor Hugh J. Ault, Boston*

Steuerjuristische Ausbildung in den USA, FR 1977, 87; s. auch StuW 1975, 147 ff.

*Professor Jan van Dijk, Tilburg*

Steuerjuristische Ausbildung in den Niederlanden, FR 1977, 87; s. auch StuW 1974, 255.

*Professor J. Ernest Krings, Brüssel*

Steuerjuristische Ausbildung in Belgien, StuW 1977, 290 ff., FR 1977, 87.

### Generalthema: Steuergesetzgebung

*Professor Dr. Klaus Tipke, Köln*

Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers — Kritik und Verbesserungsvorschläge —, StuW 1976, 293 ff.

*Rechtsanwalt Dr. Reinhold Kreile, MdB, Bonn*

Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Parlamentariers, StuW 1977, 1 ff.

*Ministerialdirigent Dr. Adalbert Uelner, Bonn*

Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Ministerialbeamten, DStR 1977, 119 ff.

*Privatdozent Dr. Hans Herbert von Arnim, Wiesbaden*

Die Steuergesetzgebung aus der Sicht des Steuerzahlers, *StuW* 1977, 252 ff.

*Vors. Richter am Finanzgericht Reimer Voß, Wohltorf b. Hamburg*

Die Steuergesetzgebung aus der Sicht des Finanzrichters, *StuW* 1977, 255 ff.

### **Tagungsberichte**

von *E. Bender* in *FR* 1976, 618; *J. Lang* in *StuW* 1977, 94; *H. H. Mösbauer* in *NJW* 1977, 237; *H. G. Ruppe* in *Österreichische Steuer-Zeitung* 1977, 49.

## Namensregister

### A

Ault 155, 211, 231, 233, 234, 235

### B

Ballerstedt 84, 225

Bärmann 222

Barth 219, 222

Bartholomeyczik 96, 220

Barz 220

Bassenge 90

Battes 108

Bauer 87, 92

Becker E. 21, 26, 101, 104

Beinert 104, 106, 127, 141, 232

Beisse 46, 66, 67

Bise 86, 127

Blümich-Falk 25, 32, 122

Bockelberg 100

Boettcher 10, 33

Böttcher 85, 106, 122, 205

Borggräfe 198, 208, 209, 212, 233

Breidenbach 115

Brezing 99

Buchwald 79

Bühler 98

Bühler/Paulick 18

Burschberg 106

### C

Canaris 38

Carlé 70, 71, 75

Costede 55

### D

Diederichsen 73

Dietz 77

van Dijk 167, 192, 193, 231, 233,  
235, 236

Dobroschke/Potthast 103

Dölle 73

Döllerer 45

Donau 73

Dornbach 100, 102, 105

Duden 79, 103, 131, 219, 222, 224

### E

Erman 73, 221

Esser 47

### F

Felix 9, 10, 76, 87, 94, 192, 195, 197,  
202, 216, 218, 220, 232, 234

Fenoyes 106

Fichtelmann 9, 94

Finken 217, 234

Fischer 79, 80, 85, 108, 117

Flick/Wassermeyer 99

Flume 82, 106, 107, 110, 111, 119,  
203, 215, 221, 223

Friauf 5, 189, 192, 193, 194, 199,  
213, 215, 235, 236

Fries 98

### G

Gassner 11, 56, 99

Gernhuber 73

Geßler 77, 79

v. Gierke, J. 3, 79

v. Godin 79

Göppinger 72

Görllich 207, 212, 217, 218, 230, 234

Grieger 204, 223

Groh 22, 57, 101, 231, 232, 233

### H

Haas 11

Hartz 225

Hefermehl 219

Heinrich 73

Heister 20, 32  
 Helm 219, 221, 224  
 Hengstmann 98  
 Hensel 13  
 Herrmann/Heuer 10, 14, 17, 19, 21,  
 27, 29, 30, 32, 45, 66, 102, 105,  
 106, 111, 117, 206  
 Heuer 206  
 Heusinger 224  
 Heyn 221  
 Hilger, Marie-Luise 196  
 Hinz 72, 73  
 Hoeniger 108  
 Huber 79, 107, 111, 112, 116, 118,  
 119, 120, 122  
 Huber-Krebs 11  
 Hübschmann/Hepp/Spitaler 13, 14  
 Hueck 79, 107, 108, 109, 111, 113,  
 119, 120, 222

## K

Kaduk 108  
 Kapp 117  
 Keßler 108, 109  
 Kirchhof 192, 194, 211, 231, 235  
 Kittner 221  
 Knobbe-Keuk 105, 111  
 Knur 98, 219, 220  
 Koch, K. 197  
 Köhler 51  
 König 98  
 Koenigs 79  
 Kohlhossler 223, 224  
 Kraft/Kreutz 77  
 Kraneis 105  
 Krause 98  
 Krückmann 87  
 Kruk 223  
 Kruse 10, 11, 12, 46, 49  
 Kühn/Kutter 14  
 Kunz 74  
 Kunze 225  
 Kupisch 90

## L

Lagemann 75  
 Lang, J. 17

Lang, R. 98  
 Lange 73  
 Larenz 90, 99, 196  
 Lehmann 77  
 Leibholz 204  
 Lempenau 90  
 Lenski 104  
 Littmann 10, 17, 21, 24, 26, 32, 116,  
 122  
 Löhlein 105

## M

Märkle 116  
 Megow/Michel 102, 106, 109, 110,  
 111, 112  
 Meincke 69, 93, 119, 231, 233  
 Mennel, A. 177, 192, 213, 214, 234  
 Merle 222  
 Möhring 224  
 Mügel 98  
 Müller 219  
 Müller-Freienfels 96

## N

Nitschke 108  
 Nußbaum 94

## O

Offerhaus 19, 53, 59  
 Oswald 53, 54

## P

Palandt 208  
 Papier 225  
 Paulick 18, 76, 77, 79, 85  
 Pawlowski 53, 100  
 Petzoldt 59, 63  
 Philipowski 10, 20, 33  
 Piltz 94  
 Priester 59

## R

Rasenack 199  
 Raupach 102, 201, 202, 210, 211,  
 230, 234

Redeker 225  
 Reinhardt 90, 91  
 Reinicke 108  
 Reithmann 219  
 Richter 9, 35  
 Rönitz 10, 55  
 Ronke 73, 85  
 Rothe 87  
 Ruppe 7, 10, 11, 12, 28, 30, 46, 55,  
 128, 195, 199, 200, 201, 202, 229,  
 230, 231, 232, 233, 234

## S

Salditt 35  
 Sander 32  
 Schellenberger 19, 21  
 Schick 94, 204, 230  
 Schiedermayr 221  
 Schiffbauer 14  
 Schilling 77, 79, 80, 117, 221, 225  
 Schmidt, F. 220  
 Schmidt, H. 9, 15, 29, 31, 32, 36  
 Schmidt, L. 9, 15, 18, 19, 21, 22, 27,  
 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 41, 50,  
 53, 55, 56, 63, 71, 74, 75, 88, 93,  
 106, 130, 139, 194, 200, 203, 204,  
 208, 209, 211, 213, 224, 229, 230,  
 231, 232, 233, 235  
 Schubert/Pokorny/Schuch 18  
 Schulte 222, 223, 224  
 Schulze v. Lasaulx 79  
 Schulze zur Wiesche 226, 231, 233  
 Schulze-Osterloh 102, 113  
 Schwendy 11  
 Seeliger 13  
 Seithel 37  
 Serick 90  
 Siber 73, 79, 89  
 Söffing 19, 27, 59, 64, 86, 125, 127,  
 130, 208, 212, 231, 233  
 Söhn 200, 207, 214, 230, 234  
 Spanner 11  
 Spitaler 225  
 Starck 225  
 Staudenmaier 111  
 Stewner 225  
 Stoll 11, 18, 36

Streck 78, 111, 122, 197  
 Strecker 88  
 Strutz 15, 18, 25, 30, 101, 104  
 Sudhoff 18, 20, 26

## T

Teichmann 107, 109  
 Tiedtke 10, 12, 79, 80, 82  
 Tipke 1, 9, 10, 11, 15, 17, 21, 29, 30,  
 36, 38, 46, 55, 63, 66, 69, 99, 102,  
 196, 213, 223, 229  
 Tipke/Kruse 12, 13, 55, 99, 106  
 v. Tuhr 87

## U

Uelner 59  
 Ulmer 91, 92, 93, 204

## V

van Dijk 192, 193  
 Veiel 104  
 Vetzberger 30, 36  
 Vogel, K. 52, 189, 192, 193, 195, 196,  
 198, 199, 202, 208, 213, 214, 216,  
 218, 231, 235

## W

Wapenhensch 98  
 Westermann, H. 81, 87, 198, 219,  
 221, 222, 223, 224  
 Westermann, W. 198, 215, 233, 234  
 Wiedemann 111, 118, 203, 220, 222,  
 223  
 Wilburg 38  
 Winter 18, 27  
 Wirner 205  
 Wolf 55, 106  
 Wolff H. J. 402  
 Wolff/Chrysant 104  
 Wolff/Kaiser 87  
 Wüst 219, 224, 225

## Z

Zartmann 85, 205, 230, 232  
 Zitzlaff 33



# Urteilsregister

## I. Deutsche Gerichtsentscheidungen

### 1. Bundesverfassungsgericht

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
24. 1. 1962	1 BvR 845/58	BVerfGE 13, 313	106
30. 6. 1964	1 BvL 16-25/62	BVerfGE 18, 97	98
23. 11. 1976	1 BvR 150/75	FR 1977, 52	52
16. 8. 1977	1 BvR 836/72	—	55

### 2. Preußisches Oberverwaltungsgericht

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
11. 5. 1885	II B 16/85	P.OVG Bd 12, 21	24
10. 10. 1885	I C 66/85	P.OVG Bd 12, 163	35
10. 6. 1887	II B 28/87	P.OVG Bd 15, 22	35

### 3. Reichsfinanzhof

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
26. 9. 1922	VI A 178/22	RFHE 10, 237	81
1. 10. 1924	VI A 23/24	RFHE 14, 218	104
2. 12. 1925	VI B 179/25	RFHE 18, 85	104
4. 9. 1929	VI A 1521/29	RStBl. 1929, 607	19
9. 4. 1930	VI A 1451, 1458/29	StuW 1930, 610	104
15. 1. 1931	VI A 611/30	RStBl. 1931, 275	104
17. 6. 1931	VI A 1208/31	RStBl. 1931, 633	18 f.
21. 6. 1933	VI A 588/30	RStBl. 1933, 1014	104
7. 2. 1934	VI A 933/32	StuW 1934, 215	104
16. 1. 1935	VI A 288	StuW 1935, 150	33
30. 9. 1936	VI A 801/35	RStBl. 1936, 1099	100, 120
9. 3. 1938	IV 81/38	RStBl. 1938, 643	105
4. 5. 1938	VI 213/38	StuW 1938, 357	104
22. 6. 1938	VI 687/37	RStBl. 1938, 669	24
6. 9. 1939	VI 231/38	RStBl. 1939, 1008	100
7. 11. 1940	IIIe 18/40	RStBl. 1941, 71	30
31. 7. 1941	IV 130/41	RStBl. 1941, 861	128

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
19. 3. 1942	III 43/42	RStBl. 1942, 542	127
15. 4. 1942	VI 181/41	RStBl. 1942, 505	100
29. 4. 1942	VI 101/42	RStBl. 1942, 497	100
14. 4. 1943	VI 422/42	RStBl. 1943, 516	33, 128

#### 4. Bundesfinanzhof

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
2. 3. 1951	IV 149/50 U	BStBl. III 1951, 87	128
22. 8. 1951	IV 256/50 S	BStBl. III 1951, 181	100, 115
13. 5. 1954	IV 300/53 U	BStBl. III 1954, 199	66
9. 7. 1954	III 84/54 U	BStBl. III 1954, 250	127
27. 4. 1955	IV 174/54 U	BStBl. III 1955, 184	9
13. 9. 1956	IV 317/55 U	BStBl. III 1956, 380	9
27. 11. 1956	I 260/56 U	BStBl. III 1957, 35	23
11. 1. 1957	VI 5/54 U	BStBl. III 1957, 68	128
8. 2. 1957	VI 27/56 U	BStBl. III 1957, 207	128
5. 7. 1957	VI 74/55 U	BStBl. III 1957, 393	128
10. 10. 1957	IV 25/57 U	BStBl. III 1957, 419	9
15. 11. 1957	VI 79/55 U	BStBl. III 1958, 103	128
11. 2. 1958	I 352/56 U	BStBl. III 1958, 254	9
26. 8. 1958	I 116/58 U	BStBl. III 1958, 445	115
29. 1. 1959	III 71/58 U	BStBl. III 1959, 155	112, 116
18. 2. 1959	VI D 1/58 S	BStBl. III 1959, 263	14, 31
22. 9. 1959	I 5/59 U	BStBl. III 1960, 37	128
2. 10. 1959	VI 64/57 U	BStBl. III 1960, 36	128
21. 6. 1960	I 38/59	HFR 1961, 9	122
31. 1. 1961	I 259/60 U	BStBl. III 1961, 158	115 f.
4. 8. 1961	VI 269/60 S	BStBl. III 1961, 562	127
25. 8. 1961	VI 99/59 S	BStBl. III 1961, 482	23
25. 7. 1963	IV 421/62 U	BStBl. III 1964, 3	116
30. 8. 1963	VI 216/62 U	BStBl. III 1964, 59	128
11. 10. 1963	VI 251/62 U	BStBl. III 1963, 564	66
7. 11. 1963	IV R 335/61 U	BStBl. III 1964, 61	24, 120
26. 6. 1964	VI 296/62 U	BStBl. III 1964, 619	122
7. 8. 1964	VI 165/63 U	BStBl. III 1964, 576	128
5. 2. 1965	VI 234/63 U	BStBl. III 1965, 256	23
6. 7. 1966	VI 148/65	BStBl. III 1966, 622	9, 127
6. 7. 1966	VI 135/65	BStBl. III 1966, 650	127
6. 7. 1966	VI 124/65	BStBl. III 1966, 584	61, 127 ff.
21. 2. 1967	VI 263/65	BStBl. III 1967, 311	127
8. 6. 1967	IV 162/63	BStBl. III 1967, 598	115, 122
12. 7. 1967	I 204/64	BStBl. III 1967, 781	128
15. 11. 1967	IV R 139/67	BStBl. II 1968, 152	100, 115, 122

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
24. 11. 1967	VI R 274/66	BStBl. II 1968, 260	9, 35, 127 f., 137
25. 4. 1968	VI R 279/66	BStBl. II 1968, 598	115, 122
11. 12. 1968	I 250/64	BStBl. II 1969, 188	18 ff.
4. 7. 1969	VI R 259/67	BStBl. II 1969, 724	66
9. 7. 1969	I R 188/67	BStBl. II 1969, 690	120
9. 7. 1969	I R 78/67	BStBl. II 1969, 117	117
8. 8. 1969	VI R 295/67	BStBl. II 1969, 683	9, 61, 127 f., 136
12. 9. 1969	VI R 333/67	BStBl. II 1969, 706	9, 127
12. 12. 1969	VI R 301/67	BStBl. II 1970, 212	9
22. 1. 1970	IV 85/65	BStBl. II 1970, 413	100, 101
22. 1. 1970	IV R 178/68	BStBl. II 1970, 416	116, 120
26. 1. 1970	IV R 144/66	BStBl. II 1970, 264	49
15. 10. 1970	IV R 134/70	BStBl. II 1971, 262	100, 116, 119
10. 3. 1971	I R 73/67	BStBl. II 1971, 589	76
26. 3. 1971	VI R 131-135/68	BStBl. II 1971, 478	9, 32, 61, 127
26. 5. 1971	IV R 11/70	BStBl. II 1971, 557	32
26. 5. 1971	IV R 11/70	BStBl. II 1971, 557	103, 115, 119 f.
2. 7. 1971	III R 72/70	BStBl. II 1971, 678	116
15. 9. 1971	I R 166/68	BStBl. II 1972, 174	127
26. 10. 1971	VIII R 137/70	BStBl. II 1972, 215	9
1. 2. 1972	VIII R 118/71	BStBl. II 1972, 347	127, 136
10. 2. 1972	I R 205/66	BStBl. II 1972, 455	99
29. 5. 1972	GrS 4/71	BStBl. II 1973, 5	45, 101, 114 ff., 117 f., 121
8. 11. 1972	I R 227/70	BStBl. II 1973, 287	10
17. 1. 1973	I R 191/72	BStBl. II 1973, 260	106
1. 2. 1973	IV R 138/67	BStBl. II 1973, 526	119 f.
1. 2. 1973	IV R 9/68	BStBl. II 1973, 221	101, 119 f.
7. 2. 1973	I R 215/72	BStBl. II 1973, 493	127
14. 2. 1973	I R 131/70	BStBl. II 1973, 395	101, 110, 117
14. 2. 1973	I R 77/71	BStBl. II 1973, 452	18
29. 3. 1973	IV R 56/70	BStBl. II 1973, 650	110, 115, 118
29. 3. 1973	IV R 158/68	BStBl. II 1973, 489	116, 120, 122
4. 6. 1973	IV R 26/68	BStBl. II 1973, 866	110, 120
27. 9. 1973	IV R 33/71	BStBl. II 1974, 51	116
20. 11. 1973	VIII R 256/72	BStBl. II 1974, 163	63, 133
11. 12. 1973	VIII R 47/68	BStBl. II 1974, 509	61, 87
15. 1. 1974	VIII R 115/69	BStBl. II 1974, 351	61, 133
18. 1. 1974	VI R 221/69	BStBl. II 1974, 301	103
30. 1. 1974	I R 16/72	BFHE 111, 336	63
21. 2. 1974	IV R 28/73	BStBl. II 1974, 404	101, 103
13. 3. 1974	I R 180/72	BStBl. II 1974, 423	127
26. 3. 1974	VIII R 210/72	BStBl. II 1975, 6	64, 127

Datum	Aktenzeich.	Fundstelle	Seite
26. 3. 1974	VIII R 120/69	BStBl. II 1974, 424	63
9. 7. 1974	IV 427/62 U	BStBl. II 1974, 530	106
18. 7. 1974	IV B 34/74	BStBl. II 1974, 740	45
8. 8. 1974	IV R 101/73	BStBl. II 1975, 34	45
19. 9. 1974	IV R 95/73	BStBl. II 1975, 141	76, 102
28. 11. 1974	I R 232/72	BStBl. II 1975, 498	102, 105
20. 2. 1975	IV R 62/74	BStBl. II 1975, 569	55
27. 2. 1975	I R 11/72	BStBl. II 1975, 611	76
15. 5. 1975	IV R 138/74	BStBl. II 1975, 692	55
24. 7. 1975	IV R 99/72	BStBl. II 1975, 772	9
26. 8. 1975	VIII R 195/71	BStBl. II 1976, 182	61, 64
4. 12. 1975	IV R 180/72	BStBl. II 1976, 292	103
29. 1. 1976	IV R 97/74	BStBl. II 1976, 332	55
29. 1. 1976	IV R 89/75	BStBl. II 1976, 374	101, 103, 118
29. 1. 1976	IV R 73/73	BStBl. II 1976, 324	110
5. 2. 1976	IV R 31/74	BStBl. II 1976, 335	61
19. 2. 1976	IV R 179/72	BStBl. II 1976, 415	51, 61
26. 2. 1976	I R 150/74	BStBl. II 1976, 378	63
11. 3. 1976	IV R 119/72	BStBl. II 1976, 421	61, 133
11. 3. 1976	VIII R 225/71	BStBl. II 1976, 613	61
11. 3. 1976	IV R 119/72	BStBl. II 1976, 421	127
24. 3. 1976	I R 138/73	BStBl. II 1976, 537	63, 136
13. 5. 1976	IV R 83/75	BStBl. II 1976, 592	86 ff., 126 f.
23. 6. 1976	I R 178/74	BStBl. II 1976, 678	53
24. 6. 1976	IV R 173/74	BStBl. II 1976, 643	45
7. 10. 1976	IV R 50/72	BStBl. II 1977, 201	55
3. 11. 1976	VIII R 137/74	BStBl. II 1977, 205	24, 70 ff.
3. 11. 1976	VIII R 1970/74	BStBl. II 1977, 206	71 ff.
14. 12. 1976	VIII R 146/73	BStBl. II 1977, 215	16, 19, 59, 86 ff., 127 ff., 138, 175
16. 2. 1977	I R 132/75	BStBl. II 1977, 444	55
8. 3. 1977	VIII R 180/74	BStBl. II 1977, 629	127, 139
8. 3. 1977	VIII R 41/73	BStBl. II 1977, 465	45
16. 3. 1977	I R 213/74	BStBl. II 1977, 414	53
22. 6. 1977	I R 185/74	BStBl. II 1977, 836	55
22. 6. 1977	I R 171/74	BStBl. II 1977, 719	45
23. 6. 1977	IV R 43/73	BStBl. II 1977, 836	51, 61
18. 8. 1977	VIII R 7/74	BStBl. II 1977, 796	66

### 5. Finanzgerichte

Datum	Gericht	Aktenzeich.	Fundstelle	Seite
25. 5. 1973	FG Nürnberg	III 165/70	EFG 1973, 485	53
7. 6. 1973	FG Bremen	I 69/71	EFG 1973, 488	9
17. 7. 1973	FG Baden-Württ.	IV 70/72	EFG 1973, 545	52

Datum	Gericht	Aktenz.	Fundstelle	Seite
22. 10. 1974	Niedersächs. FG	II 185/74	EFG 1975, 200	53
14. 10. 1975	Hessisches FG	III 56/75	EFG 1976, 285	53
12. 7. 1976	FG Düsseldorf	V/XI 137/74E	EFG 1977, 62	53
20. 1. 1977	FG München	IV 52/73	EFG 1977, 328	102
28. 1. 1977	FG Nürnberg	III 109/76	EFG 1977, 325	23
4. 5. 1977	FG Nürnberg	V 189/72	EFG 1977, 423	9, 59, 132
13. 5. 1977	FG Nürnberg	III 176/76	EFG 1977, 487	22, 24

## 6. Reichsgericht

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
1. 2. 1890	I 304/89	RGZ 25, 41	120
22. 4. 1896	VI 57/96	RGZ 37, 58	114
12. 5. 1911	VII 519/10	RGZ 76, 278	119
25. 10. 1912	II 326/12	RGZ 80, 268	114
23. 10. 1920	V 168/20	RGZ 100, 165	119
26. 5. 1925	II 355/24	RGZ 111, 83	119
22. 2. 1940	VIII 9/40	RGZ 163, 257	113

## 7. Bundesgerichtshof

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
7. 3. 1951	II ZR 13/50	BB 1951, 654	117
24. 9. 1952	II ZR 136/51	BGHZ 7, 174	107, 113
29. 10. 1952	II ZR 16/52	BGHZ 7, 378	78 f., 83 ff., 107, 113
21. 5. 1955	IV ZR 7/55	BGHZ 17, 299	117
6. 6. 1957	IV ZB 53/57	BGHZ 24, 372	126
5. 5. 1958	VII ZR 130/57	BGHZ 27, 215	30
11. 5. 1959	II ZR 2/58	NJW 1959, 1433	113
25. 9. 1963	V ZR 93/62	DB 1963, 1604	76 f.
29. 1. 1964	V ZR 209/61	BGHZ 41, 96	109
25. 1. 1965	II ZR 233/62	BB 1965, 472	113
10. 6. 1965	III ZR 221/69	NJW 1965, 1913	109
10. 6. 1965	II ZR 6/63	BGHZ 44, 40	120, 122
8. 11. 1965	II ZR 223/64	BGHZ 44, 229	111
25. 4. 1966	II ZR 120/64	DB 1966, 854	111
9. 11. 1966	VIII ZR 73/64	BGHZ 46, 198	109
19. 12. 1966	III ZR 212/65	BB 1967, 478	114, 119 f.
6. 3. 1967	II ZR 180/65	DB 1967, 1258	83
6. 7. 1967	II ZR 218/65	BB 1967, 1307	111

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
15. 6. 1970	II ZR 13/68	BB 1970, 1069	114, 119 f.
21. 6. 1972	IV ZR 221/69	NJW 1972, 1709	113
25. 9. 1972	III ZR 97/70	DB 1972, 2201	120, 122
7. 12. 1972	II ZR 98/70	DB 1973, 272	111
20. 9. 1973	VII ZR 176/71	BB 1973, 1368	117
12. 2. 1973	II ZR 69/70	DB 1973, 1739	120
18. 11. 1974	II ZR 7/73	DB 1975, 145	111
12. 12. 1974	II ZR 166/72	DB 1975, 439	91 ff.
15. 12. 1974	II ZR 27/73	BGHZ 63, 338	119 f.
26. 5. 1975	II ZR 63/74	DB 1975, 2123	111
13. 6. 1977	II ZR 150/76	DB 1977, 1454	101, 111, 113, 116
4. 7. 1977	II ZR 91/76	DB 1977, 1940	45, 56

## 8. Landgerichte

Datum	Gericht	Aktenzeich.	Fundstelle	Seite
12. 2. 1974	Bay.Ob. Landg.	1 Z 104/73	NJW 1974, 1142	54
12. 1. 1977	LG München II	10 O 5366/75	DB 1977, 443	119
—	OLG Hamburg	—	HamGZ 1916 B 299	87

## II. Weitere Gerichtsentscheidungen

### 1. Niederlande (Hooge Raad)

Datum	Fundstelle	Seite
25. 6. 1969	BNB 1969, 212	175
21. 4. 1976	BNB 1977, 13	172

### 2. Österreich (Verwaltungsgerichtshof)

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
18. 12. 1964	439/64	ÖStZB 1965, 51	24
11. 6. 1965	1085/64	ÖStZB 1965, 136	26
14. 6. 1972	770/70	ÖStZB 1973, 3	29
13. 9. 1972	1852/70	—	26
29. 9. 1976	1387/76	ÖStZB 1977, 156	24
8. 2. 1977	122/77	ÖStZB 1977, 156	26

---

**3. USA (Supreme Court)**

---

Entscheidung	Fundstelle	Seite
Basye v. United States	450 F. 2 d 109 (9 th Cir., 1971) reversed 410 U. S. 441 (SupCt. 1973)	158
Doyle v. Commissioner	147 F. 2 d 769 (4 th Cir., 1945)	161
Friedmann v. Commissioner	346 F. Sec. 506 (6 th Cir., 1965)	161
Helvering v. Clifford	309 U. S. 331 (Sup. Ct. 1940)	164
Helvering v. Eubank	311 U. S. 122 (Sup. Ct. 1940)	159
Helvering v. Horst	311 U. S. 112 (Sup. Ct. 1940)	160
Lucas v. Earl	281 U. S. 111 (1930)	157 ff.
Shepard v. United States	361 F. 2 d 972 (Ct. Cl. 1966)	161
Teschner v. Commissioner	147 F. 2 d 769 (4 th Cir., 1945)	161



## Sachregister

### A

- Abfindungsbeschränkungen des Gesellschafters 56
  - Motive für 153
  - als Unternehmensschutz 196
  - sind nicht atypisch 219, 221
- Abtretung als Standardfall 2, 21 f., 25, 26 f.
- Abtretung von Zinsansprüchen 52 ff.
- Aktienumtausch 71 ff.
- Angemessenheit der Gewinnverteilung 56, 99 ff., 113 ff., 123, 203 f., 224 f.
  - Beurteilung ist Sache der Tatsacheninstanz 225
  - Beweislast 123
  - in den Niederlanden 168 f., 172
  - Rechtsgrundlagen 99 ff.
  - in den U.S.A. 163
- Arbeitskraft, persönliche
  - als unübertragbare Quelle 28, 29, 157 ff., 172 f., 195
- Arbeitseinkünfte
  - sind nicht übertragbar 157 ff. (U.S.A.); 172 f. (Niederlande)
- atypische stille Beteiligung 54 f., 78
  - Form 78 ff.
- atypische Vertragsgestaltung 43

### B

- Bauernhof, Übergabe 42
- Bedingte Übertragung 43
- Befristete Dispositionsbefugnis 9, 24, 35 f., 43, 47, 48, 49, 50 f., 63, 137
  - und Frist 164
  - unter sieben Jahren nicht anerkannt in Großbritannien 182 f.
- Befristeter Nießbrauch 137
- Befristete Übertragung s. befristete Dispositionsbefugnis

- Beschränkung der Abfindung
  - s. Abfindungsbeschränkungen
- Beschränkung der Mitwirkungsrechte
  - Motive für 152 f.
- Beschränkungen des Entnahmerechts 43, 56, 153, 196, 219 f.
- Besitz 195
  - des Sparbuchs 71
- Beteiligung
  - s. Unternehmensbeteiligung
- BFH-Rechtsprechung
  - Kritik an zivilrechtlicher Würdigung durch die - 69 ff., 93 ff.
- Bürgerlich-rechtliche Position
  - Unmaßgeblichkeit 25
- Bürgerliches Recht s. auch Zivilrecht
  - Bedeutung für Zurechnungsfragen 10 ff.
  - hat nur Indizwirkung 11
  - Verhältnis zum Steuerrecht 11, 66 f., 128, 175 f.
- Bundesfinanzhof s. auch Rechtsprechung
  - Kritik an seiner Methode 2, 3, 45, 175
  - und Zivilrecht 204 f.

### C

- case law-Methode 46, 49, 165
  - s. auch leading case-Methode, Vergleichsfallmethode
- case law-Technik, s. case law-Methode
- Copyright-Übertragung 160

### D

- Dänemark
- Einkünfteübertragungen an Kinder in - 183 f., 214 f.

- Darlehen an Kinder unter Auflage** 48
- Darlehnsansprüche**
- Einräumung von - 144 f.
  - Motive für Einräumung 144 f.
- Darlehnsforderung**
- Abtretung einer 47
  - Nießbrauch an - 47, 52, ff.
- Dauerpfleger** 48
- de lege ferenda-Übertragungen** 5, 214 ff.
- Dienstleistungseinkünfte**, s. Arbeitskraft, Arbeitseinkünfte
- Dingliche oder obligatorische Beteiligung erforderlich?** 8, 29, 62, 64, 66, 206, 207
- Diskussionsstand** 8 ff.
- Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle** 199 f.
- befristete, s. befristete Dispositionsbefugnis
  - horizontale Teilung 20 f.
  - kündbare 35 f.
  - Mischtatbestände 36 f.
  - vertikale Teilung 22 ff.
  - widerrufliche 9, 24, 43, 47, 48, 62, 63, 164
- E**
- Einkommensübertragung**, s. auch Einkünfteübertragung
- von Dienstleistungseinkommen in den U.S.A. 157 ff.
  - von Vermögenseinkünften in den U.S.A. 160 ff.
- Einkommensverlagerung durch Trusts in den U.S.A.** 163 ff.
- Einkommensverlagerung**
- und Art. 6 ff. GG 189 ff., 193
  - und Einkommensverwendung 168 f.
  - und Steuerumgehung 195, 201 f., 218
  - und Unternehmensschutz 196 ff.
  - und Zusammenveranlagung 155 f.
- Einkommensverwendung** s. auch Einkünfteverwendung 44
- und Einkommensverlagerung 168 f.
  - mittelbare vorweggenommene 45
  - verdeckte 44
- Einkunftsarten**
- im niederländischen Steuerrecht 169
- Einkünfteerzielung**
- und Einkünfteverwendung 210 f.
- Einkünfteverlagerung**, s. Einkommensverlagerung
- Einkünfteübertragung**
- Gestaltungsmöglichkeiten 47 f.
  - keine - an minderjährige Kinder in Dänemark 183 f.
  - keine - an minderjährige Kinder in Großbritannien, Schweden, Norwegen 183 f., 185
- Einkünfteübertragung**
- Typologie 47 f.
  - verunglückte 142 f.
- Einkünfteverwendung und Einkünfteerzielung** 210 f.
- Einkünftezurechnung**
- Entweder-oder-Lösung 36
  - bei gewerblichen Einkünften 29 ff.
  - bei Kapitaleinkünften 28 f.
  - bei landwirtschaftlichen Einkünften 29 f.
  - und Mischtatbestände 36 ff.
  - und § 39 AO 13 f., 17, 209 ff., 212 f.
  - und § 12 Nr. 2 EStG 32 ff.
  - bei unselbständiger Arbeit 28
  - und Unterhalt 33 ff.
  - zum Unternehmer 30
  - wirtschaftliche Verfügungsmacht kein Kriterium für - 17
  - zum Herrn der Leistungsbeziehung 19
- Einkünftezurechnung bei Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle** 18 ff., 21, 22, 24, 25
- Einkunftsquelle** 28 ff., 45 f.
- Begriff 15
  - Begründung und Übertragung von - in Familienpersonengesellschaften 110 ff.
  - Dispositionsbefugnis über die - 199 f.

- Gesellschafterstellung als 101 ff., 106 ff.
- Mitunternehmerschaft als 101 ff.
- Sparguthaben als 70 ff.
- Unternehmensbeteiligung als 101 ff., 106 ff.
- Zurechnung der - bei Veräußerung 18
- Einkunftsquellenübertragung**
- im Steuerrecht der U.S.A. 155 ff.
- Einzelrechtsnachfolge**
- unter Lebenden zwischen Fremden 42
- Elterliche Gewalt** 48 f.
- Englische Lösung** 182 f., 214 f.
- verfassungsmäßig/verfassungswidrig 191
- Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit der Übertragung** 9, 26 f.
- Entnahmebeschränkungen** 43, 53, 56
- Motive für - 153
- sind normal 219 f.
- und Unternehmerschutz 196, 220

## F

- Familienbesteuerung**
- beeinflusst Einkünfteverlagerung 177, 178, 179 f.
- Familien-GmbH** 57 ff.
- Familienpersonengesellschaft**
- Begriff 97 f.
- Beteiligung an - als Einkunftsquelle 110 ff.
- Leistungsmißverhältnis bei 120 f.
- im Steuerrecht der Niederlande 172
- im Steuerrecht der U.S.A. 162 f.
- Familiensplitting**
- in Frankreich 185
- Formverstöße** 78 ff.
- und Scheingeschäfte 12
- Formvorschriften**
- grundsätzliche Unmaßgeblichkeit 12
- und Nießbrauch 133 f.
- Frankreich**
- Familiensplitting 185
- Frist**
- Mindest- für Trust 164

## G

- Gemischte Schenkung** 122
- Gesamtrechtsnachfolge** 41 f.
- Gesellschafterbeitrag**
- als Grundlage der Angemessenheitsprüfung 115
- Gesellschafterleistungen** 114 f.
- Bewertung 116 ff.
- Bewertungszeitpunkt 120
- Gesellschafterstellung als Einkunftsquelle** 101 ff., 106 ff.
- Gesellschaftsanteil**, s. Unternehmensbeteiligung
- Gesetzgeber**
- Eingriff des -s geboten? 4, 5
- und das Problem der Einkünfteübertragung 165
- Gestaltungsmöglichkeiten der Einkünfteübertragung** 47 f.
- Gewinnbeteiligungslimit**
- für Kinder 203
- Typisierung 224 f.
- Gewinnstammrecht** 88 f.
- Gleichheit im Unrecht** 194
- GmbH**, s. Familien-GmbH
- Großbritannien**
- Verhinderung von Einkünfteverlagerungen durch Sondervorschriften 182 f., 214 f.

## H

- hard cases make bad law** 164
- HGB-Typus der Gesellschaft** 55, 151 ff., 196
- Anlehnung an - unbegreiflich 220
- irrelevant 218 f.

## I

- income shifting** 178
- income splitting** 178
- Intimsphäre**
- besser geschützt bei Zusammenveranlagung 193
- und Art. 6 GG 193

## K

- Kapitalistische KG** 152
- Kapitalvermögen**
  - Zurechnung von Einkünften aus - 28 f.
- Kommanditanteil** 54
- Kommanditgesellschaft, kapitalistische** 152
- Konfliktgründe** 2
- Konkursverwalter**
  - und Zurechnung 24
- Kündbare Dispositionsbefugnis** 35 f.
- Kündigungbeschränkung** 43, 56, 222
- Kündigungsrecht des Vaters** 1
  - Motive 154
- Kurzfristigkeit der Übertragung,**
  - s. befristete Dispositionsbefugnis

## L

- leading case-Methode, s. auch case law-Methode, Vergleichsfallmethode**
  - im amerikanischen Recht 164

## M

- Methode des BFH** 2, 3, 45, 175
- Mietwert der Wohnung** 63
- Minderjährige Kinder**
  - Keine Einkünfteübertragungen an - in Großbritannien, Dänemark, Schweden 183
  - Zusammenveranlagung mit 5, 170, 184 f., 185 f., 189 ff.
- Mischtatbestände**
  - der Dispositionsbefugnis 36 f.
  - und Zurechnung 36 ff.
- Miteigentumsgemeinschaft**
  - und Zurechnung 22, 23
- Mitunternehmerbegriff des BFH**
  - Kritik an - 3
- Mitunternehmerschaft**
  - als Einkunftsquelle 24, 101 ff.
  - relative Bedeutungslosigkeit der - in den Niederlanden 171
- Mitwirkungsrechte in Gesellschaft**
  - unerheblich für Zurechnung 22

## Mitwirkungsrechte

- Motive für Beschränkung 152 f.

## N

- Niederlande**
  - Zusammenveranlagung mit Kindern 193
- Niederländisches Recht der Einkünfteübertragung** 167 ff.
- Nießbrauch** 59 ff., 192, 198 f., 226 ff.
  - als absetzbares Wirtschaftsgut
  - auflösend bedingter 137
  - befristeter 137
  - und Besitz 135
  - im Bereich der öffentlichen Versorgung 199
  - in bürgerlich-rechtlicher Sicht 86 ff., 126 ff.
  - an Darlehnsforderung 47
  - Durchführung 134
  - und Formvorschriften 133 f.
  - an Gewinnstammrecht 88 f., 126, 131
  - an Grundstücken 61 ff., 137
  - als Mittel der Einkünfteübertragung in den Niederlanden 175 f.
  - an Rechten 59 ff.
  - schenkweise begründeter 59 ff.
  - durch Steuerrecht zum Leben erweckt? 204 f.
  - Teilnießbrauch 138
  - unentgeltliche Bestellung 127, 129
  - und Unterhalt 227
  - Unterschied zur Vorausabtretung 209 f.
  - und Verwaltung 134
  - an Wertpapieren 130 ff.
  - und Zurechnung 19, 20, 21, 27
  - und Zwangsvollstreckung 209 f.
  - und § 12 Nr. 2 EStG 1, 128
- Nießbrauchsähnlichkeit des Trust** 163
- Nießbrauchbestellung** 86 ff.
  - für Kinder 144 ff.
  - Motive für 145 f.
- Nießbrauchseinkünfte**
  - Originarität unerheblich 209
  - Zurechnung 208 f.

**Norwegen**

- Einkünfteübertragung an Kinder in - 185

## O

**Obligatorische Berechtigung und**

- Zurechnung** 8, 29, 62, 64, 66, 206, 207

**Ordenseinkünfte** 159**Originäre Einkünfte**

- Irrelevanz bei Nießbrauch 209

## P

**Partnership** 162 f.**Patente** 173**Persönliche Einkünfte**

- nicht übertragbar 28, 29, 157 ff., 172 f., 195

**Personengesellschaft**

- und Zurechnung 22, 101 ff.

**Praktikable Lösung erforderlich**

215, 217

**Privatautonomie** 203

## R

**Rechtsprechung**, s. auch Bundesfinanzhof

- ihre Grenzen 192
- entscheidet nur kranke Fälle? 197 f.

**Rechtssicherheit** 38**Rechtstatsachen** 43 ff., 195 ff., 218 ff.**Rechtstatsachenkenntnis**

- Notwendigkeit von - 4

**Rentenbesteuerung**

- im niederländischen Steuerrecht 170 f.

**Richterrecht**

- in den U.S.A. 156 f.

## S

**Scheingeschäft** 172, 194

- und Formverstoß 12

**Schenkung**

- eines Gesellschaftsanteils 110 f.

- unter Nießbrauchsvorbehalt 138 f.

**Schenkweise Übertragung von Einkunftsquellen an Kinder** 42 ff.

- durch Begründung einer Darlehnsforderung 52 ff.
- durch Beteiligung an Familien-GmbH 57 ff.
- durch Beteiligung an Personalgesellschaft 54 ff.

- durch Nießbrauch 59 ff.

- Phänomene 43 ff.

- Rechtstatsachen der - 43 ff., 195 ff., 218 ff.

**Schuldanerkenntnis**

- abstraktes - als Schenkungsversprechen 53

**Schweden**

- Einkünfteübertragung an Kinder in - 184

**Schweiz**

- Zusammenveranlagung mit Kindern in der - 185 f.

**Simulation** s. Scheingeschäft**Sparbuch** 71

- Besitz - 71

**Sparguthaben**

- Begründung von - als Übertragung einer Einkunftsquelle 70 ff.

**Sparkonteneinrichtung** 70 ff.**Splitting**

- verhindert Einkünfteverlagerung 177, 178

**Stammrechtseinkünfte** 31**Standardfallmethode**, s. Vergleichsfallmethode**Steuerungsumgehung**

- und Einkünfteverlagerung 195, 201 f., 218

**Steuerungsumgehungsvorschrift**

- unberechtigter Horror, sie anzuwenden 201 f.

**Stille Beteiligung** 75, 78**Stille Reserven**

- Aufdeckung der - in den Niederlanden auch bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen 171

## T

- Teilnießbrauch 138  
 Theorie und Rechtsprechung 2, 45,  
 175  
 Trust-Besteuerung 157, 158, 163 f.,  
 182, 183, 215

## U

- Umgehung, s. Steuerumgehung  
 Unangemessenheit der Gewinnver-  
 teilung, s. Angemessenheit der  
 Gewinnverteilung  
 Unterbeteiligung 55, 205 ff.  
 Unterhalt  
 – und Einkünfteübertragung 50 ff.,  
 228  
 – und Einkünftezurechnung 33 ff.  
 – an getrennt lebende oder geschie-  
 dene Ehegatten  
 – im amerikanischen Steuerrecht 156  
 – im niederländischen Steuerrecht 170  
 – und Nießbrauch 227  
 Unterhaltslasten vermindern die  
 Leistungsfähigkeit 3, 187, 190 f.,  
 194, 213  
 Unterhaltspflicht  
 – keine – bei eigenen Einkünften  
 des Kindes 51 f., 74  
 – steuerliche Berücksichtigung ge-  
 boten 3, 190 f., 194, 213  
 Unterhaltszahlungen  
 – Beschränkung der Abzugsfähig-  
 keit von – und Einkünftever-  
 lagerung 3, 187, 190 f., 194, 213  
 Unternehmensbeteiligung  
 – als Einkunftsquelle 101 ff., 106 ff.  
 – von Kindern in den Niederlanden  
 unvorteilhaft 171  
 – Motive für – von Kindern 146 ff.  
 – Schenkung 54 ff.  
 Unternehmenseinkünfte  
 – Übertragung von – im nieder-  
 ländischen Steuerrecht 171 ff.  
 Unternehmensschutz  
 – und Einkünfteverlagerung  
 196 ff., 220

- Urheberrechte 173  
 Urteilsrezensionen durch Richter 224  
 U.S.A.  
 – Recht der Einkommensverlage-  
 rung 160 ff.

## V

- verdeckte Einkommensverwen-  
 dung 44  
 Verfassungsrecht  
 – und Zusammenveranlagung mit  
 Kindern 189 ff., 193  
 Vergleichsfallmethode 89 ff., 164  
 s. auch case law-Methode  
 – Kritik an 2  
 – Richtigkeitskontrolle durch 46 f.  
 Vermietung  
 – und Zurechnung 20, 22, 28 f.  
 Vermögenseinkünfte  
 – Übertragung der – in den  
 U.S.A. 160 ff.  
 – in den Niederlanden 173 ff.  
 Vermögensverwalter und Zurech-  
 nung 24  
 Vermögensverwaltung der Eltern  
 49, 72  
 Verpachtung  
 – und Zurechnung 20, 22, 28 f.  
 Verunglückte Übertragungen 142 f.  
 Verwaltungsüberforderung bei der  
 jetzigen Rechtslage 215, 217  
 Vorausabtretung  
 – als Standardfall 2, 21 f.

## W

- Widerrufliche Dispositionsbefug-  
 nis 24, 35 f.  
 – schädlich in Großbritannien 183  
 Widerrufliche Übertragung 9, 24,  
 43, 47, 48, 62, 63  
 – auf einen Trust 164  
 Wirtschaftliche Betrachtungsweise  
 – im U.S.A.-Recht 162, 165  
 Wirtschaftliches Eigentum  
 – und Einkünftezurechnung 13 f.,  
 17, 209 ff., 212 f.  
 Wohnungsüberlassung 63

## Z

**Zession**, s. Abtretung

**Zinsansprüche**

– Abtretung 52 ff.

**Zivilrecht**, s. auch Bürgerliches Recht

– in der BFH-Rechtsprechung  
69 ff., 93 ff.

– dem Steuerrecht nicht über-,  
sondern nebengeordnet 11

– und Bundesfinanzhof 204

– und Einkommensteuerrecht 66 f.

– und Steuerrecht in den Nieder-  
landen 175 f.

**Zivilrechtliche Vorfragen** 69 ff.

**Zivilrechtliche Wirksamkeit des**

**Gesellschaftsvertrages** 55

**Zurechnung**

– dingliche Berechtigung nicht  
erforderlich 21

– gewerbliche Einkünfte 29 f.

– und Miteigentumsgemeinschaft  
22 f.

– und Nießbrauch 19, 20, 21, 27

– und Personengesellschaft 22

**Zurechnungsnormen**

– allgemeine – fehlen 181

**Zurechnung von Einkünften**,  
s. Einkünftezurechnung

**Zusammenveranlagung**

– und Einkommensverlagerung  
155 f., 177, 178

– und Intimsphäre 193

**Zusammenveranlagung von Ehe-  
gatten**

– in den Niederlanden 169 f.

**Zusammenveranlagung mit Kindern**

– als de lege ferenda-Übertragung 5

– im niederländischen Steuerrecht 170

– in Belgien 184 f.

– in der Schweiz 185 f.

Bereits in 5. Auflage:

# Tipke Steuerrecht

Ein systematischer Grundriß von o. Professor Dr. Klaus Tipke.

**5. überarbeitete und erweiterte Auflage**  
1978, ca. 580 Seiten, 14,5x22,5 cm, Leinen  
ca. 58,- DM. ISBN 3 504 20028 6  
**Studienausgabe (Paperback) ca. 42,- DM.**  
ISBN 3 504 20029 4

Der „Tipke“ hat sich zu einem Bestseller in der Steuerliteratur entwickelt: Nach nur einem Jahr wurde schon wieder eine Neuauflage dieses anerkannten Lehrbuches erforderlich. Die 5. Auflage ist wiederum auf neuesten Stand von Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur gebracht worden. Gleichzeitig enthält sie gegenüber der Voraufgabe wieder viele Ergänzungen, Differenzierungen und Vertiefungen.

**Aus einer Besprechung der 4. Auflage:**

„... Das anzuzeigende Werk ist nun in hervorragender Weise geeignet, den mühevollen Einstieg in das positive Steuerrecht bewältigen zu helfen. Da die großen Kommentare zu den wichtigeren steuerrechtlichen Einzelgesetzen tausende von Seiten umfassen (zum Vergleich: Herrmann-Heuer, ESt und KSt, mehr als 10000 Seiten) und überdies fortlaufenden Änderungen unterliegen, erscheint es schier unmöglich, in einem systematischen

Grundriß das Wesentliche zu bringen. Tipke gelingt es jedoch tatsächlich, indem nicht Einzelschriften kasuistisch kommentiert werden, sondern vor allem die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts herausgearbeitet werden... Es liegt somit eine durch und durch kritisch gehaltene Arbeit vor, die überdies durch pointierte und engagierte Schreibweise besticht. Die Darstellung ist außerordentlich knapp, präzise und leicht verständlich... Tipkes Steuerrecht erscheint dem Rezensenten als Pflichtlektüre für Studierende der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und für Steuerberater, die von einer wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung her in den Beruf gelangt sind. Eine zumindest diagonale Lektüre wäre aber auch jedem anderen Betriebswirt anzuraten. (Nur mangels eigener Kompetenz für ein derartiges Urteil erstreckt sich die Empfehlung nicht auch auf Juristen.) Überdies ist das Verhältnis von Preis und hierfür gebotener Qualität und auch Quantität sehr günstig. Angesichts des raschen Absatzes der bisherigen Auflagen sollte man mit der Anschaffung nicht zu lange warten.“

**Dr. Dieter Rückle in Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1977, S. 825**

**Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln**

# Das neue Standardwerk zur Besteuerung der Gesellschaften!

# Knobbe-Keuk

# Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht

Von Dr. Brigitte Knobbe-Keuk, o. Professor an der Universität Göttingen, 530 Seiten, 14,5 x 22,5 cm, 1977, gebd. 78,- DM. ISBN 3 504 20050 2

Studienausgabe (Paperback) 68,- DM. ISBN 3 504 20051 0

Mit dieser Neuerscheinung wird eine grundlegende systematische Darstellung des Bilanzrechts und der Besteuerung der Gesellschaften vorgelegt.

Ein großer Mangel des deutschen Steuerrechts ist, daß der Besteuerung der Unternehmen keine einheitliche Konzeption zugrunde liegt. Das geltende Unternehmenssteuerrecht ist insbesondere durch seine fehlende Rechtsformneutralität und durch das Nebeneinander mehrerer den Gewinn und das Kapital belastender Steuern geprägt. Hinzu kommt, daß die in den Steuergesetzen selbst angelegte Schwierigkeit und Unübersichtlichkeit der Materie nicht ohne Einfluß auf die gesellschaftsrechtliche Wirklichkeit geblieben ist und zu einer Komplizierung der Gestaltungsformen geführt hat.

Bei dieser Lage entspricht eine grundlegende juristische Darstellung der Besteuerung der Unternehmen einem dringenden Bedürfnis. Das Schwergewicht liegt auf der Behandlung des – für die Unternehmen aller Rechtsformen im wesentlichen einheitlichen – Bilanzrechts und der Gewinnbesteuerung der Gesellschaften. Weitere Kapitel:

- Die Steuer nach dem Gewerbeertrag
- Die Belastung des Betriebsvermögens mit den ertragsunabhängigen Steuern;
- Gewinne aus der Veräußerung, Liquidation, Umwandlung und sonstigen rechtlichen Umstrukturierung des Betriebs.

Das Werk ist gekennzeichnet durch eine klare, prägnante Sprache, viele praktische Beispiele und die umfassende Verarbeitung der Rechtsprechung sowie weitgehende Berücksichtigung der Literatur. Die Reformgesetze zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind nicht nur berücksichtigt; die Autorin setzt sich auch kritisch mit ihnen auseinander.

Knobbe-Keuk wendet sich zum einen an die Vielzahl der steuerlichen Berater, die – auf der Grundlage ihrer Kenntnis des Bilanzrechts und des Bilanzsteuerrechts – um eine Durchdringung der übrigen Teile des Unternehmenssteuerrechts, insbesondere des Rechts der Besteuerung der Gesellschaften, bemüht sind. Zum anderen wird das Buch von Nutzen für diejenigen sein, die bei ihrer vertragsanwaltschaftlichen Tätigkeit neben den zivil- und gesellschaftsrechtlichen Aspekten auch die steuerrechtlichen und bilanziellen Auswirkungen zu beachten haben. Nur bei hinlänglicher Kenntnis auch der steuerrechtlichen und bilanziellen Zusammenhänge ist eine effektive Beratung möglich.

Diese systematische Darstellung zeigt nicht nur Gesamtzusammenhänge auf und schärft den Blick für problematische Entwicklungen des Rechtszustandes; sie ist auch dem Praktiker ein willkommenes Nachschlagewerk, wenn er sich schnell über Einzelfragen der Unternehmensbesteuerung informieren will. Das Buch bringt auch demjenigen Gewinn, der sich in das Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht einarbeiten möchte. Insbesondere wird es auch den mit dem Wahlfach Steuerrecht befaßten Studenten der Rechtswissenschaft den Zugang zu diesem für die Rechts- und Wirtschaftspraxis wichtigsten Bereich des Steuerrechts erleichtern.

## Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

# Die bewährten Steuerkommentare in Loseblattform

---

Tipke-Kruse

## **Abgabenordnung (AO 1977) / Finanzgerichtsordnung**

Kommentar zur Abgabenordnung (ohne Steuerstrafrecht) und Finanzgerichtsordnung, 8. Auflage (Stand einschl. Lieferung 29), bisher 2050 Seiten (incl. 750 Seiten FGO-Kommentierung) DIN A 5, in 2 Sammelbänden 125,- DM. Es ist ein Gesamtumfang von etwa 2400 Seiten vorgesehen. Ergänzungslieferungen erscheinen bis zur Vervollständigung der AO 1977 zügig, anschließend etwa zweimal jährlich.

Hübschmann - Hepp - Spitaler

## **Kommentar zur Abgabenordnung (AO 1977) und Finanzgerichtsordnung**

7. Auflage (Stand Lieferung 87), bisher ca. 3900 Seiten (incl. ca. 1700 Seiten FGO-Kommentierung) Lexikonformat, in 5 Sammelbänden 215,- DM. Es ist ein Gesamtumfang von etwa 5500 Seiten in 7 Bänden vorgesehen. Ergänzungslieferungen erscheinen bis zur Vervollständigung der AO 1977 zügig, anschließend etwa zwei- bis dreimal jährlich.

Kohlmann

## **Steuerstrafrecht**

Kommentar zum Straf- und Steuerordnungs-widrigkeitenrecht einschl. Verfahrensrecht, 2. Auflage, 1120 Seiten DIN A 5, in 2 Sammelbänden 145,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen etwa einmal jährlich.

Lenski - Steinberg

## **Kommentar zum Gewerbesteuer-gesetz**

5. Auflage, ca. 1950 Seiten DIN A 5, in 2 Sammelbänden 130,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen etwa zweimal jährlich.

Hermann - Heuer

## **Kommentar zum Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (einschl. Nebengesetze)**

18. Auflage, ca. 10350 Seiten Lexikonformat, in 11 Sammelbänden 295,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen etwa viermal jährlich.

Gürsching - Stenger

## **Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz**

6. Auflage, ca. 2950 Seiten DIN A 5, in 3 Sammelbänden 148,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen zwei- bis dreimal jährlich.

Kapp

## **Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-gesetz**

7. Auflage 870 Seiten DIN A 5, in Sammelband 120,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen etwa ein- bis zweimal jährlich.

Rau - Dürrwächter - Flick - Geist

## **Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)**

3. Auflage, bisher 3370 Seiten Lexikonformat, in 3 Sammelbänden 138,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen laufend.

Flick - Wassermeyer - Becker

## **Kommentar zum Außensteuergesetz**

3. Auflage, ca. 1700 Seiten Lexikonformat, in 2 Sammelbänden 195,- DM. Ergänzungslieferungen erscheinen etwa ein- bis zweimal jährlich.

---

**Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln**



