

Thema 3

Neue Gefahren bei der unentgeltlichen Geschäfts- und Anteilsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt?

(Referent: WP/StB Dr. Markus Niemeyer)

(Kommentator: Herr RegDir Thorsten Kontny)

A. Sachverhalt

Fall 1

A ist Inhaber eines Einzelunternehmens. Mit diesem Einzelunternehmen produziert er in zwei inländischen Betriebsstätten (in Wolfsburg und Stuttgart) unter Nutzung ihm gehörender Marken- und Patentrechte Kunststoffspritzgussteile für die Automobilindustrie. Anfang 2018 überträgt er sein Einzelunternehmen einschließlich des zugehörigen Kundenstamms im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn S und behält sich an dem Produktionsgrundstück Stuttgart den Nießbrauch vor. Für die anschließende Nutzungsüberlassung des Produktionsgrundstücks erhält A fortan ein monatliches Nutzungsentgelt von 5.000 €.

Der Steuerberater weist A darauf hin, dass aufgrund der ganz aktuellen Rechtsprechungsentwicklung des Bundesfinanzhofs das Risiko besteht, dass die unentgeltliche Übertragung zu einer steuerlich nicht begünstigten Gewinnrealisierung führt.

Fall 2

A ist zu 50 % an der X KG beteiligt und überträgt im Frühjahr 2018 seinen Anteil unter Vorbehaltsnießbrauch auf seinen Sohn S. A bleibt weiterhin als (angestellter) Geschäftsführer für die KG tätig. Die Nießbrauchsvereinbarung sieht vor, dass A den gesamten Gewinnanteil erhält, er keine Verluste trägt, aber insoweit der Ertragsnießbrauch nicht greift, bis etwa entstandene Verluste wieder aufgefüllt sind. Ferner ist geregelt, dass A die Stimmrechte in den laufenden Angelegenheiten der X KG zustehen und hinsichtlich der Grundlagengeschäfte das Stimmrecht ausschließlich bei S liegt. Da A und S gut miteinander auskommen, hat A seinen Sohn mittels einer jederzeit widerruflichen Stimmrechtsvollmacht bevollmächtigt, bis auf weiteres die Gesellschafterrechte (hinsichtlich der laufenden Geschäfte) für ihn in der Gesellschafterversammlung der X KG auszuüben.

Auch hier macht der Steuerberater gegenüber A Bedenken geltend, dass wegen des Vorbehaltsnießbrauchs auf Grundlage der neuesten BFH-Rechtsprechung u.U. keine steuerneutrale Anteilsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG vorliegen könnte.

Fall 3

A ist wiederum mit 50 % an der X KG beteiligt. Das ihm gehörende Betriebsgrundstück (Sonderbetriebsvermögen von A) hat er an die X KG langfristig vermietet. A überträgt seine 50 %-Beteiligung und das Betriebsgrundstück unentgeltlich auf Sohn S und behält sich an dem Betriebsgrundstück den Vorbehaltsnießbrauch vor. Das Grundstück wird unverändert von der X KG genutzt.

Die Stimm- und Verwaltungsrechte sind so verteilt bzw. vereinbart wie im Fall 2 dargestellt.

Der Steuerberater sieht den Vorbehaltsnießbrauch hinsichtlich des Betriebsgrundstücks kritisch und weist daraufhin, dass hierdurch die Steuerneutralität des gesamten Vorganges gefährdet sein könnte.

B. Grundlagen

1. Nießbrauch als gängiges Gestaltungsinstrument und bisherige steuerliche Behandlung

Der Nießbrauch, insbesondere in Gestalt des Vorbehaltsnießbrauchs, gehört neben der unentgeltlichen Übertragung und der Übertragung gegen Zusage von Versorgungsleistungen zu dem klassischen Instrumentarium der Gestaltung des Generationenwechsels.

Dies gilt auch im Falle eines Einzelunternehmens als Ausgangspunkt, allerdings ist hier die zivilrechtliche Handhabung der Übertragung des Einzelunternehmens unter Vorbehaltsnießbrauch schwierig. Die Nießbrauchbestellung kann nicht durch einen einheitlichen Rechtsakt erfolgen, sondern muss zivilrechtlich an den einzelnen Gegenständen und Rechten sowie Verpflichtungen nach den jeweils dafür geltenden Bestimmungen der Nießbrauch bestellt werden¹. Daher sind diese Fälle in der Praxis seltener anzutreffen. Vermutlich werden sie in vielen Fällen dadurch gelöst, dass das Einzelunternehmen zunächst in eine Personengesellschaft überführt wird und sodann die Anteile an dieser Personengesellschaft nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden.

Ist eine Personengesellschaft Ausgangspunkt, so ist es unumstritten, dass an den dann übertragenen Anteilen ein Vorbehaltsnießbrauch bestellt werden kann². Die steuerlichen Rechtsfolgen sind von der vertraglichen Ausgestaltung abhängig. Für die Praxis wichtige Fälle sind die Vollrechtsübertragung, der Nießbrauch an der Beteiligung als solcher, der Nießbrauch nur am Gewinnstammrecht und der Nießbrauch am Gewinnanteil sowie dem Auseinandersetzungsguthaben³. Gestaltungsziel hier ist im Regelfall, dass sowohl der Übertragende als auch der Empfangende die Stellung eines Mitunternehmers behält bzw. erhält. In diesem Fall vollzieht sich der Übergang steuerneutral nach § 6 Abs. 3 EStG und es werden die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen (insb. §§ 13a u. 19 a ErbStG) gewährt.

¹ Vgl. Götz/Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2017, Rdn. 286 ff..

² Vgl. Götz/Hülsmann, a.a.O., Rdn. 331 ff., mwN, zur rechtlichen Zulässigkeit der Bestellung eines Nießbrauchs an einem Kommanditanteil vgl. OLG München, Beschluss v. 8.8.2016, DStR 2016, 2000.

³ Vgl. KÖSDI 2018, 20600, Tz. 10 ff. Wachter, DStR 2016, 2066; Felten, ErbStG 2016, 117; Korn.

Für die Ertragsbesteuerung ist geklärt, dass im Regelfall ungeachtet des vorbehaltenen Nießbrauchs nicht nur das zivilrechtliche Eigentum, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum auf den neuen Eigentümer übergeht. Die Rechtsprechung begründet dies damit, dass eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Abgabenrecht grundsätzlich nur in Betracht kommt, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschließen kann. Dies sei nur dann gegeben, wenn sich die Rechtsposition des Vorbehaltsnießbrauchers deutlich von der normalen Rechtsposition des Nießbrauchers unterscheidet. Dies kann nach der Rechtsprechung z. B. der Fall sein, wenn der Vorbehaltsnießbraucher im Innenverhältnis zum Eigentümer über die Substanz auf eigene Rechnung verfügen kann oder er ein uneingeschränktes, z. B. durch Auflassungsvormerkung gesichertes, Rücknahmerecht hat. Im Folgenden wird unterstellt, dass der Vorbehaltsnießbraucher keine derart abweichende Rechtsposition innehat.

Ferner ist geklärt, dass die Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs durch den Übernehmer kein Entgelt im steuerrechtlichen Sinne darstellt und damit die Vorbehaltsnießbrauchsbestellung nicht dem Vorliegen eines unentgeltlichen Übergangs entgegensteht⁴.

Erst neu geklärt ist die Tatsache, dass das Nießbrauchsrecht erst mit seiner Bestellung als Aliud im privaten Vermögensbereich entsteht⁵.

Aufgrund der Tatsache, dass rechtliches und wirtschaftliches Eigentum übertragen wird und dies unentgeltlich geschieht, wurde bislang in der Praxis und soweit ersichtlich auch auf Seiten der Finanzverwaltung in der Regel davon ausgegangen, dass unabhängig von dem Vorbehaltsnießbrauch eine Übertragung im Sinne von § 6 Abs. 3 EStG vorliegt, die sich zum Buchwert vollzieht.

Hieran sind jedoch jüngst erhebliche Zweifel nach dem Urteil des X. Senats vom 25.1.2017⁶ aufgekommen. Dräger hält aufgrund dieser Entscheidung auch

⁴ Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH BStBl II 1982, 378; BStBl II 1987, 772; BStBl II 1991, 793; zuletzt BFH v. 25.1.2017, DStR 2017, 1308. Vgl. auch BMF v. 30.9.2013, BStBl I, 1184.

⁵ Vgl. BFH v. 25.1.2017, a.a.O., Tz. 68, dies ist auch deshalb interessant, weil sich daraus denklogisch ergibt, dass dann ein Nießbrauchsrecht nicht (gewinnrealisierend) entnommen werden kann (vgl. Korn, a.a.O., Tz. 5 a. E.).

⁶ BFH v. 25.1.2017, X R 59/14, DStR 2017, 1308, dazu i. E. nachfolgend.

die Übertragung von MU-Anteilen unter Nießbrauchsvorbehalt für gefährdet⁷. Dies erscheint mir, wie im Nachfolgenden zu besprechen sein wird, etwas überzogen.

2. Entscheidung des BFH vom 25.1.2017

Für die richtige Einschätzung der teilweise als weitreichend eingestuftes Folgen dieses Urteils ist es wichtig, den – durchaus besonders gelagerten – Sachverhalt im Einzelnen zu kennen. Dieser war wie folgt:

Das gesamte Betriebsvermögen des übertragenden Gewerbebetriebs bestand aus einem Gebäude, in dem ehemals der verstorbene Vater eine Gaststätte betrieben hatte, die inzwischen an Dritte verpachtet war, ohne dass eine Aufgabeklarung abgegeben worden wäre. In dem Gebäude befanden sich außerdem vermietete Wohnungen und Büros, die stets mit der Gaststätte als steuerliches Betriebsvermögen deklariert worden waren. Es lag somit eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor. Durch Erbfolge ging der aus dem Gebäude bestehende fortgesetzte Betrieb zunächst auf die Mutter des Klägers über. Die Mutter übertrug anschließend den Betrieb unter Nießbrauchsvorbehalt unentgeltlich auf den Kläger und führte danach unverändert die Verpachtung bzw. Vermietung - jetzt als Vorbehaltsnießbraucherin - fort. Nach dem Urteilssachverhalt hatte die Mutter das „uneingeschränkte und rechnungsfreie Nießbrauchsrecht“.

Während das Finanzamt zunächst die erklärte steuerfreie Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG anerkannt hatte, sah die Betriebsprüfung einen Entnahmegewinn, der aber nach §§ 16, 34 EStG begünstigt sei. Der BFH entschied, dass die Voraussetzungen für § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt seien und dementsprechend ein Entnahmegewinn zu versteuern sei. Wegen des Verböserungsverbots ließ er es dahingestellt, ob die gewährte Tarifiermäßigung berechtigt war.

Bei seiner Prüfung von § 6 Abs. 3 EStG bestätigt der BFH, dass unabhängig von dem Vorbehaltsnießbrauch eine vollwirksame Übertragung (zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum) vorliege, die auch als unentgeltlich einzustufen sei. Daneben, und das ist das neue an der Entscheidung, verlangt der BFH aber für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Vergleichbares wurde bisher nur für die Vorgängervorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV a.F. entschieden. Daran fehle es

⁷ Vgl. Dräger, DB 2017, 2768.

hier, weil die Mutter die einzige wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin selbst vermietet habe. Da dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt war, lehnt der BFH letztlich die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG im entschiedenen Fall ab.

Der BFH beruft sich dabei auf die Rechtsprechung zu § 7 Abs. 1 EStDV der mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 durch § 6 Abs. 3 EStG ersetzt wurde. Die hierzu ergangene Rechtsprechung, wonach von einem tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff auszugehen ist, sei uneingeschränkt auch für die Nachfolgevorschrift § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden. Dabei bezieht sich der Senat unmittelbar auch auf entgegenstehende Literaturlösungen und bestätigt ausdrücklich, dass er für eine normenspezifische Einschränkung (Verzicht auf das Merkmal der Tätigkeitsbezogenheit) keinen Grund sieht. Vielmehr fordert er aus der Parallele zu § 16 EStG, dass die bisherige Tätigkeit beendet werden müsse. § 6 Abs. 3 EStG lasse letztlich eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu und sei daher eine Ausnahmenvorschrift. Sie könne nur für den Sonderfall der unentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebe greifen, denn letztlich sei der Kernzweck der Vorschrift die Wahrung der betrieblichen Einheit. Die betriebliche Einheit als Ganzes gehe aber gerade dann nicht über, wenn der Übertragende weiterhin die gewerbliche Tätigkeit selbst ausübt. Bei einem Vorbehaltsnießbrauch sei nur eine zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe gegeben: Im ersten Akt - solange der Vorbehaltsnießbrauch besteht - sei der Betrieb noch nicht übergegangen, sondern erst, wenn der Vorbehaltsnießbrauch entfällt. Während Wendt⁸ in seiner Urteilsanmerkung dieses Zwischenstadium ausdrücklich als steuerlich irrelevant ansieht, sieht der X. Senat die beiden Akte als völlig getrennt an und wertet den ersten Teilakt als voll gewinnrealisierende schlichte Entnahme. Auch mit der Rechtsprechung des IV. Senats zur Betriebsübergabe unter Nießbrauchsvorbehalt im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, wo der IV. Senat eine bereichsspezifische Sondersituation sieht und § 6 Abs. 3 EStG problemlos anwendet, setzt sich der X. Senat auseinander. Diese Rechtsprechung habe der IV. Senat nicht aufgegeben, sondern jüngst bestätigt⁹. Dabei beruhe die Rechtsprechung auf § 14 EStG und dort gelte eben nicht der für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG heranzuziehende Begriff des Gewerbebetriebs entsprechend § 15 EStG und § 16 Abs. 1 EStG. Dort sei dieser Begriff tätigkeitsbezogen zu verstehen. Interessanterweise räumt Wendt, immerhin Vorsitzender des IV. Senats, in seiner Urteilsanmerkung ein, dass ihm eine Diffe-

⁸ Wendt, Urteilsanm. zu BFH v. 25.1.2017, FR 2017, 1061.

⁹ Der X. Senat verweist auf BStBl II 2016, 765.

renzierung zwischen den Einkunftsarten Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft nicht überzeugend erscheine¹⁰.

Schließlich stellt der X. Senat fest, dass es keine Rolle spiele, ob ein aktiver oder ob ein ruhender Gewerbebetrieb übertragen werde. Eine Differenzierung hier hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Tätigkeitsbezogenheit“ wäre nicht sinnvoll. Dem ist sicherlich zuzustimmen.

Im Ergebnis lehnt der X. Senat die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG ab, weil das von ihm gesehene und betonte Tatbestandsmerkmal „Tätigkeitsbezogenheit“ nicht erfüllt sei.

3. Einige grundsätzliche Anmerkungen zur Entscheidung vom 25.1.2017

Das Urteil löst zunächst einmal große Verunsicherung aus, da nicht klar ist, ob es auch auf die für die Praxis weitaus bedeutendere Fallgruppe der Übertragung von MU-Anteilen übertragbar ist. Die Finanzverwaltung hat sich hierzu noch nicht geäußert. Dem Vernehmen nach wird sie dies auch in dem anstehenden neuen Erlass zu § 6 Abs. 3 EStG nicht tun, sondern erst später. Im Bundessteuerblatt ist die Entscheidung bislang noch nicht abgedruckt worden.

Bei genauer Betrachtung kann die Entscheidung nicht überzeugen und sollte nur auf den besonders gelagerten Sachverhalt des zu entscheidenden Falles angewandt werden. Die Äußerungen von Wendt sprechen dafür, keine neuen Gräben aufzureißen, sondern vielmehr die nicht überzeugende Differenzierung hinsichtlich der Übertragung eines Gewerbebetriebes und der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bei Vorliegen eines Vorbehaltsnießbrauchs aufzugeben.

Aus meiner Sicht kritisch anzumerken zu dem Urteil ist vor allem:

- 1) Es erstaunt, dass der konkrete Inhalt und Umfang des Nießbrauchsrechts nicht weiter eruiert wird. Es ist lediglich von „uneingeschränktem und rechnungsfreiem Nießbrauchsrecht“ die Rede.

¹⁰ Vgl. Wendt, a.a.O., 1061, Wendt scheint zur Lösung dieses Problems m. E. dabei aber eher an eine Übertragung der weiteren Auffassung im Bereich LuF auf den gewerblichen Bereich zu denken als umgekehrt.

- 2) Es ist deutlich darauf hinzuweisen, dass der Urteilsfall ganz besonders gelagert war: Der (ruhende) Gewerbebetrieb bestand nur aus einer wesentlichen Betriebsgrundlage (Grundstück) und genau und vollständig hierauf bezog sich der Nießbrauch, so dass die Herrschaft (Vermietungsverhältnis) über die einzige wesentliche Betriebsgrundlage vollständig bei der Mutter verblieb.

Daraus ergibt sich zudem die Besonderheit, dass im zivilrechtlichen Sinn kein Unternehmensnießbrauch (§§ 1085 ff. BGB), sondern ein Sachnießbrauch (§§ 1030 ff. BGB) zu beurteilen war¹¹.

- 3) Weitere Folge dieser besonderen Situation, dass der Gewerbebetrieb ausschließlich aus der Vermietung und Verpachtung einer einzigen Immobilie besteht, ist nach der BGH-Rechtsprechung, dass entgegen der Regelung in § 566 BGB der Nießbraucher Vermieter bzw. Verpächter bleibt¹². Zur Begründung wird auf die analoge Anwendung von § 1059d BGB verwiesen¹³. Da im Urteilssachverhalt der gesamte Gewerbebetrieb ausschließlich aus der Verpachtungstätigkeit bestand, ist in diesem besonders gelagerten Fall tatsächlich der gesamte Gewerbebetrieb beim Übertragenden verblieben¹⁴.

- 4) In der Urteilsbegründung wird nicht darauf eingegangen, dass der Wortlaut des früheren § 7 Abs. 1 EStDV nicht mit dem heutigen Wortlaut von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG identisch ist. Hübner weist daher zu Recht darauf hin, dass die vom X. Senat aufgestellte These, die Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 Satz 1 1. Hs. setze die vollständige Beendigung des betrieblichen Engagements voraus, vor dem Hintergrund des vollständigen Wortlauts des § 6 Abs. 3 EStG kühn erscheine¹⁵.

- 5) In der Urteilsbegründung wird nicht darauf eingegangen, dass § 6 Abs. 3 EStG in der heutigen Fassung zwei Fälle vorsieht, in denen anlässlich der Übertragung von Anteilen die bisherigen Gesellschafter ihre gewerbliche Tätigkeit weiterführen können und trotzdem die Buchwertfortführung ausdrücklich vorgeschrieben wird. So ist die Übertragung von Teilen von MU-

¹¹ Vgl. Hübner, DAI, S. 146.

¹² Vgl. Hübner/Friz, a.a.O., mit Hinweis auf BGH v. 7.9.2005 VIII ZR 24/05, NJW 2006, 51.

¹³ Vgl. BGH v. 7.9.2005, a.a.O., 51

¹⁴ Etwas anderes würde dann gelten, wenn die Beteiligten expliziert eine Vertragsübernahme oder einen Vertragsbeitritt durch den Übernehmenden vereinbart hätten, vgl. Hübner/Friz, a.a.O., 2356.

¹⁵ Hübner/Friz, DStR 2017, 2358.

Anteilen gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 Alt. EStG zum Buchwert vorzunehmen, obwohl der Übertragende hier mit dem ihm verbleibenden Teil des MU-Anteils weiterhin beim gleichen Gewerbebetrieb Mitunternehmer ist. Auch die Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen ist nach vorgenannter Vorschrift zwingend zum Buchwert vorzunehmen. Auch in diesem Fall führt der bisherige Einzelunternehmer seine gewerbliche Tätigkeit - nun als Mitunternehmer weiter. Es ist nicht verständlich, dass bei der vollständigen Übertragung eines MU-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG nicht gegeben sein sollen, während bei der Teilanteilsübertragung und der Übertragung beim Eintritt eines neuen Gesellschafters eine Buchwertfortführung gemäß den gleichen Vorschriften vorgeschrieben ist¹⁶. Es stellt sich daher die Frage, wo die Anforderung an die Tätigkeitseinstellung im Gesetz verankert sein soll, jedenfalls aus dem Wortlaut ergibt sie sich nicht.

- 6) Die – bereits durch den Wortlaut nicht gestützte (s. oben) – Auslegung des X. Senats lässt zudem die gesetzgeberische Entscheidung in § 16 Abs. 3b EStG zur Anwendung der Grundsätze der Betriebsverpachtung unberücksichtigt. Bei der Betriebsverpachtung entstehen zwei Betriebe, und zwar ein ruhender in der Hand des Eigentümers und ein operativer in der Hand des Pächters¹⁷. Mit Wendt ist davon auszugehen, dass eine solche Aufspaltung auch in den Fällen des Nießbrauchs möglich ist¹⁸. Beide Betriebe betreffen nicht dieselbe Tätigkeit¹⁹. Aber in der Summe, und darauf ist abzustellen, entsprechen beide Tätigkeiten der bisherigen Tätigkeit, „so dass eine in dieser Weise gleitend gestaltete Generationennachfolge bei einer am Ende stehenden Vereinigung beider Teiltätigkeiten zum Übergang des ganzen Betriebes i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG führt. Der Zwischenschritt hat keine Gewinnauswirkung, was sich bei der Betriebsverpachtung darin ausdrückt, dass die Einstellung der aktiven Bewirtschaftung nicht zur Betriebsaufgabe führt (jetzt ausdrücklich in § 16 Abs. 3b EStG geregelt). Bei der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt darf der Zwischenschritt dann trotz der Eigentumsübertragung ebenfalls nicht als Betriebsaufgabe gewertet werden, sondern muss mangels ausdrücklicher Regelung aus einer entsprechenden Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG i. V. m. § 16 Abs. 3b EStG zum

¹⁶ Vgl. Dräger, a.a.O., 2769 f..

¹⁷ Vgl. Hübner/Friz, a.a.O., 2355 f..

¹⁸ Vgl. Wendt, a.a.O., 1061 (unter Ziff. 2).

¹⁹ Beim Eigentümer: Nutzungsüberlassung, beim Nießbraucher: aktive Bewirtschaftung, vgl. Wendt, a.a.O., 1061.

Buchwert stattfinden.²⁰ Dieser Argumentation von Wendt ist uneingeschränkt zuzustimmen.

²⁰ Wendt, a.a.O., 1061.

C. Lösungshinweise

Fall 1 – Übertragung Einzelunternehmen unter Vorbehaltsnießbrauch

Es liegt nach dem Sachverhalt eine unentgeltliche Übertragung eines Betriebs vor. Fraglich ist, ob die Vorgaben des § 6 Abs. 3 EStG insgesamt erfüllt sind, da sich A den Nießbrauch am Produktionsgrundstück in Stuttgart vorbehalten hat.

Zunächst ist festzuhalten, dass S zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer aller zu dem Betrieb gehörenden Sachen, Rechte und Pflichten geworden ist. Dies gilt auch hinsichtlich des Produktionsgrundstücks in Stuttgart, denn der – wie hier in normaler Art und Weise ausgestaltete Nießbrauch – hindert nicht den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums²¹. Außerdem ist die Einräumung des Nießbrauchs nach ständiger BFH-Rechtsprechung nicht als Entgelt anzusehen²², so dass auch das Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit erfüllt ist.

Nach dem aktuellen BFH-Urteil vom 25.1.2017 ist aber u.U. zusätzlich zu fragen, ob A auch seine bisherige wirtschaftliche Tätigkeit in vollem Umfang aufgegeben hat und S die vorhanden gewerbliche Einheit in vollem Umfang erhalten hat.

Anders als im Urteilssachverhalt vom 25.1.2017 besteht der Betrieb vorliegend aus mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen und nur an einer besteht ein Nießbrauch des bisherigen Eigentümers. Da sich der Nießbrauch nur auf das eine Grundstück erstreckt und dieses anders als im Urteilssachverhalt nicht den Gewerbebetrieb als Ganzes ausmacht, liegt zivilrechtlich kein Nießbrauch an einem Unternehmen (Sachgesamtheit), sondern an einer Sache vor. Das Unternehmen ist im Ganzen vollständig auf S übergegangen.

Der zweite entscheidende Unterschied zum BFH-Sachverhalt besteht darin, dass der Betrieb nicht lediglich aus einem Verpachtungsverhältnis besteht (an dem sich der bisherige Eigentümer das Nutzungsrecht vorbehalten hat), sondern aus dem Eigentum und der aktiven Bewirtschaftung zahlreicher Einzelwirtschaftsgüter einschließlich vorhandener Marken- und Patentrechte besteht. Auch das mit dem Vorbehaltsnießbrauch belastete Produktionsgrundstück steht S als Eigentümer zur

²¹ Vgl. oben B 1.

²² Nachweise s. Fußnote 4.

Verfügung, nur muss er anders als sein Vorgänger für dessen Nutzung ein Entgelt zahlen.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Besonderheiten, die den Sachverhalt der BFH-Entscheidung vom 25.1.2017 prägen, vorliegend nicht gegeben sind.

Dieses Bild bestätigt sich, wenn man sich den Sachverhalt aus der Totalen betrachtet: Der Betrieb des A bestand aus dem Eigentum und der aktiven Bewirtschaftung der zu der Sachgesamtheit gehörenden Sachen und Rechten aus dieser Eigentümerposition heraus. Diese Tätigkeit hat er vollends aufgegeben. Die Verpachtungstätigkeit hinsichtlich des Produktionsgrundstücks ist mit Einräumung des Nießbrauchs erst neu entstanden und war nicht zuvor Teil seiner bisherigen gewerblichen Tätigkeit.

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass auch bei Anlegen eines strengen tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriffs i. S. des X. Senats unbeachtet des Vorbehaltsnießbrauchs ein Betriebsübergang i. S. § 6 Abs. 3 EStG gegeben ist, der sich zwingend zu Buchwerten vollzieht.

Fall 2 – Übertragung eines MU-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch

§ 6 Abs. 3 EStG begünstigt auch die unentgeltliche Übertragung eines MU-Anteils oder eines Teils eines MU-Anteils.

Bislang hat die Praxis die Gestaltungsaufgabe darin gesehen, dass der bisherige und der neue Gesellschafter Mitunternehmer sind. Denn nur dann konnte ertragsteuerlich die Einnahmequelle zwischen bisherigem und neuem Gesellschafter geteilt werden²³, so dass jeder seinen Anteil versteuert, und gleichzeitig die erbschaftsteuerlichen Vorteile der §§ 13a, 19a ErbStG in Anspruch genommen werden. Nun erscheint es nach dem neuen Urteil vom 25.1.2017 fraglich, ob ein solcher Anteilsübertrag in Kombination mit einem Vorbehaltsnießbrauch überhaupt noch ertragsteuerneutral möglich ist²⁴.

Vorliegend war A bis zur Übertragung seines MU-Anteils unzweifelhaft Mitunternehmer. Nach der Übertragung trägt er weiter ein MU-Risiko, da der Nießbrauchs-

²³ Bleibt der bisherige Gesellschafter und nunmehrige Nießbraucher nicht Mitunternehmer, muss der neue Gesellschafter den gesamten Gewinnanteil versteuern und den Nießbrauch aus seinen versteuerten Einkünften finanzieren. Ob ein Abzug nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in Betracht kommt, ist zumindest fraglich, vgl. Korn, KÖSDI, a.a.O., 20601.

²⁴ Skeptisch: Dräger, a.a.O., 2770 f..

ertrag vom Ergebnis der Mitunternehmerschaft abhängt und ihn einen Verlust der Mitunternehmerschaft zumindest insofern als Risiko trifft, als dass er erst dann wieder einen Gewinnanteil erhält, wenn die Verluste ausgeglichen sind.

MU-Initiative trägt er, da ihm die Stimmrechte hinsichtlich der auf S übertragenen Anteile bezüglich Fragen der laufenden Verwaltung zustehen. Dies ist vorstehend unzweifelhaft, da die Parteien es so ausdrücklich geregelt haben. Unklar ist, ob eine derartige MU-Initiative dem Nießbraucher auch ohne gesonderte Vereinbarung zusteht²⁵. Die vorgenommene (Rück-) Übertragung des Stimmrechts von A auf S ändert an der MU-Initiative des A nichts, solange ihm das Stimmrecht dem Grunde nach zusteht und er es jederzeit wieder an sich ziehen kann.

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass A weiterhin als Mitunternehmer anzusehen ist, obwohl er zivilrechtlich nicht mehr Gesellschafter der X KG ist. Er ist damit auch weiterhin in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung mit einzubeziehen.

S trägt in jedem Fall MU-Risiko, da ihm als neuen Eigentümer der KG-Anteile Substanz- und Wertsteigerungsrisiko zuzurechnen sind. Er verfügt auch über MU-Initiative, da ihm als zivilrechtlichem Gesellschafter stets bestimmte Kontroll- und Verwaltungsrechte, zumindest für Grundlagengeschäfte, zustehen. Vorliegend wurde dies auch ausdrücklich so vereinbart.²⁶ Somit ist auch S Mitunternehmer der X KG.

Die Grundvoraussetzungen für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG sind damit gegeben. Fraglich ist, ob das BFH-Urteil vom 25.1.2017 dem entgegensteht.

Das Urteil bezieht sich auf eine Betriebsübertragung, nicht eine Anteilsübertragung. Die Argumentation des BFH stellt entscheidend auf die Einstellung der bisherigen Tätigkeit des Eigentümers ab, damit die Einheit des Betriebs vollständig auf den Übernehmer übergehen kann, denn nur wegen des Schutzes dieser Einheit sei die „Privilegierung“ des § 6 Abs. 3 gerechtfertigt, so die Argumentation des BFH²⁷.

²⁵ Ablehnend z. B. Wachter, DStR 2016, 2065, da (nur) der Übernehmer KG-Gesellschafter ist. Ebenso OLG München, Beschluss v. 8.8.2016, DStR 2016, 2000.

²⁶ Vgl. zu den Grenzen der Stimmrechtsübertragungen auf den Nießbraucher vgl. Korn, a.a.O., 20602, mwN, riskant und für die Praxis nicht zu empfehlen sind vollständige, unentziehbare Stimmrechtsausschlüsse, die sich der Vorbehaltsnießbraucher einräumen lässt.

²⁷ Vgl. oben, Abschn. B...

Hier ist zunächst darauf hinzuweisen, dass § 6 Abs. 3 EStG die verschiedenen Tatbestände Übertragung eines Betriebs, eines MU-Anteils und eines MU-Teilanteils gleichberechtigt nebeneinander erwähnt. Der Sache nach handelt es sich um sehr unterschiedliche Vorgänge. Daraus folgt, dass a priori nicht von vorn herein die Rechtsprechung und Argumentation zu einem der Vorgänge auch auf die anderen anwendbar ist²⁸.

Der Aspekt der (persönlichen) Tätigkeit ist bei der Betrachtung eines Betriebs ein ganz anderer als bei der Betrachtung einer Anteilsübertragung. Bei der Anteilsübertragung führt nicht der Gesellschafter den Betrieb, sondern die Mitunternehmerschaft als solche bzw. die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit. Es ist daher bei den Tatbeständen „Anteilsübertragung“ und „Teilanteilsübertragung“ überhaupt keine Fragestellung, ob der Übertragende eine gewerbliche Tätigkeit zurückbehält, da dies hier gar nicht möglich ist²⁹. Auch kann für den Fall der Anteilsübertragung nicht behauptet werden, es sei schädlich, wenn der Nießbraucher weiterhin Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft bezieht, da § 6 Abs. 3 EStG ausdrücklich auch die Übertragung nur eines Teils eines MU-Anteils begünstigt. Hier darf der frühere Gesellschafter und spätere Nießbraucher sein bisheriges betriebliches Engagement gerade nicht beenden und bezieht stets weiterhin Einkünfte aus der bisherigen Quelle³⁰.

Nach meiner Auffassung kann daher das Urteil vom 25.1.2017, das ohnehin nur einen ganz besonderen Sachverhalt³¹ betraf, nicht auf den Sachverhalt der Anteilsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werden. Dies gilt gleichermaßen für die Übertragung des vollen Anteils wie die Übertragung eines Teilanteils. Ein Differenzierungsgrund ist hier nicht ersichtlich.

Auch die weitere Tätigkeit des A als Geschäftsführer der X KG ändert daran nichts. Die rechtsgeschäftliche Verwaltung der Sachgesamtheit aus der entliehenen Stellung eines organschaftlichen Vertreters oder eines angestellten Geschäftsführers ist kein Betreiben eines Betriebs, wie schon die Zuordnung dieser Tätigkeit zu § 19 EStG deutlich macht.

²⁸ Vgl. auch Hübner/Friz, a.a.O., 2358.

²⁹ Vgl. Korn, a.a.O., 20602, mwN.

³⁰ Vgl. Hübner/Friz, a.a.O., 2358.

³¹ Insb. das Vorliegen nur einer wesentlichen Betriebsgrundlage, auf die sich das Nießbrauchsrecht bezog.

Fall 3 – Übertragung Mitunternehmeranteil mit Sonderbetriebsvermögen und Vorbehaltsnießbrauch an dem Sonderbetriebsvermögen

Im Fall 2 hatte A sich an dem übertragenen MU-Anteil den Nießbrauch vorbehalten. Nun überträgt A ebenfalls einen MU-Anteil, diesmal aber zusammen mit dem vorhandenen SBV-Grundstück und an diesem SBV-Grundstück behält er sich den Nießbrauch vor.

Wie im Fall 2 gezeigt, sind auch hier A und S als Mitunternehmer anzusehen. Ebenfalls wie im Fall 2 erläutert, steht m. E. bei der hier vorliegenden Anteilsübertragung der tätigkeitsbezogene Betriebsbegriff des X. Senats der Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.

Zum MU-Anteil des Übertragenden gehört auch das funktional wesentliche SBV. Dies ist vorliegend auch mitübertragen worden. Problematisch kann allein die Tatsache sein, dass sich A an dem SBV-Grundstück den Nießbrauch vorbehalten hat³².

Geht man vom FG Münster in seiner rechtskräftigen Entscheidung vom 24.6.2014³³ aus, steht ein am Sonderbetriebsvermögen vorbehaltenes Nießbrauchsrecht der Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG nichts entgegen. Allerdings ist die Entscheidung vor dem Urteil des X. Sentas vom 25.1.2017 ergangen.

Das FG stellt dabei entscheidend darauf ab, dass das SBV-Grundstück vor und nach der Übertragung der KG für deren betriebliche Zwecke zur Verfügung stand. Der Nießbrauch zerstöre dabei nicht die betriebliche Zugehörigkeit, weil rechtliches und wirtschaftliches Eigentum übergehen und ungeachtet des Eigentümerwechsels der Nießbrauchsberechtigte gemäß § 1036 Abs. 2 BGB die bisherige wirtschaftliche Bestimmung der Sache aufrecht zu erhalten habe. Ergänzend verweist das FG auf Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG, der u. a. die Generationennachfolge erleichtern soll³⁴. Im Ergebnis sei das Grundstück weder rechtlich

³² Wenn die Finanzverwaltung die Gesamtplanrechtsprechung aufgibt und sich der diesbezüglichen mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des BFH anschließt, erübrigt sich die Nießbrauchsgestellung dadurch, dass dann unmittelbar vor der unentgeltlich Anteilsübertragung unter Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG das Grundstück zum Buchwert ausgegliedert werden kann, vgl. Korn, a.a.O., 20607, m. w. N..

³³ EFG 2014, 1951. Die zunächst unter IV R 38/14 eingelegte Revision wurde zurückgenommen, so dass die Entscheidung rechtskräftig ist, die insoweit mit Spannung erwartete Revisionsentscheidung des IV. Senats in der Sache 38/14 ist leider durch Rücknahme der Revision obsolet geworden.

³⁴ Vgl. FG Münster v. 24.6.2014, a.a.O., 1952.

noch funktional aus dem betrieblichen Zusammenhang der Mitunternehmerschaft herausgelöst worden.

M. E. steht das BFH-Urteil vom 25.1.2017 dem Vorstehenden nicht entgegen. Im Urteilsfall vom 25.1.2017 bezog sich der Vorbehaltsnießbrauch auf die einzige vorhandene wesentliche Betriebsgrundlage, die zugleich den gesamten vorhandenen Betrieb (Verpachtungsbetrieb) bildete. In diesem speziell gelagerten Fall führte der Vorbehaltsnießbrauch dazu, dass in der Tat der gesamte vorhandene Betrieb weiterhin vom bisherigen Eigentümer (Vorbehaltsnießbraucher) betrieben wurde. Vorliegend vollzieht sich die Betriebsführung auf Ebene der X KG und wird durch den Vorbehaltsnießbrauch an dem SBV-Grundstück letztlich in keiner Weise berührt. A führt als künftiger Vorbehaltsnießbraucher des Betriebsgrundstücks den „Betrieb“ in keiner Weise fort und behindert dementsprechend nicht den im Urteilsfall vom 25.1.2017 geforderten vollständigen Übergang des vorhandenen Betriebs.

Unabhängig von der Entscheidung vom 25.1.2017 ist zu beachten, dass Kulosa i. Z. m. der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt „auf die ungeklärte Entnahmeproblematik“ hinweist³⁵, ohne dies allerdings i. E. auszuführen. Wie das FG Münster zutreffend ausgeführt hat, wird das SBV-Grundstück zu keinem Zeitpunkt aus dem betrieblichen Zusammenhang der Mitunternehmerschaft gelöst. Dabei besteht heute Einigkeit, dass Eigentum und Nießbrauch zu trennen und wie es der BFH in der Entscheidung vom 25.1.2017 formuliert „auch nicht teilweise identisch“ sind³⁶. Im Urteilsfall vom 25.1.2017 ist das Nießbrauchsrecht im Privatbereich entstanden, da das Grundstück, mangels Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG, zuvor durch die privat veranlasste Schenkung entnommen worden war³⁷. Im vorliegenden Fall war das Grundstück zu jeder Zeit dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen oder war zumindest kraft § 6 Abs. 3 EStG so zu behandeln, als ob es dem betrieblichen Bereich nicht verlassen hat³⁸. Somit ist auch das Nießbrauchsrecht im betrieblichen Bereich entstanden. Eine Entnahmeproblematik besteht daher m. E. insoweit weder hinsichtlich des Grundstücks noch des Nießbrauchsrechts.

³⁵ Kulosa in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2018, § 6 Tz. 651 a. E..

³⁶ Vgl. BFH v. 25.1.2017, a.a.O., Tz. 68.

³⁷ Vgl. BFH v. 25.1.2017, a.a.O., Tz. 68.

³⁸ Dies, d. h. die Vermeidung einer Gewinnrealisierung, ist gerade Sinn und Zweck von § 6 Abs. 3 EStG.

Im Ergebnis vollzieht sich damit die Übertragung des A ungeachtet des vorliegenden Vorbehaltsnießbrauchs an dem SBV-Grundstück erfolgsneutral nach § 6 Abs. 3 EStG. Die i. Z. m. dem Grundstück dem A zuzurechnenden Aufwendungen und Erträge sind ihm im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungserklärung der X KG auszuweisen.

D. Literaturverzeichnis

BFH-Urteil X R 140/87 v. 20.9.1989, BStBl II 1990, 368

BFH-Urteil II R 18/15 v. 4.5.2016, BFH/NV 2016, 1565

BFH-Urteil X R 59/14 v. 25.1.2017, NJW 2017, 2140

FG-Urteil 3 K 3886/12 F v. 24.6.2014, EFG 2014, 1951

FG-Urteil 13 K 724/11 E v. 18.9.2014, EFG 2014, 2133
(Vorinstanz zu BFH-Urteil v. 25.1.2017 59/14)

OLG München, Beschluss v. 8.8.2016, 31 Wx 204/16, wnrkr, DStR 2016, 2000

Dräger, Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Vorbehaltsnießbrauch, DB 2017, 2768

Götz/Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 11. Aufl. 2017

Gräfe/Kraft, Urteilsanmerkung zum BFH-Urteil v. 25.1.2017, ZEV 2017, 476

Hiller, Urteilsanmerkung zum BFH-Urteil v. 25.1.2017, DStRK 2017, 250

Hübner/Friz, Buchwertfortführung bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt? – Anmerkungen zum BFH-Urteil X R 59/14, DStR 2017, 2353

Korn, Nießbrauch: Steuerfall und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2018, 20597

Kraft, Der Nießbrauch in der Praxis der Unternehmensnachfolgegestaltung, NWB 2017, 2972

Kulosa, Schmidt EStG, 36. Aufl. 2017, § 6 Tz. 651

Lederle/Wanner, Die vorweggenommene Erbfolge unter Nießbrauchsvorbehalt im Lichte der neuen FG-Rechtsprechung, DStR 2015, 2270

Wachter, Stimmrechtvollmachten bei der Übertragung von KG-Anteilen unter Vorbehaltsnießbrauch, DStR 2016, 2065

Wendt, Urteilsanmerkung zum BFH-Urteil v. 25.1.2017, FR 2017, 1061