



## **Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG am Beispiel von Betriebsübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt**

### **Zusammenfassung der Dissertation von Jan-Eckhard Wegener**

#### **I. Ausgangslage**

Die Übertragung von Familienunternehmen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge erfolgt zwar üblicherweise ohne Gegenleistung, dafür aber häufig unter Zurückbehalt bestimmter Rechte. Typischerweise hat die übertragende Generation ein Interesse daran, weiterhin an Unternehmensgewinnen zu partizipieren und sich einen gewissen Einfluss auf die unternehmerische Entscheidungsfindung zu erhalten. Die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt stellt insoweit ein beliebtes und verbreitetes Mittel dar. Während die Vermögenssubstanz bereits an den Nachfolger übergeben wird, behalten sich die Übertragenden auf diese Weise bestimmte Verwaltungs- und/oder Vermögensrechte vor. Die steuerlichen Konsequenzen eines solchen Vorgehens sind allerdings bis heute nicht abschließend geklärt. Besondere Bedeutung hat dabei die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG. Diese Vorschrift soll die Aufdeckung der im Betrieb verhafteten stillen Reserven bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen verhindern und dadurch die Liquidität des Unternehmens sichern. Unklar sind jedoch die Auswirkungen eines vorbehaltenen Nießbrauchsrechts auf die Buchwertfortführung.

Vor diesem Hintergrund befasst sich die Dissertation mit der Frage, ob Nießbrauchsvorbehalte bei Übertragungen von Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen für die Buchwertfortführung schädlich sind. Hierzu wird einerseits die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG untersucht und in das System der Einkommensbesteuerung eingeordnet. Zum anderen werden die Auswirkungen von Nießbrauchsvorhalten auf die Befugnisse der Beteiligten beleuchtet. Unter Anwendung der gewonnen Erkenntnisse wird schließlich die Frage beantwortet, ob und in welchen Fällen die Buchwerte trotz vorbehaltenem Nießbrauch fortzuführen sind und eine Ertragsbesteuerung unterbleiben muss.

#### **II. Steuersystematische Einordnung des § 6 Abs. 3 EStG**

Entgegen weit verbreiteter Annahme ergibt sich die Nicht-Aufdeckung stiller Reserven bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen nicht erst aus § 6 Abs. 3 EStG, sondern bereits aus zutreffender Gesetzesauslegung. Da es im Regelfall der unentgeltlichen Betriebsübertragung schlicht an der Verwirklichung eines Besteuerungstatbestands fehlt, kommt der Vorschrift nur deklaratorischer Charakter zu. Dies entspricht der gesetzgeberischen Grundentscheidung, Wertsteigerungen des Betriebsvermögens erst im Zeitpunkt ihrer Realisation zu besteuern. Von diesem Grundsatz hat der Gesetzgeber zwar Ausnahmen vorgesehen. Diese werden durch die üblichen Übertragungsvorgänge aber nicht verwirklicht. Für eine Betriebsaufgabe fehlt es an der endgültigen Zerschlagung der betrieblichen Einheit und eine Entnahme scheidet mangels Betriebsvermögensminderung aus. Die



Übertragung stiller Reserven auf den Rechtsnachfolger begründet zwar einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip. Hierauf allein kann eine Besteuerung aber nicht gestützt werden. Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und das Rechtsstaatsprinzip erfordern einen konkreten Besteuerungstatbestand, den das Gesetz derzeit nicht vorsieht. Vielmehr hat der historische Gesetzgeber bewusst dem Realisationsprinzip den Vorrang gegenüber dem Subjektsteuerprinzip eingeräumt.

### **III. Die Voraussetzungen der Buchwertfortführung**

Wenn die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG nur deklaratorischen Charakter hat, können sich auch die Voraussetzungen der Buchwertfortführung nur im Zusammenspiel mit den potentiellen Besteuerungstatbeständen ergeben. Nur bei Erfüllung der Voraussetzungen eines Besteuerungstatbestands sind die Buchwertfortführung zu versagen und die stillen Reserven aufzudecken. Daraus ergibt sich, dass eine Besteuerung unterbleiben muss, wenn die betriebliche Einheit fortbesteht, der Erwerber eine (mit-)unternehmerische Stellung erhält und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht gefährdet wird. Entgegen weit verbreiteter Ansicht sind die Einstellung der bisherigen Tätigkeit des Übertragenden und die einheitliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen keine Tatbestandsvoraussetzungen für die Buchwertfortführung. Denn die Nicht-Erfüllung dieser vermeintlichen Voraussetzungen führt in aller Regel nicht zur Verwirklichung eines Besteuerungstatbestands.

### **IV. Der Nießbrauch an betrieblichen Einheiten**

Hinsichtlich der zivilrechtlichen Auswirkungen einer Nießbrauchsbestellung auf die Rechtspositionen von Betriebsinhaber und Nießbraucher ist grundlegend zwischen dem Nießbrauch an Einzelunternehmen und demjenigen an Personengesellschaftsanteilen zu unterscheiden. Während der Einzelunternehmensnießbrauch zu einem Übergang der unternehmerischen Stellung vom Eigentümer auf den Nießbraucher führt, entspricht der Nießbrauch am Personengesellschaftsanteil im gesetzlichen Regelfall einem bloßen Ertragsnießbrauch. Hintergrund für diese Differenzierung ist das Bestehen einer zusätzlichen gesellschaftsrechtlichen Ebene. Soweit vertraglich nichts Abweichendes vereinbart wird, stehen die mitgliedschaftlichen Verwaltungsrechte (insbesondere das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung) allein dem Gesellschafter zu. Der Nießbraucher hat lediglich Anspruch auf den laufenden Gewinn.

### **V. Die Buchwertfortführung bei Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt**

Aufgrund der unterschiedlichen Auswirkungen der Bestellung von Nießbrauchsrechten an Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen auf die Befugnisse der Beteiligten ist auch für die Frage der Anwendbarkeit der Buchwertfortführung entsprechend zu differenzieren.



## 1. Übertragung von Einzelunternehmen

Die Übertragung von Einzelunternehmen unter Nießbrauchsvorbehalt muss ertragsteuerneutral möglich sein, weil ein vorbehaltenes Nießbrauchrecht nicht zur Erfüllung eines Besteuerungstatbestands führt. Sowohl die Entnahme als auch die Betriebsaufgabe enthalten eine Endgültigkeitskomponente, die sich mit dem temporären Charakter von Nießbrauchsvorbehalten nicht vereinbaren lässt. Schwierigkeiten bereitet zwar das Erfordernis der Erlangung einer Unternehmerstellung des Erwerbers, da die unternehmerische Stellung bei Nießbrauchsrechten an Einzelunternehmen allein beim Vorbehaltsnießbraucher verbleibt. Insoweit ist jedoch eine Ausnahme zuzulassen, weil die Grundsätze zu Betriebsverpachtungen auf Nießbrauchskonstellationen übertragbar sind. Denn der Nießbrauch am Einzelunternehmen steht in seinen wirtschaftlichen Auswirkungen einer Betriebsverpachtung derart nahe, dass er zurecht als verdinglichte Form der Unternehmenspacht bezeichnet wird. Aus diesem Grund ist – wie bei Betriebsverpachtungen – ausnahmsweise vorübergehend von einer Unternehmerstellung abzusehen. Solange eine Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich erklärt wird, genügt die theoretische Möglichkeit der Fortführung der Tätigkeit durch den Erwerber in der Zukunft. Aufgrund der zeitlich beschränkten Wirkung von Nießbrauchsrechten ist eine spätere Fortführung des Betriebs durch den Erwerber nicht nur möglich, sondern üblich und beabsichtigt. Gerade bei der Übertragung von Familienbetrieben genießt der langfristige und umfassende Unternehmenserhalt in aller Regel höchste Priorität.

## 2. Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt muss bei einem Nießbrauch nach gesetzlichem Leitbild ebenfalls ertragsteuerneutral unter Fortführung der Buchwerte erfolgen. Insbesondere bereitet der Erwerb einer Mitunternehmerstellung hier keine Probleme. Denn anders als bei der Übertragung von Einzelunternehmen führt der Nießbrauch am Mitunternehmeranteil nur zu einem Ertragsnießbrauch und ist für den Erwerb der mitunternehmerischen Initiativrechte des Empfängers daher unschädlich.

Weniger eindeutig ist die Rechtslage in Fällen der – praxisüblichen – individualvertraglichen (Teil-)Zuweisung des Stimmrechts zum Nießbraucher. Dabei liegt die vertragsgestalterische Herausforderung darin, die Verwaltungsrechte des Erwerbers durch die Stimmrechtszuweisung zum Nießbraucher nur soweit zu beschränken, dass dessen Mitunternehmerstellung und damit die Buchwertfortführung nicht in Gefahr geraten. Obwohl eine klare Grenzziehung kaum möglich ist, sind Konstellationen denkbar, in denen die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte derart zwischen Nießbraucher und Gesellschafter aufgeteilt werden, dass beide über eine Mitunternehmerstellung verfügen. Hingegen lässt sich ein Grundsatz, nach dem eine sog. doppelte Mitunternehmerstellung an demselben Gesellschaftsanteil unzulässig wäre, aus dem Gesetz nicht ableiten. Vielmehr kommt es stets darauf an, ob die Beteiligten für sich gesehen jeweils die Voraussetzungen an Mitunternehmerisiko und -initiative erfüllen. Eine Schlüsselrolle nimmt



dabei das Stimmrecht in laufenden Angelegenheiten ein. Da dessen Übertragung auf den Nießbraucher eine Haftungserweiterung zur Folge hat, wird hierdurch in der Regel eine Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers begründet, ohne diejenige des Gesellschafters zu beseitigen.

## **VI. Ergebnis**

Im Ergebnis muss die Buchwertfortführung bei unentgeltlichen Übertragungen von betrieblichen Einheiten im Regelfall trotz Nießbrauchsvorbehalt sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Mitunternehmeranteilen Anwendung finden. Dennoch ist in der steuerlichen Beratungspraxis aufgrund inkonsistenter Rechtsprechung, ungeklärter zivilrechtlicher Vorfragen und hoher Sachverhaltsvariabilität äußerste Vorsicht geboten. Absolute Rechtssicherheit wird man in den meisten Fällen nur durch die vorherige Einholung einer verbindlichen Auskunft erlangen.