

69. Düsseldorfer Steuerfachtagung

26. Februar 2018

---

## **Thema 3**

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

**Referent**

**WP/StB Dr. Markus Niemeyer**

**Kommentator**

**Herr RegDir. Thorsten Kontny**

---

# Gefahren bei Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

---

## A. Grundlagen

Vorbehaltsnießbrauch als klassisches Instrumentarium zur steuerlichen Gestaltung des Generationenwechsels

Gestaltungsziel:

Übertragung vollzieht sich ertragssteuerneutral nach § 6 Abs. 3 EStG und es sind erbschaftsteuerliche Vergünstigungen (§§ 13a, 19a ErbStG) erreichbar

**Hieran jedoch Zweifel nach dem Urteil des X. Senats vom 25.1.2017**

# Gefahren bei Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

---

## B. Urteil des BFH vom 25.1.2017

### I. Sachverhalt

Ruhender Gewerbebetrieb in Form Betriebsverpachtung im Ganzen  
Betriebsvermögen bestand lediglich aus einem Gebäude (= nur eine  
wesentliche Betriebsgrundlage vorhanden)

Erbfolge auf Mutter des Klägers

unter Vorbehalt des Nießbrauchs bezüglich des Gebäudes

### II. Entscheidung

BFH sieht als Voraussetzung für § 6 Abs. 3 EStG, dass der  
Übertragende die gewerbliche Tätigkeit einstellt

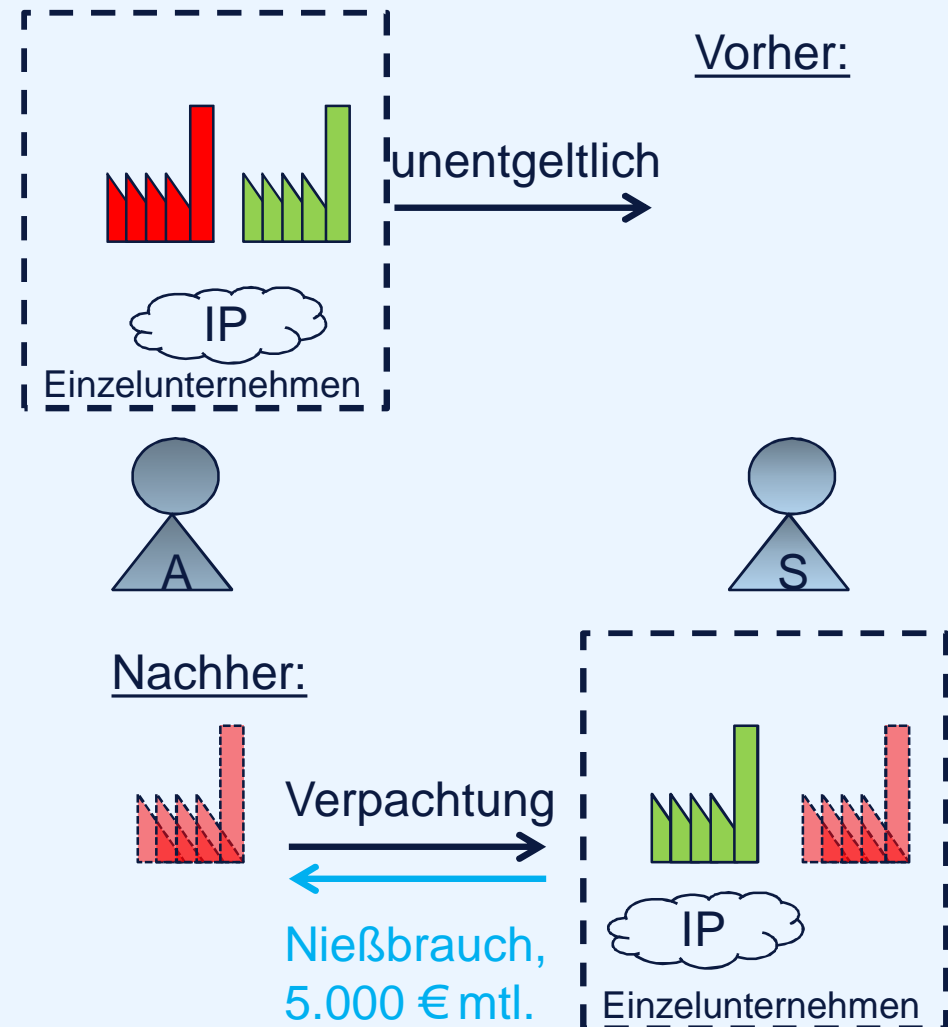
### III. Anmerkung

Entscheidung überzeugt nicht

Anwendung nur auf diesen besonders gelagerten Sachverhalt angezeigt

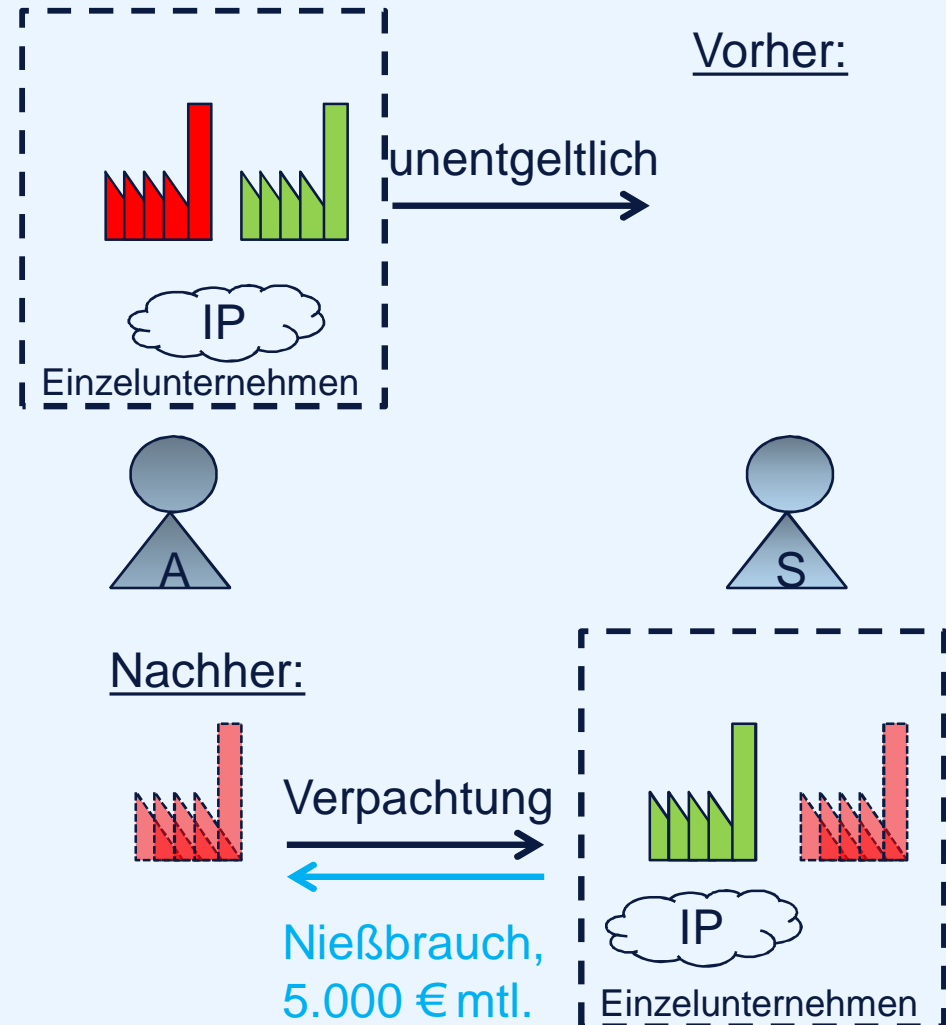
# Fall 1: Sachverhalt

- A ist Inhaber eines Einzelunternehmens
- Dieses produziert in zwei Betriebsstätten unter Nutzung eigener Marken- und Patentrechte Kunststoffspritzgussteile
- Übertragung des ganzen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf Sohn S
- A behält sich Nießbrauch an einem betriebswesentlichen Grundstück vor
- Fortan mtl. Nutzungsentgelt von 5.000 € für Überlassung des Grundstücks



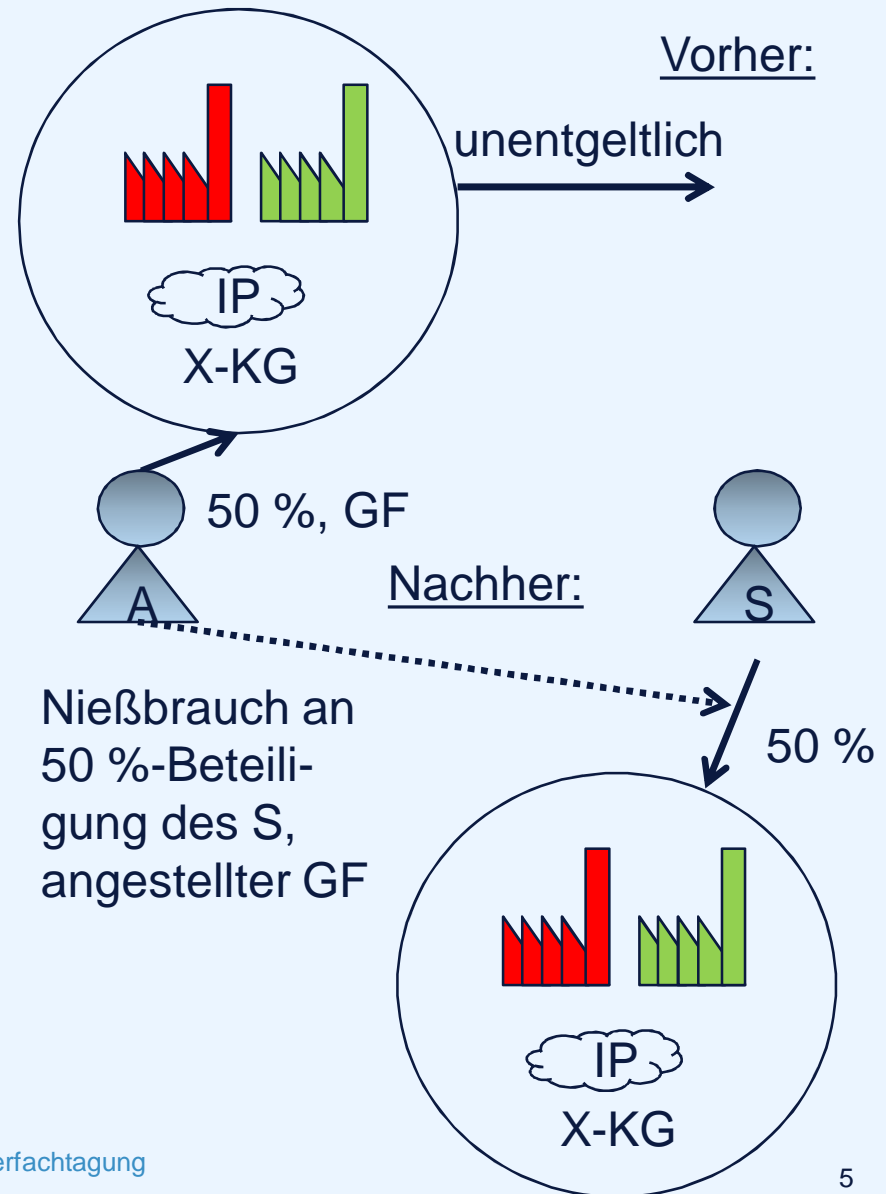
# Fall 1: Lösungsansatz

- Unentgeltliche Übertragung liegt vor
- S ist zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebs geworden
- Einräumung des Nießbrauchs nicht als Entgelt anzusehen
- **Problem: zusätzlich Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit als Voraussetzung**
- hier: Betrieb besteht aus mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen, Nießbrauch erstreckt sich nur auf eine wesentliche Betriebsgrundlage
- Verbliebene (Verpachtungs-) Tätigkeit des A ist neu entstanden
- Es liegt kein Nießbrauch an einem Unternehmen (Sachgesamtheit) vor, sondern nur an einer Sache. Das Unternehmen ist im Ganzen auf S übergegangen
- ✓ Besonderheiten der BFH Entscheidung vom 25.1.2017 liegen nicht vor



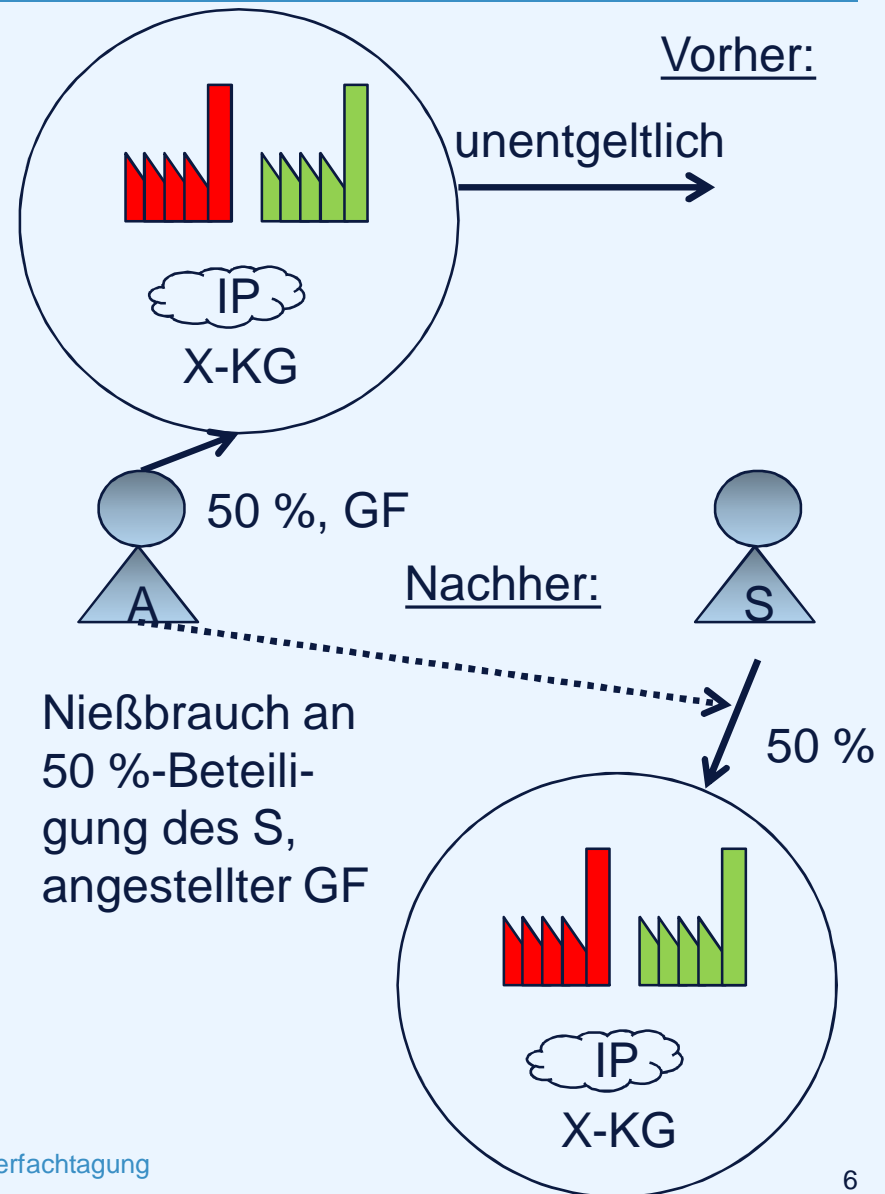
## Fall 2: Sachverhalt

- A zu 50% an X-KG beteiligt
- Übertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch auf Sohn S
- A bleibt weiterhin als Geschäftsführer für KG tätig
- A erhält gesamten Gewinnanteil des S, trägt keine Verluste, aber Ertragsnießbrauch greift erst, wenn entstandene Verluste wieder aufgefüllt
- A erhält die Stimmrechte betreffend lfd. Angelegenheiten
- S erhält Stimmrechte bei Grundlagengeschäften
- A bevollmächtigt S (jederzeit widerruflich) die Gesellschaftsrechte für ihn auszuüben



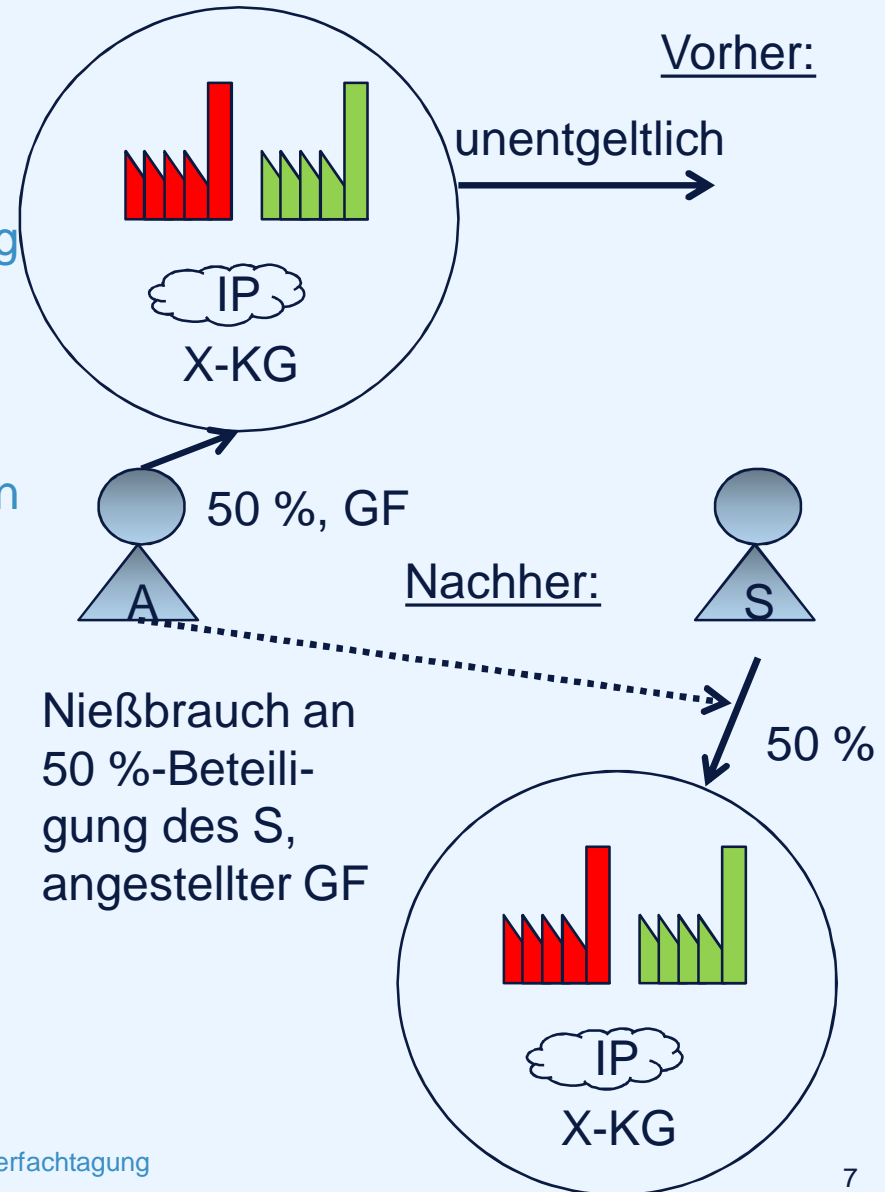
## Fall 2: Lösungsansatz

- § 6 Abs. 3 EStG begünstigt auch unentgeltliche Überlassung eines MU-Anteils
- A trägt MU-Risiko, da Nießbrauchsertrag vom Ergebnis der MU abhängt und er indirekt am Verlust beteiligt ist
- A trägt MU-Initiative, da ihm Stimmrechte zustehen
- S trägt MU-Risiko, da ihm Substanz- und Wertsteigerungsrisiken der KG-Anteile zuzurechnen sind.
- S verfügt über MU-Initiative, da ihm Kontrollrechte zumindest bzgl. der Grundlagengeschäfte zustehen
- ✓ A und S sind Mitunternehmer der KG
- ✓ Grundvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG liegen vor



## Fall 2: Lösungsansatz

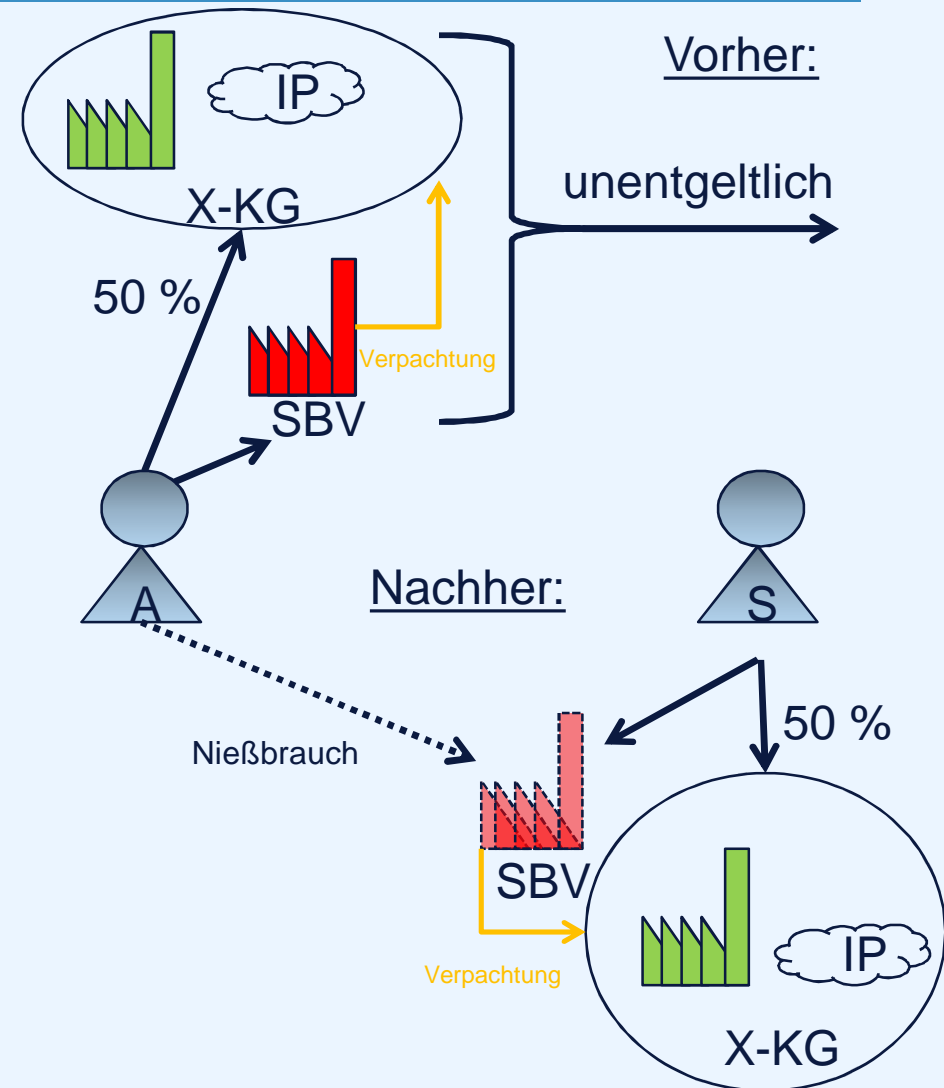
- BFH v. 25.1.2017 bezieht sich auf Betriebsübertragung, nicht Anteilsübertragung
  - Übertragung Betrieb <-> Übertragung MU-Anteil sind grundverschieden
  - Rechtsprechung kann a priori nicht übertragen werden
- BFH stellt auf Einstellung der bisherigen Tätigkeit ab
  - Tätigkeit vollzieht sich hier aber innerhalb des Betriebs, der nicht Gegenstand der Übertragung ist und unberührt bleibt
- Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer schadet nicht
- ✓ Grundvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG liegen vor





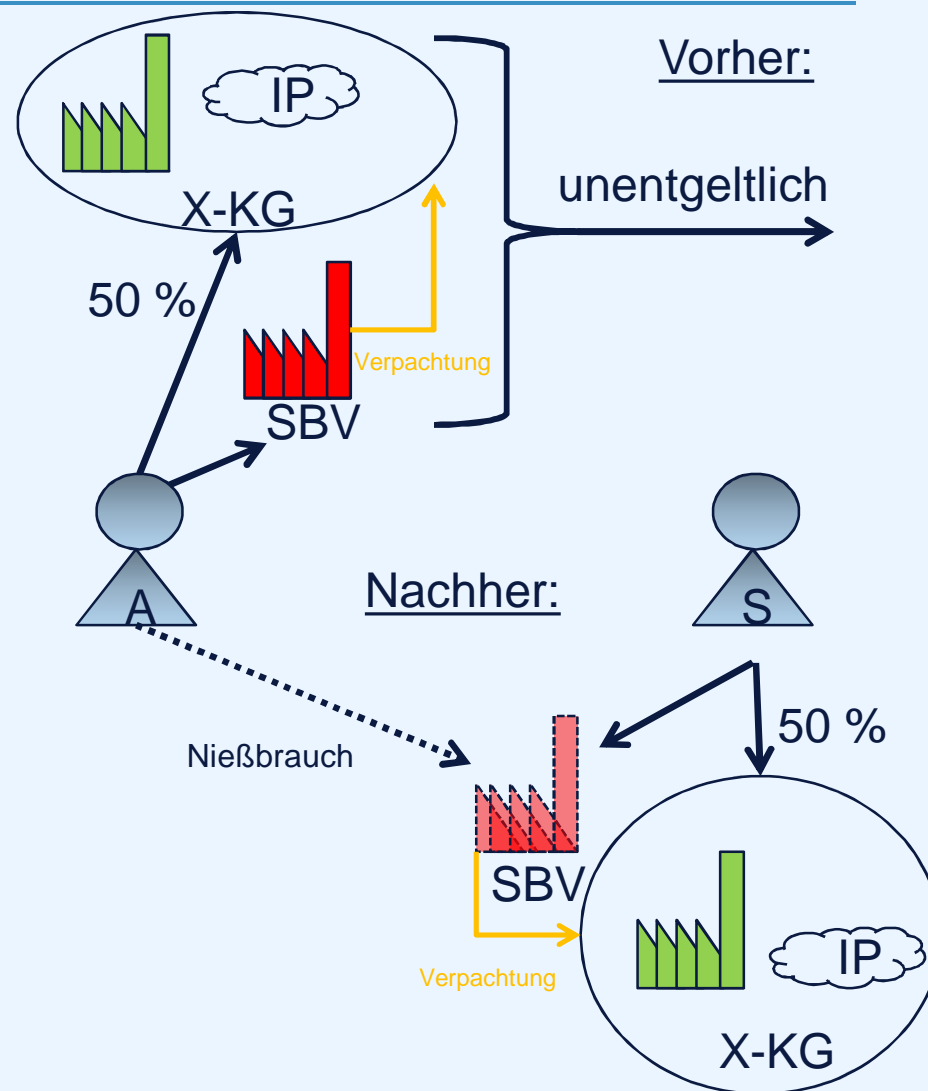
## Fall 3: Sachverhalt

- A ist zu 50% an der X-KG beteiligt
- Ein Betriebsgrundstück (Sonder-BV) hat er an die X-KG vermietet
- A überträgt seine Beteiligung und das Grundstück unentgeltlich auf S, behält sich aber Vorbehaltsnießbrauch am Grundstück vor
- A erhält die Stimmrechte betreffend lfd. Angelegenheiten
- S erhält Stimmrechte bei Grundlagen-geschäften
- A bevollmächtigt S (jederzeit widerruflich) die Gesellschaftsrechte für ihn auszuüben



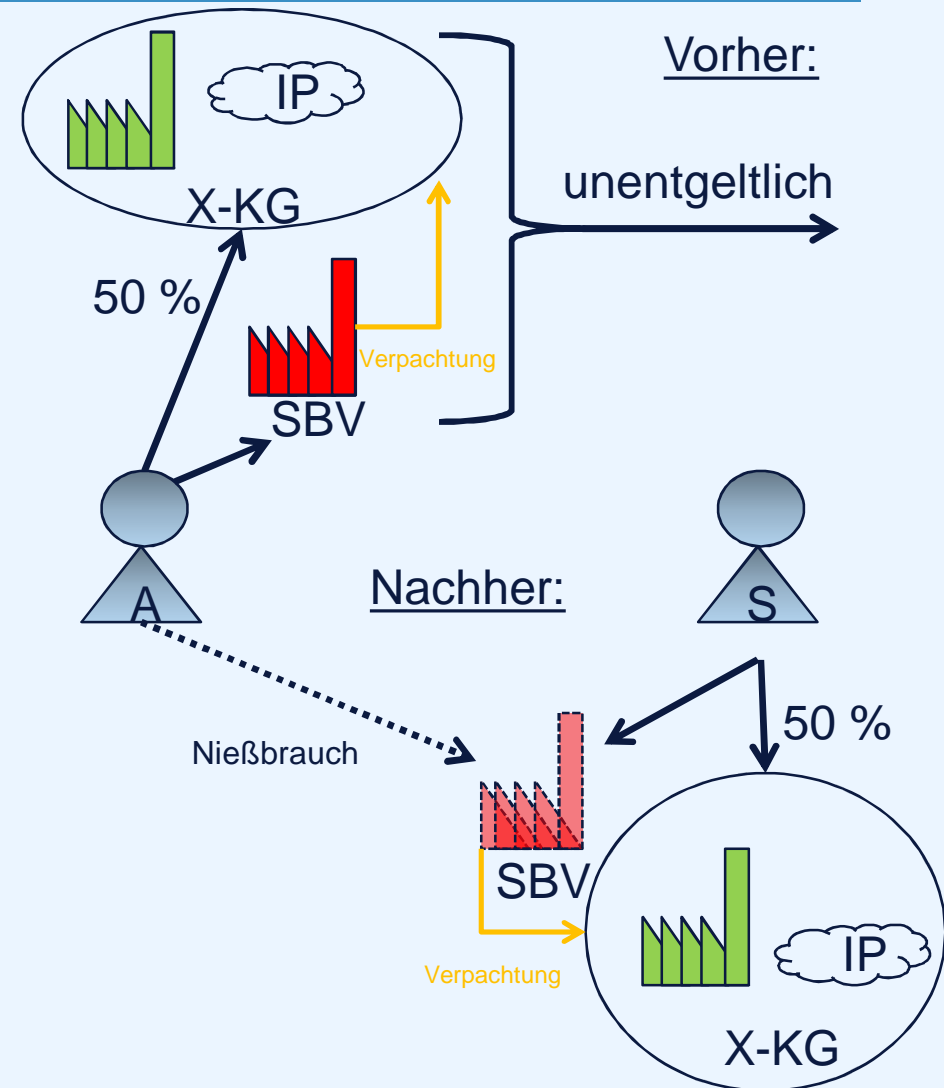
## Fall 3: Lösungsansatz

- Wie in Fall 2 Übertragung des MU-Anteil, diesmal aber zusammen mit dem SBV-Grundstück
- Wie in Fall 2 sind A und S als MU anzusehen
- Wie im Fall 2 wird „Tätigkeit“ i.S. Betriebsführung nicht durch Anteilsübertragung berührt
- Vorbehaltsnießbrauch erstreckt sich nur auf eine von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen
- **Problem: A hat sich an dem SBV-Grundstück Nießbrauch vorbehalten**
- Nach Urteil FG Münster 24.6.2014 (Revision zurückgenommen) steht ein am SBV vorbehaltenes Nießbrauchsrecht dem § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen



## Fall 3: Lösungsansatz

- FG stellt darauf ab, dass Grundstück ununterbrochen (wenn auch personell unterschiedlich zugeordnet) betrieblich verhaftet bleibt
- FG betont Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG (Erleichterung Generationenfolge)
- Auch allgemeiner Hinweis von Kulosa iZm Übertragung von SBV unter Vorbehaltsnießbrauch „auf die ungeklärte Entnahmeproblematik“ m.E. nicht einschlägig
- ✓ Steuerneutralität auf Basis § 6 Abs. 3 EStG sollte anerkannt werden



## Fall 3: Lösungsansatz

---

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit**

**Dr. Markus Niemeyer**

Breidenbach und Partner PartG mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Friedrich-Engels-Allee 32  
42103 Wuppertal  
Tel: +49 202 49 37 4-0  
[www.breidenbach-wp.de](http://www.breidenbach-wp.de)

