

Jan-Eckhard Wegener

Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG

am Beispiel von Betriebsübertragungen
unter Nießbrauchsvorbehalt



Berliner
Wissenschafts-Verlag

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2019/2020 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena als Dissertation angenommen. Die Disputation fand im Mai 2020 statt. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Oktober 2019 berücksichtigt werden. Hinweise auf das BMF-Schreiben vom 20. November 2019 wurden nachträglich aufgenommen.

Mein besonderer Dank gilt Frau Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger für die Annahme als Doktorand und die zuverlässige Betreuung während des gesamten Promotionsverfahrens. Herrn Prof. Dr. Michael Brenner danke ich für die zügige Anfertigung des Zweitgutachtens.

Weiterhin möchte ich mich bei der Stiftung Familienunternehmen für den gewährten Druckkostenzuschuss sowie bei meinem Arbeitgeber Pöllath + Partners für die Freistellungszeit und die Bereitstellung der Büroinfrastruktur bedanken.

Meine Kollegen Dr. Stephan Viskorf, Dr. Maximilian Haag, Dr. Sebastian Löcherbach und Sabrina Dotterweich sind ebenfalls zu erwähnen. Sie ließen mir einerseits den notwendigen Freiraum und standen mir andererseits für einen fachlichen Austausch zur Verfügung. Ich danke ihnen, wie auch meinem Vater Eckhard Wegener, für die ständige Gesprächsbereitschaft und ihre für diese Arbeit hilfreichen Anmerkungen.

Schließlich gebührt der größte Dank meinen Eltern, die mich immer unterstützt und mir alles ermöglicht haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

München, im Juni 2020

Jan-Eckhard Wegener

Inhaltsverzeichnis

- Vorwort..... 7

- Abkürzungsverzeichnis 15

- Einleitung..... 19

- 1. Teil: Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG..... 23**
- A. Grundlagen 23
 - I. Übertragungsgegenstände..... 24
 - 1. Betrieb und Teilbetrieb..... 24
 - 2. Mitunternehmeranteil und Teile davon..... 26
 - II. Historie der Buchwertfortführung..... 29
 - III. Regelungszweck..... 31
 - 1. Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 3 EStG..... 31
 - 2. Gesetzesbegründung zu § 20 EStG 1925 32
 - 3. Sonstige Motive 34
 - IV. Zwischenergebnis 37
- B. Steuersystematische Einordnung..... 38
 - I. Prinzipien der Einkommensbesteuerung 38
 - 1. Leistungsfähigkeitsprinzip..... 38
 - 2. Realisationsprinzip 39
 - 3. Subjektsteuerprinzip..... 41
 - II. Entstehung stiller Reserven 42
 - 1. Rechtstechnische Begründung..... 42
 - 2. Stille Reserven als Wertungsentscheidung 44
 - III. Aufdeckung stiller Reserven..... 46
 - 1. Veräußerung 47
 - 2. Entnahme..... 48
 - a) Tatbestand und Rechtsfolge..... 48
 - b) Rechtfertigung..... 50

Inhaltsverzeichnis

- 3. Betriebsaufgabe 52
 - a) Tatbestand 52
 - b) Rechtsfolge..... 54
 - c) Rechtfertigung..... 56
- 4. Zwischenergebnis 56
- IV. Die Buchwertfortführung im System des EStG 58
 - 1. Steuerlicher Grundtatbestand des § 6 Abs. 3 EStG 58
 - a) Veräußerung..... 58
 - b) Entnahme 59
 - c) Betriebsaufgabe..... 60
 - 2. Subjektsteuerprinzip vs. Realisationsprinzip 62
 - 3. Regel-Ausnahmeverhältnis 65
 - 4. Weitere Fälle der Buchwertfortführung im EStG 67
- V. Zusammenfassung und Zwischenergebnis..... 68
- C. Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG..... 70
 - I. Persönlicher Anwendungsbereich der Vorschrift 70
 - II. Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit..... 71
 - III. Unentgeltlichkeit der Übertragung..... 72
 - IV. Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt 73
 - V. Einheitlicher Übertragungsvorgang 76
 - 1. Ansicht in der Rechtsprechung 76
 - 2. Auffassung der Finanzverwaltung 78
 - 3. Literaturansichten zum einheitlichen Übertragungsvorgang..... 79
 - 4. Stellungnahme 80
 - a) Wortlaut 80
 - b) Systematik..... 80
 - c) Historie 83
 - d) Telos..... 84
 - e) Ergebnis..... 85
 - VI. Erwerb einer (Mit-) Unternehmerstellung..... 86
 - VII. Einstellung der Tätigkeit des Übertragenden 87
 - VIII. Teil-Mitunternehmeranteile und Aufnahme in Einzelunternehmen ... 88
 - IX. Zusammenfassung..... 91
- D. Zwischenergebnis..... 93

2. Teil: Nießbrauch an betrieblichen Einheiten	95
A. Allgemeines	96
I. Gesetzliche Regelungen und Rechtsnatur	96
II. Gestaltungsziele und Motive	98
III. Erscheinungsformen in der Praxis	99
IV. Bestellung und Erlöschen	102
B. Nießbrauch am Einzelunternehmen	103
I. Zulässigkeit und Rechtsnatur.....	103
1. Begründungsansätze	104
2. Stellungnahme	105
II. Verwaltungsrechte	107
III. Vermögensrechte	108
IV. Außenhaftung	110
V. Ergebnis und Zusammenfassung	111
C. Nießbrauch am Personengesellschaftsanteil	112
I. Zulässigkeit und Rechtsnatur.....	112
II. Verwaltungsrechte	114
1. Stimmrecht	114
a) Rechtslage ex lege	115
aa) Streitstand in der Literatur.....	115
bb) Historie der Rechtsprechung	116
cc) Stellungnahme.....	118
b) Vertragsgestaltung	122
c) Stimmrechtsvollmacht	124
2. Geschäftsführung und Stellvertretung.....	124
3. Informations- und Kontrollrechte.....	125
4. Klage- und Widerspruchsrechte	126
5. Teilnahme an Gesellschafterversammlung	128
6. Zustimmungserfordernis des § 1071 BGB	129
III. Vermögensrechte	130
1. Beteiligung am Gewinn	130
2. Verlusttragung	131
IV. Außenhaftung	132
V. Zwischenergebnis und Zusammenfassung	133
1. Nießbrauch nach gesetzlichem Leitbild	133
2. Individualvertragliche Ausgestaltung	135
D. Vergleich	136

3. Teil: Buchwertfortführung bei Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt	139
A. Übertragung von Einzelunternehmen	139
I. Ansichten der Rechtsprechung	139
1. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	139
2. Gewerbliche Betriebe	140
3. Freiberufliche Betriebe	143
II. Auffassung der Finanzverwaltung	144
III. Ansichten in der Literatur	145
IV. Eigene Ansicht und Stellungnahme	149
1. Erfordernis der Tätigkeitseinstellung	149
a) Wortlaut	149
b) Historie	151
c) Systematik	152
d) Telos	157
e) Zwischenergebnis	157
2. Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG	159
a) Unentgeltliche Übertragung	159
b) Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt	161
c) Keine Zerschlagung der betrieblichen Einheit	161
d) Erwerb einer Unternehmerstellung	163
3. Zwischenergebnis	165
V. Besonderheit eines reinen Ertragsnießbrauch	167
VI. Nießbrauch am Einzelwirtschaftsgut	170
B. Übertragung von Mitunternehmeranteilen	172
I. Ansichten in der Rechtsprechung	173
II. Ansichten in der Literatur	173
III. Eigene Ansicht und Stellungnahme	175
1. Erfordernis der Tätigkeitseinstellung	175
2. Zulässigkeit einer doppelten Mitunternehmerstellung	177
a) Ausgangslage	177
b) Ansichten in der Literatur	179
c) Stellungnahme	181
3. Erfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG	185
4. Zwischenergebnis	187

IV.	Buchwertfortführung bei Stimmrechtszuweisung	188
1.	Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung	189
a)	Mitunternehmerrisiko	191
b)	Mitunternehmerinitiative	193
2.	Mitunternehmerstellung der Beteiligten	195
a)	Gesellschafter	196
b)	Nießbraucher	198
3.	Zwischenergebnis	202
V.	Teil-Mitunternehmeranteile	203
VI.	Nießbrauch am Sonderbetriebsvermögen	205
Ergebnis		207
Literaturverzeichnis		211

Einleitung

Familienunternehmen stellen rd. 90 Prozent der privaten Unternehmen in Deutschland dar und beschäftigen knapp 60 % der privatwirtschaftlich Tätigen.¹ Bereits diese Zahlen zeigen den hohen Stellenwert familiengeführter Betriebe für die deutsche Volkswirtschaft. Eine größere Bereitschaft zur Steuerzahlung im Inland und eine erhöhte Krisenresistenz gegenüber nicht-familienkontrollierten Konzernen unterstreichen diese Bedeutung.² Charakteristisch für Familienunternehmen und mitursächlich für deren erhöhte Krisenresistenz ist eine vergleichsweise langfristige und generationenübergreifende Planung.³ Der dauerhafte Fortbestand des Unternehmens genießt üblicherweise einen höheren Stellenwert als die kurzfristige Gewinnmaximierung.⁴ Wesentlicher Bestandteil dieser langfristigen unternehmerischen Orientierung ist die frühzeitige Auseinandersetzung mit potentiellen Nachfolgeregelungen.⁵ Dabei streben die Inhaber in der Regel nach einer familieninternen Unternehmensnachfolge.⁶

Im Gegensatz zur externen Unternehmensnachfolge erfolgt die familieninterne Unternehmensübertragung häufig unentgeltlich – also ohne Gegenleistung. Während sich schenkungsteuerliche Fragestellungen in diesen Konstellationen aufdrängen, werden ertragssteuerliche Konsequenzen regelmäßig unterschätzt. Besondere Bedeutung hat in diesem Zusammenhang die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG. Diese ordnet bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen eine Fortführung der bisherigen Buchwerte beim Übernehmer an und verhindert die Besteuerung der im Betrieb verhafteten stillen Reserven beim Übertragenden.⁷ Hierdurch soll der unentgeltliche Betriebsübergang in der Generationennachfolge von ertragsteuerlichen Belastungen verschont und die Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs gesichert werden.⁸ Die vor-

1 Stiftung Familienunternehmen, Die volkswirtschaftliche Bedeutung, S. 1.

2 Löwer, Die langfristige Perspektive zahlt sich aus, Handelsblatt, https://www.handelsblatt.com/unternehmen/mittelstand/strategie_und_finanzierung/familienunternehmen-die-langfristige-perspektive-zahlt-sich-aus/3409536.html?ticket=ST66622052w-G9d-vlXfgZC1ckC4nZKI-ap1, (zuletzt abgerufen am 31.10.2019) und Stiftung Familienunternehmen: <http://www.familienunternehmen.de/nutzen-von-familienunternehmen>, (zuletzt abgerufen am 31.10.2019).

3 Vgl. Adenauer in: FS Binz, S. 9, 10.

4 Adenauer in: FS Binz, S. 9, 10.

5 Eingehend dazu Pöllath in: Viskorf, Familienunternehmen, S. 1 ff.

6 Stiftung Familienunternehmen, Die volkswirtschaftliche Bedeutung, S. 1.

7 Gratz/Uhl-Ludäscher in: H/H/R, EStG, § 6 Rn. 1200; Kulosa in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 643; Strahl in: Korn, EStG, § 6 Rn. 469; vgl. auch BT-Drs. 14/265, 174.

8 BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 2118, 2122; Wendt, FR 2005, 468, 472; Wernld in: K/S/M, EStG, § 6 Rn. J 4; Kulosa in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 644; ausführlich zum Regelungszweck der Vorschrift unter 1. Teil: A. III.

Einleitung

weggenommene Erbfolge stellt den typischen Anwendungsbereich dieser Vorschrift dar. Denn hier werden betriebliche Einheiten zu Lebzeiten unentgeltlich auf den oder die Nachfolger übertragen.

Ebenfalls im Rahmen der Übertragung von Familienunternehmen hat die übertragende Generation häufig ein Interesse daran, gewisse Rechte – aus verschiedensten Gründen – vorerst zurückzubehalten. Sei es, um sich weiterhin einen gewissen Einfluss auf das „Lebenswerk“ zu erhalten oder schlicht die eigene finanzielle Absicherung zu gewährleisten.⁹ Zudem wird eine gleitende oder sukzessive Unternehmensübergabe dem ausscheidenden Entscheidungsträger üblicherweise emotional leichter fallen.¹⁰ Ein in der Praxis beliebtes Mittel zur Wahrung dieser Interessen stellt die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt dar. Der Einsatz dieses Rechtsinstituts erlaubt es, die Vermögenssubstanz bereits lebzeitig auf den Nachfolger zu übertragen, sich dabei jedoch bestimmte Verwaltungs- und/oder Vermögensrechte (z. B. Stimm- oder Gewinnbezugsrechte) zurückzubehalten.

Obwohl dieses Gestaltungsmittel den Vorstellungen der Beteiligten regelmäßig in idealer Weise entspricht,¹¹ sind in der jüngeren Vergangenheit zunehmend Zweifel an entsprechenden Übertragungsvorgängen geäußert worden. Insbesondere in der steuerlichen Fachliteratur werden verstärkt Alternativen diskutiert, zu erhöhter Vorsicht gemahnt oder gleich ganz von entsprechenden Nießbrauchsgestaltungen abgeraten.¹² Ausgangspunkt dieser Diskussion ist eine durch divergierende Rechtsprechung ausgelöste Rechtsunsicherheit. Im Zentrum steht dabei die Frage, ob der Vorbehalt eines Nießbrauchs im Rahmen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG entgegen steht und daher zur Aufdeckung der im Unternehmen verhafteten stillen Reserven führt.

Wäre die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG auf Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt nicht anwendbar, hätte dies erhebliche Konsequenzen. Neben eine etwaige Schenkungsteuerbelastung würde eine massive ertragsteuerliche Belastung treten. Da aufgrund der Unentgeltlichkeit der Übertragung eine entsprechende Liquidität häufig nicht vorhanden ist, droht eine Substanzbesteuerung mit potentiell existenzbedrohendem Charakter. Die wirtschaftlichen und persönlichen Motive für eine Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt würden durch massive ertragsteuerliche Belastungen kon-

9 Haag in: Viskorf, Familienunternehmen, S. 374 Rn. 1277 ff.

10 Haag in: Viskorf, Familienunternehmen, S. 374 Rn. 1279.

11 Messner, MittBayNot 2018, 1.

12 Kubik, BB 2017, 1586; Gräfe/Kraft, ZEV 2017, 471, 476; El Mourabit, ZEV 2016, 14, 18; Lederle/Wanner, DStR 2015, 2270, 2273; Geck/Messner, ZEV 2015, 91, 93 f.; als Gestaltungsalternativen werden insbesondere die Betriebsübertragung gegen Versorgungsleistungen oder gegen reinen Ertragsnießbrauch diskutiert.

terkariert werden. Einem der geeignetsten Gestaltungsmittel bei der Übertragung von Familienunternehmen wäre der Boden entzogen. Die häufig interessengerechteste Lösung wäre aus steuerlichen Gründen nicht mehr umsetzbar.

Vor diesem Hintergrund und aufgrund der erheblichen Praxisrelevanz geht die vorliegende Arbeit der Frage nach, ob und unter welchen Umständen § 6 Abs. 3 EStG bei der Übertragung betrieblicher Einheiten unter Nießbrauchsvorbehalt Anwendung finden muss. Erforderlich hierfür ist zunächst eine grundlegende Untersuchung und Einordnung des § 6 Abs. 3 EStG sowie der Grundlagen des Nießbrauchs am Unternehmen. Im Anschluss sind die gewonnen Erkenntnisse zusammenzuführen.

Die vorliegende Arbeit gliedert sich in drei Teile. Im ersten Teil wird die Buchwertfortführungsvorschrift des § 6 Abs. 3 EStG untersucht. Nach einem Überblick über die Historie der Vorschrift und Ausführungen zu ihrem Regelungszweck wird zunächst das Verhältnis der Buchwertfortführung zur Gewinnrealisierung herausgearbeitet, um die Vorschrift steuersystematisch einordnen zu können. Hierbei sind die Gründe für die Entstehung und Aufdeckung stiller Reserven zu berücksichtigen. Sodann ist der steuerliche Grundtatbestand des § 6 Abs. 3 EStG zu beleuchten. Als bloße Bewertungsvorschrift drängt sich die Frage auf, welcher Besteuerungstatbestand dem Grunde nach überhaupt verwirklicht ist und wie sich die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG in das System der Einkommensbesteuerung einfügt. Hieraus werden sich Schlüsse für die Auslegung der Vorschrift ziehen lassen.

Anknüpfend an diese Ergebnisse werden die Voraussetzungen der Vorschrift untersucht und insbesondere die von der Rechtsprechung entwickelten Tatbestandsvoraussetzungen kritisch hinterfragt. So fordern Rechtsprechung und ein Großteil der Literatur grundsätzlich, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf den Nachfolger übertragen wird und der Übertragende (jedenfalls bei gewerblichen Einzelunternehmen) seine Tätigkeit einstellt.¹³ Hieran soll es nach jüngerer Rechtsprechung fehlen, wenn sich der Übertragende ein Nießbrauchsrecht vorbehält.¹⁴ Die Voraussetzungen der einheitlichen Übertragung und der Tätigkeitseinstellung ergeben sich allerdings nicht zwingend aus dem Wortlaut der Vorschrift. Unter Berücksichtigung der bisherigen Ergebnisse ist daher die Frage zu beantworten, ob eine entsprechend restriktive Auslegung der Vorschrift gerechtfertigt werden kann.

13 BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161; BFH v. 14.07.1993 – X R 74 – 75/90, NJW 1994, 2174, 2175; BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, DStR 1995, 1870; BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, DStR 2017, 1308, 1312 Rn. 40 ff.; *Tiedtke/Wälzholz*, DStR 1999, 217 ff.; *Ehmcke* in: Blümich, EStG, § 6 Rn. 1222 f.; *Wacker* in: Schmidt, EStG, § 16 Rn. 97; *Trossen* in: K/S/M, EStG, § 16 Rn. A 64; *Oellerich* in: BeckOK, EStG, § 6 Rn. 2727.

14 BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, DStR 2017, 1308.

Einleitung

Der zweite Teil dieser Arbeit beinhaltet einen Überblick über die zivilrechtlichen Grundlagen des Nießbrauchs an betrieblichen Einheiten. Die steuerlichen Konsequenzen eines Nießbrauchsvorbehalts können nur beurteilt werden, wenn die zivilrechtlichen Auswirkungen eines Nießbrauchs am Unternehmen geklärt sind. Dabei wird zwischen dem Nießbrauch an Einzelunternehmen und demjenigen an Personengesellschaftsanteilen differenziert. Während der Nießbrauch an Einzelunternehmen grundsätzlich den Regelungen zum Nießbrauch an Sachen (§§ 1030 ff. BGB) unterliegt, bestimmt sich der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen grundsätzlich nach den Regelungen zum Rechtsnießbrauch (§§ 1068 ff. BGB).¹⁵ Den Schwerpunkt bilden dabei die Stellung und die Befugnisse von Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller. Denn die Zuordnung von Vermögens- und Verwaltungsrechten zu dem einen oder anderen beeinflusst das Vorliegen von (Mit-)Unternehmerrisiko und (Mit-)Unternehmerinitiative der Beteiligten. Dies hat unmittelbare Auswirkungen auf die Buchwertfortführung, da – was zu zeigen sein wird – der Erwerb einer (Mit-)Unternehmerstellung des Empfängers Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG ist.¹⁶

Schließlich wird im dritten Teil der Arbeit untersucht, ob und wann der Vorbehalt eines Nießbrauchs für die Buchwertfortführung bei Übertragungen betrieblicher Sachgesamtheiten schädlich ist. Dabei werden die zuvor herausgearbeiteten Voraussetzungen und Auslegungsmaßstäbe herangezogen. Es wird zwischen Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen differenziert. Ausgangspunkt ist der Nießbrauch nach gesetzlichem Leitbild. Daneben ist zu klären, welche Auswirkungen eine individualvertragliche Verteilung der Verwaltungs- und Vermögensrechte hat und ob eine doppelte Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Eigentümer vorstellbar ist, ohne die Buchwertfortführung zu beeinträchtigen. Denn nur wenn durch den Vorbehaltsnießbrauch bzw. die geplante Vertragsgestaltung die Ertragsteuerneutralität der unentgeltlichen Übertragung nicht gefährdet wird, handelt es sich um ein praxistaugliches Mittel für die Generationennachfolge in Familienunternehmen.

15 Schön, ZHR 1994, 229, 243.

16 BFH v. 15.7.1986 – VIII R 154/85, BStBl. II 1986, 896; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, 162; FG Niedersachsen v. 27.11.2014 – 1 K 10294/13, BB 2015, 750; Mutscher in: Prottscher, EStG, § 6 Rn. 483; Strahl in: Korn, EStG, § 6 Rn. 474.3.3; vgl. ausführlich hierzu unter 1. Teil: C. VI.