

S. 609 Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt

Rechtssichere Gestaltung ertragsteuerlich möglich?

StB Benjamin Schloßmann und StB Kai Döring *

Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter dem Nießbrauchsvorbehalt ist im Rahmen von Unternehmensnachfolgeplanungen ein häufig anzutreffendes steuerliches Gestaltungsinstrument. Neben der ausgeprägten Relevanz im erbschaftsteuerlichen Umfeld sind zur Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven und der Verbeugung steuerlicher Ineffizienzen vor allem in der laufenden Ertragsbesteuerung detaillierte Vorüberlegungen unter Einbeziehung von Rechtsprechungsentwicklungen und Verwaltungsverlautbarungen anzustellen. Dieser Beitrag soll die aktuelle Rechtslage aus Verwaltungs- und Rechtsprechungssicht im Zusammenhang mit der zentralen ertragsteuerlichen Buchwert-Privilegierungsvorschrift des § 6 Abs. 3 EStG beleuchten, ein Problembewusstsein entwickeln und mit Gestaltungsüberlegungen eine praxistaugliche Hilfestellung leisten.

Hänsch, Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, infoCenter, NWB HAAAC-17237

Kernfragen

- ▶ Welche Voraussetzungen sind zur Buchwertfortführung unter Nießbrauchsvorbehalt nach § 6 Abs. 3 EStG zu erfüllen?
- ▶ Können Beschenkte und Schenker gleichzeitig Mitunternehmer werden und ist ein Mitunternehmeranteil teilbar?
- ▶ Welche Einkünfte erzielt der Nießbrauchsberechtigte bei einer Unteilbarkeit von Mitunternehmeranteilen?

I. Standortbestimmung – § 6 Abs. 3 EStG: Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt

Nach der Norm des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sind für ertragsteuerliche Zwecke bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit dem **Buchwert** anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.

Hänsch, Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG, Grundlagen, NWB PAAAE-90361
Teschke/Kraft, in: Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG, 6. Aufl., § 6, NWB WAAAH-64434

* Märkische Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Essen.

Bei dieser Regelung handelt es sich um die zentrale **Buchwert-Privilegierungsvorschrift** für Unternehmensnachfolgegestaltungen im Bereich des Betriebsvermögens. Im Rahmen dieser Darstellung soll es ausschließlich um die Übertragung von Mitunternehmeranteilen gehen, die mit einem Vorbehaltsnießbrauch versehen sind. Entscheidendes Kriterium für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Buchwertbegünstigung ist bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen, dass der Beschenkte bzw. Erwerber der Anteile **Mitunternehmer** wird.

Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer **zivilrechtlich** Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann sowie unternehmerisches Risiko trägt. Beide Merkmale können jedoch im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein.¹

Eine **Mitunternehmerinitiative** ist dadurch gekennzeichnet, dass der Erfolg eines Unternehmens durch eigene Entscheidungen beeinflusst werden kann. Da der Betrieb regelmäßig gemeinsam geführt wird, ist keine Einzelbefugnis erforderlich. Jedoch muss der Gesellschafter in der Lage sein, an unternehmerischen Entscheidungen teilzuhaben.²

Ein **Mitunternehmerisiko** drückt sich darin aus, dass das Unternehmen auf eigene Rechnung geführt wird und der Unternehmer damit eine Fehlentscheidung zu tragen hat. Ein Gesellschafter erntet somit seinen Anteil an einem unternehmerischen Erfolg oder Misserfolg. Er erhält den Gewinn daraus oder trägt den Verlust, bis hin zum Verlust des eingesetzten Kapitals.³

Fraglich ist, wie sich die Einräumung bzw. der **Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts** im Rahmen der Übertragung von Mitunternehmeranteilen auswirkt. Ein Vorbehaltsnießbrauch steht der Mitunternehmerstellung des Kommanditisten, dessen Gesellschaftsanteil mit einem Nießbrauch belastet ist, grds. nicht entgegen. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH.⁴ Mitunternehmer i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nach § 39 AO regelmäßig der zivilrechtliche Eigentümer, es sei denn, einem Dritten ist das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen. Dies ist gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dann der Fall, wenn der Dritte die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in einer Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

II. Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

Nach dem BFH-Urteil vom 25.1.2017⁵ ist die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines im Ganzen verpachteten Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt nicht anwendbar, da es an dem für § 6 Abs. 3 EStG notwendigen Merkmal „Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit“ mangelt, wenn eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird. Dabei wird nicht unterschieden, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird. Diese Entscheidung wurde vom X. Senat des BFH gefällt und betraf eine Einzelunternehmenskonstellation. Von dem für Personengesellschaften zuständigen IV. Senat des BFH ist nach der Entscheidung des X. Senats nach bisherigem Stand keine Entscheidung mit einer derartigen Konstellation bekannt.

1 Vgl. H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH sowie BFH, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 NWB IAAAA-91985, BStBl 1984 II S. 751, und BFH, Urteil v. 15.7.1986 - VIII R 154/85 NWB UAAAB-04792, BStBl 1986 II S. 896.

2 Vgl. *Schulze zur Wiesche*, BB 2004 S. 355 (356).

3 Vgl. BFH, Urteil v. 1.3.1994 - VIII R 35/92 NWB KAAAA-95142, BStBl 1995 II S. 241 (244 f.).

4 Vgl. BFH, Urteil v. 16.5.1995 - VIII R 18/93 NWB TAAAA-95353, BStBl 1995 II S. 714.

5 Vgl. BFH, Urteil v. 25.1.2017 - X R 59/14 NWB LAAAG-47393, BStBl 2019 II S. 730.

Die Entscheidung des BFH vom 25.1.2017⁶ wurde in das BMF-Schreiben vom 20.11.2019⁷ aufgenommen. Die Finanzverwaltung geht in diesem Schreiben davon aus, dass für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG gewährt wird, wenn der **Beschenkte Mitunternehmer** wird.

Ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch lässt die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchsbestellers nicht entfallen.⁸ Allerdings dürfen die Mitwirkungsrechte des Übernehmers des Mitunternehmeranteils nicht begrenzt werden, weil dies seine Mitunternehmerstellung gefährden könnte. Somit muss der Beschenkte bzw. Erwerber der Mitunternehmeranteile trotz des eingeräumten Nießbrauchs sowohl Mitunternehmermerrisiko als auch Mitunternehmerinitiative entfalten können.

Behält sich der ehemalige Gesellschafter und jetzige Vorbehaltsnießbraucher etwa durch eine weitgehende Stimmrechtsvollmacht die wesentlichen unternehmerischen Dispositionen vor, so wird die Mitunternehmerstellung der neuen Gesellschafter in Frage gestellt.⁹

III. Es kann nur *einen* Mitunternehmer geben – BFH vom 19.7.2018¹⁰

Die bisherige Rechtsprechung des BFH¹¹ sowie die gegenwärtige Auffassung der Finanzverwaltung¹² gingen davon aus, dass bei einer Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt sowohl Erwerber als auch Nießbraucher gleichzeitig Mitunternehmer in Bezug auf denselben Mitunternehmeranteil werden können.¹³

Von dieser Betrachtungsweise rückt der BFH mit Urteil vom 19.7.2018¹⁴ ab, indem er entschieden hat, dass an einem Mitunternehmeranteil keine zwei Mitunternehmerstellungen bestehen können, da nur derjenige Mitunternehmer ist, auf den Mitunternehmermerrisiko und Mitunternehmerinitiative insgesamt übergehen. Wird danach nun der Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG der Vorrang eingeräumt, und damit nur der Beschenkte Mitunternehmer, bezieht nur dieser gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Damit ist dann nicht mehr „sichergestellt, dass die aus dem Mitunternehmeranteil erzielten Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zwischen dem Nießbraucher (Alt-Gesellschafter) und dem Übernehmer (Gesellschafter) anteilig zugerechnet werden“¹⁵.

Im Fall eines Nießbrauchs wurde nach dem BMF Schreiben vom 18.1.2013 die (steuerliche) Verteilung des Gewinns einer Mitunternehmerschaft **zweistufig** vorgenommen. In einem **ersten Schritt** wurde der anteilige Gewinn des Mitunternehmers für seinen Mitunternehmeranteil entsprechend den allgemeinen vertraglichen oder gesetzlichen Regelungen berechnet; in einem **zweiten Schritt**

6 Vgl. BFH, Urteil v. 25.1.2017 - X R 59/14 NWB LAAAG-47393, BStBl 2019 II S. 730.

7 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003 NWB HAAAH-35697, BStBl 2019 I S. 1291; Änderung durch BMF, Schreiben v. 5.5.2021 - IV C 6 - S 2240/19/10003 :017 NWB VAAAH-78103; vgl. dazu *Hoheisel*, 2020 S. 125 NWB VAAAH-42203; *ders.*, StuB 2021 S. 440 NWB QAAAH-80059.

8 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 24.8.2016 - 4 K 3250/15 NWB BAAAF-83012.

9 Vgl. BFH, Urteil v. 10.12.2008 - II R 34/07 NWB JAAAD-08089, BStBl 2009 II S. 312 (314); BFH, Urteil v. 23.2.2010 - II R 42/08 NWB DAAAD-42166, BStBl 2010 II S. 555, Rz. 16.

10 Vgl. BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 10/17 NWB QAAAG-97089, DStR 2018 S. 2372.

11 Vgl. BFH, Urteil v. 1.9.2011 - II R 67/09 NWB FAAAD-94368, BStBl 2013 II S. 210; BFH, Urteil v. 6.5.2015 - II R 34/13 NWB SAAAE-97184, BStBl 2015 II S. 821; BFH, Urteil v. 1.10.2014 - II R 40/12 NWB HAAAE-84601, BFH/NV 2015 S. 500; BFH, Urteil v. 1.3.1994 - VIII R 35/92 NWB KAAAA-95142, BStBl 1995 II S. 241.

12 Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichlautender Erläss v. 2.11.2012 NWB KAAAE-24212, BStBl 2012 I S. 1101.

13 Vgl. *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 15 Rz. 32.

14 Vgl. BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 10/17 NWB QAAAG-97089, DStR 2018 S. 2372.

15 *Demuth*, MittBayNot 2020 S. 408.

wurde der dem Mitunternehmer zuzurechnende Gewinnanteil zwischen ihm und dem Nießbraucher entsprechend der Nießbrauchsvereinbarung aufgeteilt.¹⁶ Anders als im BMF Schreiben vom 18.1.2013 zur Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags beim Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil beschrieben, wonach „keine Gründe erkennbar sind, warum nicht auch dem Nießbraucher ein anteiliger Gewerbesteuermessbetrag zugerechnet werden kann, da auch dieser weiterhin gewerbliche Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft erzielt“, stellt sich nach dem BFH-Urteil vom 19.7.2018 die Frage nach der Qualifikation der Einkünfte des Nießbrauchers.

IV. Folgen, falls Schenker kein Mitunternehmer wird

Kann im Rahmen von Gestaltungen nach § 6 Abs. 3 EStG der Nießbrauchsberechtigte künftig nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden, bezieht er auch keine Gewinnanteile i. S. von § 15 Abs. 1 Satz Nr. 2 EStG mehr.¹⁷ Im Umkehrschluss stehen die Gewinnanteile dann nur den Mitunternehmern zu, die diese anschließend an den Nießbraucher weiterzureichen haben.¹⁸ Bei den weitergereichten Gewinnanteilen handelt es sich beim Nießbraucher für die Fälle der unentgeltlich Übertragung im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG dann entweder um nicht steuerpflichtige oder um wiederkehrende Bezüge nach § 22 EStG.¹⁹ Korrespondierend sind die Zahlungen des Mitunternehmers bei diesem **Sonderbetriebsausgaben** oder nicht abzugsfähig.²⁰

Falls die Zahlung an den Nießbrauchsberechtigten eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung darstellt, müsste dann der Gesellschafter Einkünfte versteuern, für die diesem aufgrund der Weitergabeverpflichtung aus dem Nießbrauch keine Liquidität verbliebe.²¹

V. Möglichkeit der Absicherung über eine verbindliche Auskunft

Der steuerliche Berater wird sich i. S. des Mandanten und auch im eigenen Interesse regelmäßig die Frage stellen, ob derartige Gestaltungen durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) abgesichert werden sollten.

Das relevanteste Absicherungsbedürfnis ergibt sich u. E. für die Inanspruchnahme der Buchwert-Privilegierung, da es andernfalls zu Aufdeckung und Versteuerung erheblicher **stiller Reserven** kommen kann. Trotz des erfreulichen BMF-Schreibens vom 20.11.2019,²² welches die zur Verunsicherung beitragende Entscheidung des X. Senats des BFH vom 25.1.2017²³ für den Bereich der Übertragung von Mitunternehmeranteilen als „nicht relevant“ einstuft, verbleibt für den konkreten Einzelfall vor allem mangels konkreter neuerer Rechtsprechung des IV. Senats des BFH **Rechtsunsicherheit** und das dringende Bedürfnis einer absichernden Abfrage bei der Finanzverwaltung.

Aufgrund dieser bestehenden Unsicherheiten sollten Nießbrauchsgestaltungen u. E. im Vorfeld durch **verbindliche Auskünfte** abgesichert werden. Dem Vernehmen nach scheinen diese zwar in

16 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.1.2013 - IV C 6 - S 2296-a/07/10001 NWB AAAAH-83242.

17 Vgl. BFH, Urteil v. 16.5.1995 - VIII R 18/93 NWB TAAAA-95353, BStBl 1995 II S. 714 zu 1.c.

18 Vgl. BFH, Urteil v. 16.5.1995 - VIII R 18/93 NWB TAAAA-95353, BStBl 1995 II S. 714; FG Köln, Urteil v. 15.11.2002 - 5 K 4243/93 NWB IAAAB-13427, EFG 2003 S. 587.

19 Vgl. *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 308.

20 Vgl. FG Köln, Urteil v. 15.11.2002 - 5 K 4243/93 NWB IAAAB-13427, rkr.

21 Vgl. *Demuth*, MittBayNot 2020 S. 408.

22 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003 NWB HAAA-35697, BStBl 2019 I S. 1291; Änderung durch BMF, Schreiben v. 5.5.2021 - IV C 6 - S 2240/19/10003 :017 NWB VAAA-78103.

23 Vgl. BFH, Urteil v. 25.1.2017 - X R 59/14 NWB LAAAG-47393, BStBl 2019 II S. 730.

Bezug auf die Mitunternehmerstellung des Erwerbes erteilt zu werden, nicht aber zur Frage der Stellung des Nießbrauchers, was rechtssichere Gestaltungen gegenwärtig erschwert.

VI. Gestaltungsüberlegung: Einlage des Nießbrauchsrechts ins Sonderbetriebsvermögen

Für Fälle der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2, 2. Alternative EStG, bei denen der Nießbraucher weiterhin als Mitunternehmer hinsichtlich des nicht übertragenen Mitunternehmeranteils bleibt und aus diesem weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt, ist zu erwägen, durch eine Zuordnung des Nießbrauchsrechts als immaterielles Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen hieraus weiterhin eine gewerbliche Einkünfteerzielung sicherzustellen.

Um **Sonderbetriebsvermögen I** handelt es sich bei einem Nießbrauchsrecht im Rahmen einer üblichen Fallgestaltung grds. nicht, da hierzu nur Wirtschaftsgüter gehören, die zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschafter selbst bestimmt sind.²⁴

Sonderbetriebsvermögen II kommt in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut ein Mittel darstellt, um besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben und damit unmittelbar die Stellung in der Personengesellschaft zu stärken.²⁵ Die Stärkung der Beteiligung kann prinzipiell auf zwei unterschiedlichen Wegen erfolgen:²⁶ Möglich ist dies, indem das Wirtschaftsgut der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters selbst dient, aber auch, dass der Besitz des Wirtschaftsguts für das Unternehmen der Personengesellschaft (allein) wirtschaftlich vorteilhaft ist. Ein Dienen der Beteiligung ist zu bejahen, wenn das Wirtschaftsgut ein Mittel darstellt, besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben.²⁷

Um die Mitunternehmerstellung der Erwerber im Lichte der „neuen“ BFH-Rechtsprechung und damit eine wirksame Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht zu gefährden, werden etwaige Stimmrechte des Nießbrauchers wohl entsprechend schwach ausgestaltet werden müssen, die einen Einfluss auf die Gesellschaft gerade nicht stärken,²⁸ so dass es sich auch nicht um notwendiges Sonderbetriebsvermögen II handeln dürfte.

S. 612

Aber auch wenn die mögliche Einordnung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II verneint wird, sollte mindestens aber die Einordnung als **gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II** gegeben sein. Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, sind gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen, wenn sie²⁹ objektiv geeignet sind, (mittelbar) den Betrieb der Personengesellschaft oder die Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft zu fördern und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung des Mitunternehmers zu dienen und diese Widmung rechtzeitig und eindeutig zum Ausdruck gebracht wird.³⁰ Offen ist hierbei, ob dies *nur* durch Ausweis in der Buchführung der Personengesellschaft³¹ geschehen kann oder auch in anderer Weise z. B. durch Ausweis in der Sonderbilanz des Gesellschafters,³² durch Mitteilung an das FA³³ oder auch durch Ge-

24 Vgl. *Wacker*, in: Schmidt, 39. Aufl. 2020, EStG, § 15 Rz. 513.

25 Vgl. BFH, Urteil v. 30.3.1993 - VIII R 8/91 NWB HAAAA-94680, BStBl 1993 II S. 864 (866).

26 Vgl. BFH, Urteil v. 24.2.2005 - IV R 23/03 NWB GAAAB-54892, BStBl 2005 II S. 578 (580).

27 Vgl. BFH, Urteil v. 23.1.2001 - VIII R 12/99 NWB TAAAA-89074, BStBl 2001 II S. 825 (826); *Ley*, KÖSDI 2003 S. 1.

28 Vgl. *Schenke*, in: BeckOK EStG, 8. Ed. 1.10.2020, § 15 Rz. 1727-1736.

29 Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 25.11.1997 - VIII R 4/94 NWB KAAAA-96234, BStBl 1998 II S. 461.

30 Vgl. *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 15 Rz. 528-530; BFH, Urteil v. 7.4.1992 - VIII R 86/87 NWB JAAAA-94380, BStBl 1993 II S. 21.

31 Vgl. BFH, Urteil v. 11.3.1992 - XI R 38/89 NWB SAAAA-94231, BStBl 1992 II S. 797.

sellschafterbeschluss. Da für das unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgut „Nießbrauchsrecht“ das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG zu beachten ist, kann der Akt der Widmung nicht durch die Buchung im Sonderbetriebsvermögen erfolgen. Insoweit muss die vom FG Köln eingeräumte Möglichkeit der Anzeige gegenüber dem FA möglich sein, da das Ziel des Widmungsakts – anders als bei notwendigem Sonderbetriebsvermögen – ist, Manipulationen zulasten des Fiskus zu vermeiden,³⁴ was durch eine Anzeige ebenfalls gewährleistet sein dürfte.

An die Geeignetheit zur Förderung, und damit an den objektiven Zusammenhang, dürfen zudem keine übertriebenen Forderungen gestellt werden.³⁵ Insbesondere bei Kaufleuten besteht ein weiterer Spielraum, den Umfang des Betriebsvermögens selbst zu bestimmen.³⁶ Personengesellschaftsrechtlich gibt es zudem nur eine einheitliche „Beteiligung“ eines Gesellschafters, aus der folgt, dass ein Kommanditist nicht zugleich zwei oder mehr „kommanditistische“ Beteiligungen an derselben KG halten kann.³⁷ Aus dieser Einheitlichkeit des Engagements im Rahmen einer Mitunternehmerschaft könnte die (Sonder-)Betriebsvermögenseigenschaft des Nießbrauchsrechts abgeleitet werden.

VII. Fazit

Die Anwendung des für die steuerliche Gestaltungsberatung einschränkenden BFH-Urteils vom 25.1.2017³⁸ wurde mit dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019³⁹ auf unentgeltliche Übertragung von Einzelunternehmen beschränkt, so dass die Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Nießbrauchsverbehalt unter Inanspruchnahme des § 6 Abs. 3 EStG aus Sicht der Finanzverwaltung möglich sein sollte. Eine den konkreten Einzelfall absichernde Einholung einer verbindlichen Auskunft scheint dennoch angezeigt und üblich. Die in der Verwaltungsverlautbarung fehlenden Ausführungen zur (Un-)Teilbarkeit von Mitunternehmeranteilen zwingt in der Praxis vor dem Hintergrund der weiteren Rechtsprechung⁴⁰ zur Vermeidung beachtlicher Ineffizienzen in der laufenden Ertragsbesteuerung, dazu auch insoweit absichernde Überlegungen anzustellen und Maßnahmen zu ergreifen. Die Erteilung positiver verbindlicher Auskünfte ist nach unserer Praxiserfahrung insoweit bundeslandabhängig, so dass mögliche Alternativgestaltungen – wie die Einlage des Nießbrauchsrechts ins Sonderbetriebsvermögen – in bestimmten Konstellationen eine praxistaugliche Alternative darstellen können. Es bleibt vor dem Hintergrund einer für den Standort der Bundesrepublik Deutschland mittelstandstauglichen und -sichernden Unternehmensnachfolgepraxis zu hoffen, dass Rechtsprechung, Finanzverwaltung und auch der Gesetzgeber diesen existenziellen Bereich zeitnah mit praxistauglicher Rechtssicherheit auskleiden.

32 Vgl. BFH, Urteil v. 27.6.2006 - VIII R 31/04 NWB BAAAC-16066, BStBl 2006 II S. 874; BFH, Beschluss v. 21.4.2008 - IV B 105/07 NWB NAAAC-83993, BFH/NV 2008 S. 1470.

33 Vgl. FG Köln, Urteil v. 26.4.2018 - 1 K 1896/17 NWB TAAAG-86263; *Westerfelhaus*, DB 1991 S. 1340.

34 Vgl. BFH, Urteil v. 23.10.1990 - VIII R 142/85 NWB BAAAA-93632, BStBl 1991 II S. 401; *Westerfelhaus*, DB 1991 S. 1342.

35 Vgl. BFH, Urteil v. 9.10.1974 - I R 129/73 NWB BAAAB-00202, BStBl 1975 II S. 172; vgl. *Frotscher/Geurts*, EStG, § 4 Rz. 69.

36 Vgl. BFH, Urteil v. 10.12.1964 - IV 167/64 U NWB TAAAA-90149, BStBl 1965 III S. 377; vgl. *Frotscher/Geurts*, EStG, § 4 Rz. 69.

37 Vgl. *Scherer*, Unternehmensnachfolge, § 28 Vorweggenommene Erbfolge, Rz. 170.

38 Vgl. BFH, Urteil v. 25.1.2017 - X R 59/14 NWB LAAAG-47393, BStBl 2019 II S. 730.

39 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003 NWB HAAA-35697, BStBl 2019 I S. 1291; Änderung durch BMF, Schreiben v. 5.5.2021 - IV C 6 - S 2240/19/10003 :017 NWB VAAA-78103.

40 Vgl. hierzu u. a. die Ausführungen unter Kap. II.

Kernaussagen

- ▶ Für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Buchwertbegünstigung bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen muss der Erwerber Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko tragen.
- ▶ Die Frage zur (Un-)Teilbarkeit eines Mitunternehmeranteils ist vonseiten der Finanzverwaltung zur Zeit noch nicht beantwortet. Folgt man der Rechtsprechung des BFH, muss die Antwort gegenwärtig wohl in Richtung Unteilbarkeit gegeben werden.
- ▶ Die Frage ist derzeit grds. ungeklärt, so dass zur Begründung von gewerblichen Einkünften des Nießbrauchsberechtigten ggf. die Einlage in das Sonderbetriebsvermögen erwogen werden kann.

AUTOREN

Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann

ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Märkischen Revision GmbH in Essen. Er verantwortet den Bereich Steuerberatung der Märkischen Revision GmbH. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Unternehmensnachfolge- sowie Umstrukturierungsberatung mittelständischer Unternehmen.

Dipl.-Kfm. StB Kai Döring

ist als Prokurist bei der Märkischen Revision GmbH in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen von Kapital- und Personengesellschaften sowie in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

Fundstelle(n):

StuB 15/2021 Seite 609
NWB RAAAH-85575