

BFH: Unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch

Der BFH hat zu der umstrittenen Frage der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch Stellung genommen. Höchststrichterlich geklärt ist nun, dass eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nur zulässig ist, wenn nicht nur die Vermögenssubstanz der betrieblichen Sachgesamtheit übertragen wird, sondern der Übertragende zudem seine betriebliche Einkünfteerzielung aus ihr aufgibt.

BFH, Urteil vom 29.01.2025, X R 35/19

Sachverhalt

Strittig war die steuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch.

Entscheidung

Der BFH hat hierzu die folgenden wesentlichen Grundsätze aufgestellt:

- Werden die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen, führt der Vorbehaltsnießbraucher jedoch seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fort, liegt darin keine unentgeltliche Übertragung des Gewerbebetriebs im Sinne von § 6 Abs. 3 S. 1 HS 1 EStG (§ 7 Abs. 1 S. 1 EStDV a.F.).
- Das gilt für einen aktiven wie für einen verpachteten Gewerbebetrieb (Fortführung des BFH-Urteils vom 25.01.2017, X R 59/14).
- Die unter Vorbehaltsnießbrauch übertragenen Wirtschaftsgüter werden Privatvermögen des Erwerbers.
- Erlischt zu einem späteren Zeitpunkt der Nießbrauch infolge eines unentgeltlichen Vorgangs, geht der in der Person des Vorbehaltsnießbrauchers bestehende Gewerbebetrieb nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auf den Erwerber über, wenn dieser die betriebliche Tätigkeit des Vorbehaltsnießbrauchers fortführt (Bestätigung des BFH-Urteils vom 08.08.2024, IV R 1/20).
- Die beim Erlöschen des Nießbrauchs im Betriebsvermögen des Nießbrauchers befindlichen Wirtschaftsgüter werden beim Erwerber zu Buchwerten fortgeführt.
- Die bereits im Privatvermögen des Erwerbers befindlichen nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsgüter werden mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen des Erwerbers eingelegt.

Ergänzende Hinweise des BFH:

- Die Übertragung eines Betriebs im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG setzt voraus, dass das (wirtschaftliche) Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang und unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen Erwerber übertragen wird (BFH-Urteil vom 25.01.2017, X R 59/14). Dies setzt weiter voraus, dass der Übertragende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgibt.
- Abgrenzung zur Betriebsverpachtung: Die Übertragung eines Verpachtungsbetriebs wird von § 6 Abs. 3 EStG erfasst.
- Soweit § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 EStG seit der Änderung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 die Buchwertfortführung auch in bestimmten Fällen vorsieht, in denen der Übertragende seine betriebliche Tätigkeit nicht einstellt, handelt es sich um Sonderregelungen, die auf das Verhältnis zwischen dem Eigentümer und dem Nießbraucher an einem Einzelunternehmen nicht übertragbar sind.
- Die zum Zuwendungsnießbrauch ergangene Rechtsprechung kann nicht auf den Vorbehaltsnießbrauch übertragen werden.
- Eine Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch ist auch nicht als aufschiebend bedingt vorgenommene unentgeltliche Betriebsübertragung anzusehen.

- Der Wortlaut des 6 Abs. 3 EStG ermöglicht es – anders als es das dem Verfahren beigetretene BMF meint – nicht, eine Betriebsübertragung in wie auch immer gearteten Zwischenschritten als privilegiert anzusehen. Die Betriebsübertragung muss Gegenstand eines einheitlichen Vorgangs sein. Soweit sich die Betriebsübertragung überhaupt über eine gewisse Zeitspanne hinweg vollziehen kann, muss dies ein enger Zeitraum sein.

Betroffene Norm

§ 7 Abs. 1 EStDV a.F./seit 1999 § 6 Abs. 3 S. 1 EStG

Streitjahre 2004-2008

Vorinstanz

Finanzgericht Münster, 20.09.2019, 11 K 4132/15 E,G, EFG 2020, S. 255

Fundstellen

BFH, Urteil vom 29.01.2025, [X R 35/19](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 25.01.2017, X R 59/14, BStBl. II 2019, S. 730

BFH, Urteil vom 08.08.2024, IV R 1/20, BStBl. II 2025, S. 122

Ihr Ansprechpartner

Daniela Gemmel

Senior Manager

dgemmel@deloitte.de

Tel.: +4921187725394

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

