

EINKOMMENSTEUER

Keine „Betriebsübertragung im Ganzen“ bei Betriebsübertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

| Die Übertragung eines Gewerbebetriebs unter Zurückbehaltung eines Vorbehaltsnießbrauchs führt nicht zu einer unentgeltlichen Betriebsübertragung im Ganzen, sondern zu einer unentgeltlichen Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter – so das FG Münster in seinem Urteil vom 20.9.19. |

Sachverhalt

Mutter M erzielte aus dem Betrieb eines Freizeitparks gewerbliche Einkünfte. Zum 31.12.95 übertrug sie den Freizeitpark im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihren Sohn, den Kläger K. M behielt sich den lebenslangen Nießbrauch vor und führte den Park nach dem Übertragungstichtag weiter. Zum 31.12.02 verzichtete M auf ihr Nießbrauchsrecht, K führte ab 2003 die Buchwerte fort. Im Betriebsvermögen der M befand sich eine Forderung an die Y-GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer K war. Im Jahr 1999 hatte M diese Forderung aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Y-GmbH wertberichtet. Das FA war der Ansicht, im Jahr 2004 hätte eine Wertaufholung vorgenommen werden müssen, da die Y-GmbH zu dieser Zeit wieder ein positives Eigenkapital aufwies. Aus Sicht des K hätte die Zuschreibung jedoch spätestens zum 31.12.02 durch M erfolgen müssen, da zu jenem Zeitpunkt der Nachweis über die anhaltende dauernde Wertminderung nicht mehr erbracht worden sei.

Entscheidungsgründe

Eine Wertaufholung war nicht vorzunehmen. Die Forderung war nicht zum 1.1.96 gemäß § 7 Abs. 1 EStDV zu Buchwerten auf K übergegangen. Sie ist aufgrund der unentgeltlichen Übertragung durch M seit dem 1.1.96 dem Privatvermögen des K zuzuordnen (FG Münster 20.9.19, 11 K 4132/15 E,G, Abruf-Nr. 213945, Rev. BFH: X R 35/19).

Die Übertragung eines Betriebs im Ganzen i. S. d. § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG gemäß StEntlG 1999/2000/2002) 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. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist Voraussetzung des § 7 Abs. 1 EStDV (§ 6 Abs. 3 EStG), dass der Übertragende die ausgeübte gewerbliche Tätigkeit tatsächlich aufgibt (BFH 25.1.17, X R 59/14, BFH/NV 17, 1077). Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV somit nicht vor, da M ihre gewerbliche Tätigkeit nicht zum 1.1.96 eingestellt, sondern wegen des Vorbehaltsnießbrauchs eindeutig fortgeführt hat.



ENTSCHEIDUNG
FG Münster

Streit ging um
Wertaufholung bei
einer Forderung
gegen eine GmbH



IHR PLUS IM NETZ
erbbstg.iww.de
Abruf-Nr. 213945

Übertragender
muss gewerbliche
Tätigkeit tatsächlich
aufgeben

Mangels Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 EStDV ist von einer unentgeltlichen Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter auf K auszugehen. Diese unentgeltliche Übertragung ist ein privater Vorgang (Schenkung), der nur im außerbetrieblichen Bereich vollzogen werden kann (BFH 16.12.88, III R 113/85, BStBl II 89, 763).

Daher hat die Übertragung auf der Seite der M mit Ablauf des 31.12.95 zunächst zu einer **gewinnrealisierenden Entnahme der Einzelwirtschaftsgüter aus ihrem Betriebsvermögen** und in der Folge zu einer Übertragung aus ihrem Privatvermögen in das Privatvermögen des K geführt. Die Forderung war ab dem 1.1.96 Privatvermögen des K. Anhaltspunkte dafür, dass K diese auf ihn übertragenen Wirtschaftsgüter in einen Betrieb eingelegt hat, liegen nicht vor. Es lag damit kein Fall des Buchwertübergangs nach § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG zum 1.1.03 vor. Die Forderungen waren von K zum 1.1.03 auch nicht als notwendiges Betriebsvermögen seines aufgenommenen Betriebs einzulegen, und er hat sie auch nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt.

Relevanz für die Praxis

Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht der Nießbrauchsvorbehalt gemäß Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 20.11.19 (IV C 6 – S 2241/15/10003, BStBl I 19, 1291) der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Im Streitfall wurde jedoch kein Mitunternehmeranteil übertragen.

Das FG stellt heraus, dass ein Nießbraucher zwar zur Einziehung einer Forderung berechtigt, in diesem Falle aber auch zum Wertersatz verpflichtet ist (§§ 1074, 1075 BGB i. V. m. § 1067 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 BGB). Zudem ist der Nießbraucher nach § 1047 BGB nicht zu anderen Verfügungen über eine Forderung berechtigt. M konnte als Nießbraucherin damit gerade nicht vergleichbar einer Inhaberin nach Belieben mit der Forderung verfahren. Ihr stand aufgrund des „Wertersatzanspruchs“ des Klägers im Falle der Einziehung der Forderung auch nicht der Substanzwert zu. Danach hat M auch nicht das wirtschaftliche Risiko des Forderungsausfalls getragen.

Der Verzicht auf das Nießbrauchsrecht ist ein Vorgang auf der privaten Vermögensebene. Wie die Bestellung des Nießbrauchs (BFH 16.12.88, III R 113/85, BStBl II 89, 763) vollzieht sich auch die Beendigung des Nießbrauchs in der privaten Vermögenssphäre.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehaltsnießbrauch vgl. BMF 20.11.19, IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl I 19, 1291 und Seiler, GSTB 20, 90 ff. mit Hinweisen auf Alternativgestaltungen wie die Einräumung einer atypischen Unterbeteiligung mit disquotaler Gewinnbeteiligung
- Zur Kommentierung des o. g. BMF-Schreibens vom 20.11.19 siehe auch Brüggemann, „§ 6 Abs. 3 EStG im Spannungsfeld zwischen Einkommen- und Erbschaft- und Schenkungsteuer“, ErbBstg 20, 66 ff.

Forderung
war ab dem 1.1.96
Privatvermögen des K

M konnte gerade
nicht nach Belieben
mit der Forderung
verfahren

Nießbrauchsverzicht
spielt sich auf privater
Vermögensebene ab