

Jan-Eckhard Wegener

---

# Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG

am Beispiel von Betriebsübertragungen  
unter Nießbrauchsvorbehalt



Berliner  
Wissenschafts-Verlag



Die Buchwertfortführung  
nach § 6 Abs. 3 EStG

---



Jan-Eckhard Wegener

---

# Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG

am Beispiel von Betriebsübertragungen  
unter Nießbrauchsvorbehalt



Berliner  
Wissenschafts-Verlag

## Der Autor

Jan-Eckhard Wegener, geb. 1987 in Hildesheim, studierte Rechtswissenschaften an den Universitäten Bayreuth, Lausanne und Stellenbosch. Er absolvierte sein Referendariat am Hanseatischen Oberlandesgericht Hamburg und promovierte an der Friedrich-Schiller-Universität Jena. Seit 2017 ist er als Rechtsanwalt in München tätig und hat sich auf die Beratung von Familienunternehmen und insbesondere die Vermögensnachfolge spezialisiert.

Zugl.: Dissertation, Friedrich-Schiller-Universität Jena, 2020

## Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtes ist unzulässig und strafbar.

© 2020 BWV | BERLINER WISSENSCHAFTS-VERLAG GmbH,  
Behaimstr. 25, 10585 Berlin,  
E-Mail: [bwv@bwv-verlag.de](mailto:bwv@bwv-verlag.de), Internet: <http://www.bwv-verlag.de>

Druck: docupoint, Magdeburg  
Gedruckt auf holzfreiem, chlor- und säurefreiem, alterungsbeständigem Papier.  
Printed in Germany.

ISBN Print 978-3-8305-5046-4  
ISBN E-Book 978-3-8305-4212-4

Meinen Eltern



## 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

<b>2. Teil: Nießbrauch an betrieblichen Einheiten</b> .....	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
<b>Ergebnis .....</b>		<b>207</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>		<b>211</b>



# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGZ	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen (Zeitschrift)
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BeckRS	Beck-online Rechtsprechung
BeckVerw	Beck-online Verwaltungsanweisungen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS-UmsG	BEPS-Umsetzungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt (Teil I u. II)
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

## Abkürzungsverzeichnis

ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStRK	Deutsches Steuerrecht – Steuerrechtliche Rechtsprechung kurzgefasst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EL	Ergänzungslieferung
ErbBstg	Erbfolgebesteuerung (Zeitschrift)
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
ErbSt-/SchenkStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EstB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EstDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
f, ff.	folgend(e)
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GesR	Gesellschaftsrecht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
Hdb	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
Hs.	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel
insb.	insbesondere

i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
LG	Landgericht
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins (Zeitschrift)
MittRhNotK	Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer (Zeitschrift)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NV	Nichtveröffentlichung
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
Prot.	Protokoll(e)
Rev.	Revision
Rn.	Randnummer(n)
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
RT	Reichstag
RT-Prot.	Protokolle der Verhandlungen des Reichstags
SBV	Sonderbetriebsvermögen
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
str.	streitig
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Ubg	Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
Vgl.	Vergleiche
Vorb/Vorbem.	Vorbemerkung
WG	Wirtschaftsgut
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

## Abkürzungsverzeichnis

ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis

# Einleitung

Familienunternehmen stellen rd. 90 Prozent der privaten Unternehmen in Deutschland dar und beschäftigen knapp 60 % der privatwirtschaftlich Tätigen.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> Charakteristisch für Familienunternehmen und mitursächlich für deren erhöhte Krisenresistenz ist eine vergleichsweise langfristige und generationenübergreifende Planung.<sup>3</sup> Der dauerhafte Fortbestand des Unternehmens genießt üblicherweise einen höheren Stellenwert als die kurzfristige Gewinnmaximierung.<sup>4</sup> Wesentlicher Bestandteil dieser langfristigen unternehmerischen Orientierung ist die frühzeitige Auseinandersetzung mit potentiellen Nachfolgeregelungen.<sup>5</sup> Dabei streben die Inhaber in der Regel nach einer familieninternen Unternehmensnachfolge.<sup>6</sup>

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.<sup>7</sup> Hierdurch soll der unentgeltliche Betriebsübergang in der Generationennachfolge von ertragsteuerlichen Belastungen verschont und die Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs gesichert werden.<sup>8</sup> 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](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; Werndl 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.<sup>9</sup> Zudem wird eine gleitende oder sukzessive Unternehmensübergabe dem ausscheidenden Entscheidungsträger üblicherweise emotional leichter fallen.<sup>10</sup> 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,<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup> Hieran soll es nach jüngerer Rechtsprechung fehlen, wenn sich der Übertragende ein Nießbrauchsrecht vorbehält.<sup>14</sup> 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.