

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN UNTER VORBEHALTS- NIESS-BRAUCH

AUTOHAUS-ARTIKEL VOM 26.11.2025



Im Rahmen der geplanten Unternehmensnachfolge ist die Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchs ein weitverbreitetes Gestaltungsinstrument. Nach § 6 Abs. 3 EStG können betriebliche Einheiten, also Betriebe oder Mitunternehmeranteile unentgeltlich zu Buchwerten übertragen und das Aufdecken stiller Reserven vermieden werden. Beteiligte einer solchen Übertragung können natürliche Personen und Personengesellschaften und Körperschaften sein. Dabei ist die jeweilige Übertragung an strenge Voraussetzungen geknüpft, die sich im Detail je nach Übertragungsgegenstand unterscheiden und deren Umsetzung in der praktischen Vertragsgestaltung noch teils ungeklärt ist. Insbesondere ist auch Vorsicht geboten, falls der Überträger an dem Übertragungsgegenstand einen Nießbrauch vorbehält. Im Kern geht es dabei oft um die Frage, wem die Einkünfte und wem die Substanz zuzurechnen sind und ob die Voraussetzung steuerlicher Begünstigungen gegeben sind

Hierzu sind jüngst relevante Urteile des Bundesfinanzhofes (BFH) ergangen:

I. Übertragung der Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch

Mit Urteil vom 29.1.2025, X R 35/19 hat der BFH entschieden, dass die unentgeltliche Übertragung des gesamten Gewerbebetriebs die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt, wenn sich der Überträger einen Nießbrauch an dem Gewerbebetrieb vorbehält **UND** seine gewerbliche Tätigkeit nicht einstellt, sondern fortführt. In diesem Fall stellen die Wirtschaftsgüter Privatvermögen des Erwerbers dar. Erst wenn später der Nießbrauch erlischt, kann der Betrieb nach § 6 Abs. 3 übergehen, dann sind aber die zuvor in das Privatvermögen übertragenen Wirtschaftsgüter wieder in das Betriebsvermögen zum Teilwert einzulegen. Eine solche missglückte Übertragung, kann angesichts möglicher hoher stiller Reserven eine enorme Steuerlast auslösen.

Der BFH begründet seine Ansicht damit, dass der Begriff „Betrieb“ gegenstands- **UND** tätigkeitsbezogen ist, da nur so sichergestellt ist, dass nicht lediglich einzelne Betriebsmittel übertragen werden. Die Tätigkeit des jeweiligen Betriebsinhabers ist untrennbar mit der betrieblichen Einheit verbunden. Wird der neue Betriebs-

inhaber nicht in die Lage versetzt, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen, kann eine wirtschaftliche Einheit nicht übergehen.

Anlass dieses Urteils war ein Hofübergabevertrag im Wege der vorweggenommenen Erbfolge inklusive sämtlicher Aktiva und Passiva. An dem Hof und dem Hofvermögen hatte sich der Übergeber den lebenslänglichen Nießbrauch vorbehalten. Nach den Vorstellungen der Parteien sollte der Übergeber auch den Hof weiterbewirtschaften. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass der „Betrieb“ erst mit Wegfall des Nießbrauchs zu einem späterem als dem im Übergabevertrag geregelten Zeitpunkt übergang. Hiergegen hatte sich der Kläger gewendet.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat als Reaktion auf das Urteil beschlossen, diese Grundsätze für alle Übertragungen ab dem 17.04.2025 anzuwenden. Bei früheren Übertragungen kann auf gemeinsamen und unwiderruflichen Antrag der Beteiligten noch die Buchwertfortführung beantragt werden. Für Altfälle gilt also ein Vertrauensschutz.

II. Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Das Zivilrecht lässt es auch zu, einen Gesellschaftsanteil mit einem Nießbrauchsrecht zu belasten („echte Nießbrauchslösung“), sodass bestimmte Vermögensrechte dem Nießbraucher zustehen. Problematisch ist, wann im Steuerrecht die zivilrechtliche Gestaltung anerkannt wird.

1. Grundsatz

Auch nach Bestellung eines Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil selbst behält nach Ansicht des BFH der bisherige Anteilsinhaber einen hinreichenden Bestand an vermögensrechtlicher Substanz des nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils und an gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten zurück, die grundsätzlich seine bisherige Stellung als Gesellschafter und MU aufrechterhalten können. Er trägt nach BFH auch nach Bestellung des Nießbrauchs weiterhin ein Unternehmerrisiko und er kann auch weiterhin Unternehmerinitiative ausüben. Gleich wie der Nießbrauch im Detail ausgestaltet wird, ist der Nießbraucher Mitunternehmer, wenn er aufgrund der getroffenen Abreden das Mitunternehmerrisiko und die Mitunternehmerinitiative trägt. Weil nach der herrschenden Lehre dem Nießbraucher die stillen Reserven nicht zustehen, ist neben der Gewinnbeteiligung und gegebenenfalls einer Verlustbeteiligung zusätzlich erforderlich, dass er einen wesentlichen Teil der Verwaltungsrechte (z.B. Stimmrecht bzgl. laufender Geschäfte) allein oder zusammen mit dem Gesellschafter ausübt. Es ist also notwendig, dass ihm eine gesteigerte Mitunternehmerinitiative zusteht.

2. Aufspaltung der Mitunternehmerstellung

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob sowohl Nießbraucher als auch Gesellschafter gleichzeitig Mitunternehmer an demselben Mitunternehmernanteil sein können und, ob die dem Gesellschafter grundsätzlich zustehenden Gesellschafterrechte dem Nießbraucher eingeräumt werden können.

In seinem Urteil vom 19.7.2018 hat der IV. Senat des BFH den Grundsatz bekräftigt, dass an einem Ge-

sellschaftsanteil nur eine einzige Mitunternehmerstellung begründet werden könne und der Erwerber eines Gesellschaftsanteils nur dann Inhaber der daran bestehenden Mitunternehmerstellung wird, wenn Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko vollständig auf ihn übergehen. Teilweise wird hieraus geschlossen, der BFH habe seine Rechtsprechung zur sog. doppelten Mitunternehmerstellung aufgegeben. Dies hätte zur Folge, dass entweder der Nießbraucher oder der Nießbrauchbesteller Mitunternehmer ist.

Die Verwaltung und Teile der Literatur halten jedoch weiterhin an der Verdoppelung der Mitunternehmerstellung fest, wenn Übertragender und Übernehmender die Voraussetzungen für die Stellung als Mitunternehmer erfüllen. Ist der Vorbehaltsnießbrauch entsprechend den Leitlinien des BGB ausgestaltet, können demnach Nießbraucher und Nießbrauchbesteller Mitunternehmer sein.

Die Rechtsnachfolge im Wege der vorweggenommenen Erbfolge in Verbindung mit einem Nießbrauch ist ein beliebtes Mittel in der Praxis, das mit vielen Vorteilen aber auch einigen Risiken verbunden ist. Einerseits ermöglicht es die steuergünstige und geordnete Übertragung von betrieblichen Einheiten, andererseits ist die Thematik komplex und erfordert eine detaillierte Planung, um einen steuerlichen „Super-GAU“ zu vermeiden.

Florian Hinterberger
Rechtsanwalt

Kurzfassung:

1. Die Rechtsnachfolge unter Vorbehaltsnießbrauch ist ein beliebtes Mittel der Praxis, um eine geordnete und steuergünstige Unternehmensnachfolge zu gewährleisten.
2. Der Teufel liegt im Detail. Eine genaue Planung der Übertragung ist unerlässlich, um ungewollte Steuer Schäden zu Lasten der Beteiligten zu vermeiden.
3. Zur begünstigten Übertragung eines Betriebs muss der Überträger/Nießbraucher seine Tätigkeit einstellen. Führt er die Tätigkeit fort ist dies schädlich.

Kommentar:

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 28.10.2025 erklärt, dass die Grundsätze aus dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.01.2025 für alle Übertragungen ab dem 17.04.2025 anzuwenden sind. Danach ist eine Buchwertfortführung bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern unter Vorbehaltsnießbrauch auch bei einem aktiven Gewerbebetrieb nicht mehr möglich. Andererseits schreibt das BMF aber auch, dass die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einschließlich der Tätigkeit unter Vorbehaltsnießbrauch, die Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils unter Vorbehaltsnießbrauch, wenn der neue Gesellschafter Mitunternehmern wird, sowie wenn Vorbehaltsnießbrauch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils vereinbart ist, zu Buchwerten weiterhin möglich ist. Im Zweifel

sollte man vor einer Übertragung über eine verbindliche Auskunft beim Finanzamt nachdenken.

Maximilian Appelt

Rechtsanwalt | Steuerberater