

# Urteil vom 25. Januar 2017, X R 59/14

## Vorbehaltsnießbrauch hindert steuerneutrale unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs

ECLI:DE:BFH:2017:U.250117.XR59.14.0

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 3, EStG § 6 Abs 3 S 1, EStDV § 7 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 17. September 2014, Az: 13 K 724/11 E

## Leitsätze

1. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG setzt voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird (Bestätigung der BFH-Urteile vom 2. September 1992 XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, und vom 12. Juni 1996 XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl II 1996, 527; in Abgrenzung zur Rechtsprechung zur Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, vgl. BFH-Urteile vom 26. Februar 1987 IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772, und vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765) .
2. Es ist insoweit unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18. September 2014 13 K 724/11 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

### A.

- 1 Der Revisionskläger ist Alleinerbe seiner Mutter (M), der im Laufe des Revisionsverfahrens verstorbenen Klägerin und Revisionsklägerin. M ihrerseits war Alleinerbin ihres im Streitjahr verstorbenen Ehemanns (E). Dieser war Alleineigentümer des bebauten Grundstücks B-Straße 57 in G (Grundstück). In dem Gebäude befinden sich eine Gaststätte sowie vermietete Wohnungen und Büros. Ab 1967 verpachtete E die Gaststätte, die er zunächst selbst betrieb, an wechselnde Pächter. Er behandelte Grundstück und Gebäude in vollem Umfang als Betriebsvermögen und erklärte die aus der (Betriebs-)Verpachtung bzw. Vermietung erzielten Einkünfte auch nach der Verpachtung als solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Hinsichtlich des Grundstücks schlossen E und sein Sohn W, der Revisionskläger, unter Beteiligung der M am 10. März 1990 einen notariell beurkundeten Übertragungsvertrag. Nach dessen § 2 übertrug E das Grundstück --ohne Vereinbarung eines Entgelts (vgl. § 7 des Vertrages)-- auf den Revisionskläger. Jedoch sollte es erst nach dem Tod des E und der M aufgelassen werden (§ 3 des Vertrages). Zur Sicherung seines Anspruchs wurde dem Revisionskläger die Eintragung einer Auflassungsvormerkung bewilligt (§ 6 des Vertrages). Nach § 9 des Vertrages sollten Besitz, Nutzen und Lasten des übertragenen Grundstücks erst nach dem Tod des E und der M auf ihn übergehen. Sollte E vor der M versterben, stand ihr bis zu ihrem Tod ein uneingeschränktes, rechnungsfreies Nießbrauchsrecht an dem Grundstück zu (§ 10 des Vertrages).
- 3 Steuerliche Folgerungen wurden aus diesem Vertrag nicht gezogen. E erklärte bezüglich der (Betriebs-)Verpachtung

bzw. Vermietung der sonstigen Räumlichkeiten weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach dem Tode des E am 17. Februar 2005 ließen M und der Revisionskläger am 4. Mai 2005 unter Bezugnahme auf den Übertragungsvertrag vom 10. März 1990 folgende (auszugsweisen) Erklärungen notariell beurkunden:

"... § 1 Vorbemerkungen und Grundbuchbestand

... Die Erschienenen zu 1) und 2) sind übereingekommen, daß die Auflassung des Grundbesitzes an den Erschienenen zu 2) und die Eigentumsumschreibung im Grundbuch bereits zu Lebzeiten der Erschienenen zu 1) erfolgen soll, und zwar unter gleichzeitiger Eintragung eines Nießbrauchsrechts für diese.

§ 2 Auflassung

Aufgrund der zu § 3 des vorgenannten Übertragungsvertrags erteilten Auflassungsvollmacht erklärt der Erschienene zu 2) mit Zustimmung der Erschienenen zu 1) die Auflassung nunmehr wie folgt:

Es besteht Einigkeit darüber, dass der im Grundbuch von G Blatt ... gebuchte Grundbesitz von dem verstorbenen Vater des Erschienenen zu 2) nunmehr auf den Erschienenen zu 2) als Alleineigentümer übergehen soll. ...

§ 3 Nießbrauchsrecht

Unter Bezugnahme auf die Bestimmungen in § 10 des vorgenannten Übertragungsvertrags bewilligen die Erschienenen zu 1) und 2) die Eintragung des Nießbrauchsrechts zugunsten der Erschienenen zu 1) ... mit der Maßgabe, daß zur Löschung der Nachweis des Todes der Berechtigten genügen soll. ..."

- 4 Eine Regelung zum Übergang von Nutzen und Lasten enthält dieser Vertrag nicht. Die Eigentumsumschreibung und das Nießbrauchsrecht wurden am 27. Oktober 2005 im Grundbuch eingetragen.
- 5 M erklärte für sich selbst und für E bezüglich der Verpachtung der Gaststätte und der Vermietung der sonstigen Räumlichkeiten für das gesamte Streitjahr 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Einzelnen gab sie Einkünfte für E in Höhe von 13.681 € und für sich selbst in Höhe von 58.380 € an. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst und setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest.
- 6 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, es entstehe ein Entnahmegewinn, wenn ein Einzelunternehmer unter dem Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchsrechts Grundstücke des Betriebsvermögens auf seine Kinder übertrage. Dementsprechend seien die Einkünfte aus der Verpachtung der Gaststätte bzw. der Vermietung der sonstigen Räumlichkeiten ab dem Zeitpunkt der Entnahme als solche aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG zu behandeln. Es ergebe sich danach ein begünstigter Aufgabegewinn gemäß § 16 EStG in Höhe von 1.075.500 €. Der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb sei um 46.704 € zu mindern und in derselben Höhe seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen, von denen jedoch Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 10.720 € abzuziehen seien.
- 7 Das FA erließ dementsprechend einen Änderungsbescheid für 2005, in dem laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb des E in Höhe von 13.681 €, der M in Höhe von 11.676 € und ein Aufgabegewinn in Höhe von 1.075.750 € der Besteuerung zugrunde gelegt wurden. Als Einkünfte der M aus Vermietung und Verpachtung setzte das FA 35.984 € an. Auf den Aufgabegewinn wandte es § 34 Abs. 3 EStG an.
- 8 M war der Meinung, sie habe den Gewerbebetrieb nicht aufgegeben, er bestehe mangels Abgabe einer Aufgabenerklärung fort. Sie habe ihn als ruhenden Gewerbebetrieb mit Vertrag vom 4. Mai 2005 auf ihren Sohn übertragen. Das vorbehaltene Nießbrauchsrecht betreffe den Gewerbebetrieb insgesamt und nicht nur das einzelne Grundstück. Dementsprechend liege auch keine Entnahme vor. Vielmehr sei mit der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs auf den Revisionskläger bei diesem ein neuer ruhender Gewerbebetrieb entstanden. Es liege insoweit ein Fall vor, wie ihn der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 26. Februar 1987 IV R 325/84 (BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft entschieden habe. Danach unterfalle die unentgeltliche Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch unter Zurückbehaltung eines Vorbehaltsnießbrauchs der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG.
- 9 Dem stehe das vom FA angeführte BFH-Urteil vom 2. September 1992 XI R 26/91 (BFH/NV 1993, 161) nicht entgegen, das für den streitgegenständlichen ruhenden Gewerbebetrieb, der von der Tätigkeit her Vermögensverwaltung sei, nicht gelten könne. Diesem sei eine Tätigkeitskomponente bereits in dem Augenblick abhandengekommen, in dem die eigene geschäftliche Tätigkeit aufgegeben und zu einer Verpachtung des Betriebs übergegangen worden sei.

- 10** Aber selbst wenn auf die Tätigkeitskomponente eines ruhenden Gewerbebetriebs abgestellt werde, seien die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt. Denn für den ruhenden Gewerbebetrieb sei es ausreichend, wenn der Verpächter die Absicht und die objektive Möglichkeit habe, die bisherige gewerbliche Tätigkeit wieder aufzunehmen, und zwar in eigener Person oder durch einen Gesamtrechtsnachfolger oder einen unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger. Dabei sei die Absicht der Wiederaufnahme zu bejahen, solange diese objektiv möglich sei und der Verpächter dem Finanzamt gegenüber keine Betriebsaufgabe erklärt habe.
- 11** Der Einspruch der M hatte keinen Erfolg. Das FA vertrat die Auffassung, M habe den ruhenden Gewerbebetrieb aufgrund des ihr eingeräumten Nießbrauchsrechts fortgeführt und die hiermit verbundenen Geschäftsbeziehungen weiter genutzt. Dies reiche nicht aus, um die Rechtswirkungen des § 6 Abs. 3 EStG herbeizuführen und infolgedessen die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Auch die Klage der M war nicht erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) befand in dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2133 veröffentlichten Urteil, das FA habe zu Recht den streitbefangenen Vorgang als (Zwangs-)Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG behandelt und das Vorliegen der Voraussetzungen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG verneint.
- 12** Der Revisionskläger stützt die Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe die Besonderheiten eines ruhenden Gewerbebetriebs verkannt. Es habe mit einem tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff argumentiert, ohne die von der Rechtsprechung des BFH entwickelten besonderen Grundsätze und Merkmale für eine Betriebsunterbrechung zu berücksichtigen. Wie bei der Aufgabe erlösche auch bei der Verpachtung der werbende Betrieb. Im Falle der Verpachtung sei danach ein werbender Betrieb, an den insbesondere die Gewerbesteuerpflicht knüpfe, beim Pächter gegeben, nicht dagegen beim Verpächter. Es liege mithin ein Fall vor, in welchem gerade ohne die Tätigkeitsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt würden.
- 13** Dem Großen Senat des BFH komme es in seinem grundlegenden Urteil vom 13. November 1963 GrS 1/63 S (BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124) nicht auf die gewerbliche Tätigkeit an. Maßgeblich sei vielmehr die weitere steuerliche Verhaftung des Betriebsvermögens gewesen, wie sich aus dem ersten Leitsatz des Urteils entnehmen lasse, in dem von einer Fortführung des Betriebsvermögens und nicht von einer Fortführung des Betriebs gesprochen werde.
- 14** Würden die wesentlichen Wirtschaftsgüter eines Betriebs nicht veräußert, sondern insgesamt verpachtet, so bedeute die Verpachtung grundsätzlich die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des bisherigen Betriebsinhabers. Die Einstellung könne allerdings entweder eine endgültige oder aber eine bloße Betriebsunterbrechung sein. Die bloße Betriebsunterbrechung lasse den Fortbestand des Betriebs unberührt. Sie werde ausdrücklich anerkannt und mit ihr die Tatsache, dass die Annahme einer Betriebsaufgabe letztlich von den subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen bzw. im Falle der Verpachtung von der Aufgabeerklärung abhängige. Betriebsverpachtung heiße dementsprechend die Beendigung der nach § 15 EStG konstitutiven gewerblichen Tätigkeit, die Nutzung des weiterhin bestehenden Betriebsvermögens in anderer Art sowie die Abhängigkeit des Fortbestandes eines Betriebs und des Betriebsvermögens von der Abgabe der Betriebsaufgabeerklärung. Die Bezugnahme im finanzgerichtlichen Urteil auf § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG gelte mithin nur für den Regelfall, für den nicht zu bezweifeln sei, dass grundsätzlich der Betriebsbegriff tätigkeitsbezogen sei.
- 15** Es gebe neben der Betriebsaufgabe und der Veräußerung noch den ruhenden Gewerbebetrieb im engeren Sinne (ohne Verpachtung) und im weiteren Sinne (mit Verpachtung). Auch die Einstellung jedweder Tätigkeit, selbst einer Verpachtungstätigkeit, lasse die Betriebseigenschaft des verbliebenen Betriebsvermögens unberührt, wenn nach den erkennbaren Umständen die Wirtschaftsgüter jederzeit die Wiederaufnahme des Betriebs gestatteten und wahrscheinlich sei, dass die werbende Tätigkeit innerhalb einer überschaubaren Zeit wieder aufgenommen werde (Senatsurteil vom 26. Februar 1997 X R 31/95, BFHE 183, 65, BStBl II 1997, 561). Unbeschadet einer fehlenden gewerblichen Betätigung räume die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein und mache das Vorliegen der gewerblichen Einkünfte nicht mehr von seiner Tätigkeit abhängig, sondern ausschließlich von der persönlichen Entscheidung des Steuerpflichtigen. Es entspreche deshalb nicht der BFH-Rechtsprechung, wenn das Urteil des FG die Verpachtung des Gaststättenbetriebs als gewerbliche Tätigkeit der M qualifiziere, jedenfalls in der Weise, dass diese Tätigkeit für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs konstitutiv sei. Es sei eine Tätigkeit, die die gewerblichen Einkünfte unberührt lasse, im Übrigen aber zu einem Ruhen des Gewerbebetriebs führe, wie jedwede Unterlassung einer Tätigkeit, wenn objektiv die Möglichkeit der Wiederaufnahme bestehe.
- 16** Im Urteil vom 17. April 1997 VIII R 2/95 (BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388) unterscheide der BFH zwischen gewerblichen Einkünften aus einer entfalteten gewerblichen Tätigkeit i.S. von § 15 Abs. 2 EStG und den gewerblichen Einkünften aus einem verpachteten, fortgeführten Betrieb. Dabei handele es sich um zwei

unterschiedliche Dinge. Aus den Rechtsfolgen bei dem einen könne nicht auf die Rechtsfolgen bei dem anderen geschlossen werden.

- 17 Ebenso wenig sei der Hinweis darauf tragend, dass für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG die "Quelle" übergehen müsse. Denn die Frage sei doch gerade, was hier die Quelle der fortbestehenden gewerblichen Einkünfte sei. Diese sei jedenfalls keine Tätigkeit, denn die im Streitfall ausgeführte Tätigkeit führe allein nur zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es gehe um den "Eigentumsbetrieb", um die Verhaftung der stillen Reserven. Die Quelle der Einkünfte und damit tragend für das Institut des ruhenden Gewerbebetriebs sei mithin das wirtschaftliche Eigentum an dem --ohne Tätigkeit-- fortbestehenden Betriebsvermögen.
- 18 Bei der Betriebsverpachtung sei nicht die Tätigkeit prägend und qualifiziere diese als gewerblich. Es sei gerade umgekehrt so, dass der verbleibende Charakter als Betriebsvermögen (mangels Betriebsaufgabe) die aus dem Betriebsvermögen erzielten Einkünfte zu gewerblichen mache. Auf die Tätigkeit komme es --wie bei der echten Betriebsunterbrechung-- nicht an.
- 19 Es gehe letztlich um die Abgrenzung zur Betriebsaufgabe. Dann aber bestehe keine Veranlassung, eine Betriebsaufgabe anzunehmen, wenn --wie hier-- ein Betrieb ohne Tätigkeit im Ganzen übertragen werde und objektiv der neue Inhaber in der Lage sei, kraft seiner zum bisherigen Inhaber des ruhenden Gewerbebetriebs begründeten Rechtsbeziehungen die unterbrochene gewerbliche Tätigkeit wieder aufzunehmen und fortzuführen.
- 20 Dem BFH-Urteil in BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388 könne entnommen werden, dass auch der Inhaber eines ruhenden Gewerbebetriebs diesen trotz Einstellung seiner bisherigen gewerblichen Tätigkeit gemäß § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) bzw. § 6 Abs. 3 EStG übertragen könne. Für die Annahme einer Betriebsaufgabe bestehe dann aber keine Veranlassung, wenn die "andere Tätigkeit" im Rahmen der unterbrochenen Betriebstätigkeit bei dem Übertragenden verbleibe. In der Sache handele es sich um eine Vermietungstätigkeit, da M über die Nutzungsüberlassung hinaus weder erhebliche zusätzliche Sonderleistungen erbracht habe noch die Tätigkeit nach Art und Umfang ausnahmsweise bereits die Annahme eines Gewerbebetriebs rechtfertige. Die Verpachtung stelle deshalb bezüglich der verbliebenen Tätigkeit regelmäßig eine Vermögensverwaltung dar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388).
- 21 Diese Tätigkeit müsse nicht übergehen, um dennoch einen Betrieb und dementsprechend Betriebsvermögen bejahen zu können. Sie könnte auch ganz entfallen, z.B. wenn die Nießbraucherin den Pachtvertrag beende und die Gaststätte im Einverständnis mit dem Eigentümer bis zur Fortsetzung durch ihn schließe. Was aber bei einer Betriebsunterbrechung im engeren Sinne gelte, müsse auch bei der Übertragung des Betriebs auf einen im Übrigen zur Fortsetzung bereiten und befähigten Dritten gelten. Denn § 6 Abs. 3 EStG wäre sicher auch dann anzuwenden, wenn eine Betriebsunterbrechung im engeren Sinne vorliege und weder Übertragender noch Übernehmer überhaupt eine Tätigkeit entfalteteten.
- 22 Dementsprechend verkenne das FG den Betriebsbegriff bei einem ruhenden Gewerbebetrieb und damit die Möglichkeit der Übertragung dieses Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt. Das von ihm zitierte Urteil des IV. Senats des BFH vom 30. März 2006 IV R 31/03 (BFHE 212, 563, BStBl II 2006, 652) stelle keine Abkehr von dessen bisheriger Rechtsprechung dar, in welcher bei der Land- und Forstwirtschaft explizit der Vorbehalt des Nießbrauchs für unschädlich erklärt werde. Deshalb bleibe die Entscheidung des IV. Senats des BFH vom 28. März 1985 IV R 88/81 (BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508) für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft auch für diesen Fall von Bedeutung.
- 23 Es sei --im Gegensatz zur Auffassung des FA-- nicht vornehmlicher Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG, Umstrukturierungen zu erleichtern; dieser liege vielmehr vor allem darin, den unentgeltlichen Betriebsübergang insbesondere in der Generationennachfolge von steuerlichen Belastungen zu verschonen. Insoweit diene diese Vorschrift zugleich der Verwirklichung des durch Art. 14 des Grundgesetzes (GG) geschützten Erbrechts. Das bedinge geradezu die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG im Streitfall. Es liege praktisch eine Umstrukturierung mit dem Ziel der Übergabe des Betriebs bzw. der Möglichkeit der Wiederaufnahme des werbenden Betriebs in zwei Stufen vor. Auf der ersten Stufe werde die werbende Tätigkeit altersbedingt aufgegeben und verpachtet, während auf der zweiten Stufe die Übertragung auf die nächste Generation unter Zurückbehaltung von Einkünften vollzogen werde, welche aus dem werbenden Objekt finanziert würden.
- 24 Dies sei bei der Übertragung des ruhenden Betriebs gegen Versorgungsleistungen nicht anders. Wenn sich hier der Übertragende von der den Gewerbebetrieb prägenden Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG bereits getrennt habe und nur noch eine Tätigkeit ausübe, welche den Rahmen privater Vermögensverwaltung nicht überschreite,

sei kein Grund ersichtlich, beide Fälle unterschiedlich zu behandeln. Weder in dem einen noch in dem anderen Fall entfalte der Übertragende eine gewerbliche Tätigkeit.

- 25 Der Revisionskläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 27. Mai 2010 sowie die Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2011 aufzuheben, hilfsweise, ihm die beschränkte Erbenhaftung vorzubehalten.
- 26 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 27 Das FG sei zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Übertragung eines ins Betriebsvermögen eingelegten Grundstücks durch eine Einzelunternehmerin unter dem Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchsrechts als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu behandeln sei und dementsprechend die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht gegeben seien.

## Entscheidungsgründe

### B.

#### I.

- 28 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 29 Es kann dahinstehen, ob M im Streitjahr dem Revisionskläger einen Betrieb oder lediglich ein Grundstück übertragen hat (unter 1.). Auch bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs (unter 2.) hätte das FG zu Recht die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG als nicht erfüllt angesehen (unter 3.). Der erkennende Senat kann es wegen des Verböserungsverbot es dahingestellt sein lassen, ob das FG --dem FA folgend-- zu Recht eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG bejaht hat oder ob es sich um eine Entnahme handelt. Aus demselben Grunde ist die Höhe der Einkünfte der M aus Vermietung und Verpachtung nicht zu ändern (unter 4.).
- 30 1. Nicht eindeutig ist, ob durch die Auflassung vom 4. Mai 2005 in Folge des nicht vollzogenen Übertragungsvertrages vom 10. März 1990 der Verpachtungsbetrieb von M auf ihren Sohn, den Revisionskläger, übertragen wurde oder ob nicht vielmehr lediglich das Grundstück der Übertragungsgegenstand war.
- 31 Werden die Vereinbarungen aufgrund ihres Wortlauts dahingehend ausgelegt, dass lediglich das Grundstück übertragen wurde, während M ihren Verpachtungsbetrieb --nunmehr mittels des vorbehaltenen Nießbrauchs am Grundstück-- fortsetzte, sei es als Gewerbebetrieb, sei es im Wege der Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG, liegt eine Entnahme des Grundstücks vor, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen ist, oder aber, der Prüferin folgend, eine Betriebsaufgabe. Damit hätte die Revision des Revisionsklägers bereits aus diesem Grund keinen Erfolg (zu den Berechnungen des Entnahmegewinns im Einzelnen s. unter B.I.4.).
- 32 2. Wenn man hingegen davon ausgeht, dass sich die Übertragung nicht auf das Grundstück allein beschränkte, sondern sich vielmehr --da es dessen einzige wesentliche Betriebsgrundlage war-- auf den ruhenden verpachteten Betrieb bezog (zur Behandlung der Verpachtung eines Grundstücks, das die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, als Betriebsverpachtung s. Senatsurteil vom 7. November 2013 X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz 16, m.w.N.), hätte M dem Revisionskläger im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unentgeltlich übertragen.
- 33 a) Es ist zunächst unstreitig, dass M mit dem Tode ihres Ehemanns E als dessen Gesamtrechtsnachfolgerin Inhaberin eines verpachteten Gewerbebetriebs wurde.
- 34 b) Mit der Eintragung des Eigentumsübergangs am Grundstück sowie der gleichzeitigen Bestellung des Nießbrauchsrechts im Grundbuch am 27. Oktober 2005 (vgl. zur Zulässigkeit der Koppelung der unentgeltlichen Grundstücksübergabe mit dem vorbehaltenen Nießbrauch BFH-Urteil vom 28. Juli 1981 VIII R 124/76, BFHE 134, 130, BStBl II 1982, 378; Götz/ Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 11. Aufl., 2017, Rz 106) wurde der Revisionskläger nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks. Das vorbehaltene "uneingeschränkte und rechnungsfreie" Nießbrauchsrecht führte nicht dazu, dass M das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) weiterhin innehatte.

- 35** aa) Eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Abgabenrecht kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten (durch vertragliche Vereinbarung oder aus anderen Gründen) für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Nach ständiger Rechtsprechung ist der Vorbehaltsnießbraucher nur dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sich seine rechtliche und tatsächliche Stellung gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstücks von der normalen --lediglich eine Nutzungsbefugnis vermittelnden-- Position eines Nießbrauchers so deutlich unterscheidet, dass er die tatsächliche Herrschaft über das nießbrauchsbelastete Grundstück ausübt (s. z.B. Senatsurteil vom 28. Juli 1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653, unter II.2.a und b, m.w.N.). Entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache, den die Rechtsprechung dann annimmt, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Dies gilt unabhängig davon, ob das Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibt (z.B. Senatsurteile vom 12. April 2000 X R 20/99, BFH/NV 2001, 9, unter II.2.c, und vom 18. September 2003 X R 21/01, BFH/NV 2004, 306, unter II.3.a, jeweils m.w.N.).
- 36** bb) Der Streitfall weist keine Besonderheiten auf, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen könnten. Unerheblich ist, dass der Vorbehaltsnießbrauch auf Lebenszeit der Nießbraucherin M bestellt wurde, da damit bei einem Wirtschaftsgut mit längerer Lebensdauer nicht der Ausschluss des Eigentümers für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Objekt verbunden ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653, unter II.2.c; vom 24. Juni 2004 III R 50/01, BFHE 206, 551, BStBl II 2005, 80, unter II.2.a, und vom 27. Juni 2006 IX R 63/04, BFH/NV 2006, 2225, unter II.1.d). Weitere Vereinbarungen, die auf ein wirtschaftliches Eigentum hindeuten könnten, sind nicht erkennbar.
- 37** c) Die Betriebsübertragung erfolgte unentgeltlich, da die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung des Revisionsklägers als Erwerber darstellt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile in BFHE 134, 130, BStBl II 1982, 378; in BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772, unter 1.; vom 12. April 1989 I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653; vom 10. April 1991 XI R 7, 8/84, BFHE 164, 343, BStBl II 1991, 791, und vom 24. April 1991 XI R 5/83, BFHE 164, 352, BStBl II 1991, 793, unter 4.; s.a. Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. September 2013 IV C 1-S 2253/07/10004, BStBl I 2013, 1184, Rz 40).
- 38** 3. Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben.
- 39** Zweifelsfrei kann auch ein ruhender, verpachteter und noch nicht aufgegebener Betrieb Übertragungsgegenstand des § 6 Abs. 3 EStG sein (vgl. z.B. jüngst Senatsurteil vom 6. April 2016 X R 52/13, BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 27, das die Frage zum Inhalt hatte, ob das Verpächterwahlrecht bei einer teilentgeltlichen Übertragung eines verpachteten Betriebs fortbesteht; s.a. z.B. Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1222, m.w.N.).
- 40** Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG setzt aber zusätzlich voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es hier, da M die einzige wesentliche Betriebsgrundlage, das Grundstück, aufgrund des ihr vorbehaltenen Nießbrauchs weiterhin selbst vermietet und verpachtet hat.
- 41** Die höchstrichterliche Rechtsprechung, die zu § 7 Abs. 1 EStDV ergangen ist, gilt auch für die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG (unter a bis c). Die insoweit abweichende Rechtsprechung des IV. Senats des BFH bezüglich des unentgeltlichen Übergangs eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch kann nicht auf den unentgeltlichen Übergang eines Gewerbebetriebs übertragen werden (unter d). Es macht für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG keinen Unterschied, ob der übertragende Betrieb aktiv betrieben wird oder ob es sich um einen ruhenden Betrieb in Form eines Verpachtungsbetriebs handelt (unter e). Die dadurch bewirkte steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG (unter f).
- 42** a) Nach der Rechtsprechung des BFH zur Vorgängervorschrift des § 6 Abs. 3 EStG setzt die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV voraus, dass das (wirtschaftliche) Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang und unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen Erwerber übertragen wird. Dabei ist der Begriff des Betriebs nicht allein gegenstands-, sondern zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen. Voraussetzung einer Betriebsübertragung sei deshalb, dass der

Gewerbetreibende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgeben. Für die Auslegung der Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" in § 7 Abs. 1 EStDV könne insoweit nichts anderes gelten als für die entsprechenden Begriffe in § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hier wie dort gelte es, die Veräußerung bzw. Übertragung des Unternehmens oder Unternehmensteils von der Veräußerung bzw. Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter dieses Unternehmens oder Unternehmensteils, also der Betriebsmittel, zu unterscheiden. Unerheblich sei, dass ein Eigentum an der betrieblichen Betätigung nicht bestehen und dass diese Betätigung deshalb streng genommen auch nicht veräußert und übertragen werden könne. Denn auch wenn --sachenrechtlich-- Gegenstand der Veräußerung bzw. der Übertragung lediglich die einzelnen Betriebsmittel seien, so ändere dies doch nichts daran, dass der Übertragende schuldrechtlich verpflichtet sei, dem Erwerber die Fortsetzung der bislang von ihm ausgeübten Tätigkeit zu ermöglichen. Damit verbunden sei, dass der Übertragende sich einer weiteren Tätigkeit im Rahmen des übertragenen Gewerbebetriebs endgültig enthalte und seine bisherige Tätigkeit einstelle. Anderenfalls würden lediglich einzelne oder alle Betriebsmittel, nicht aber der Betrieb als solcher übertragen (BFH-Urteile in BFH/NV 1993, 161, unter II.2., m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung, und vom 12. Juni 1996 XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl II 1996, 527, unter II.2.; im Ergebnis ebenso der I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653, unter II.4.a).

- 43** b) Die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung gilt auch für die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs unter dem Regime des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Es bestehen keine Bedenken, diese Rechtsprechung auf den durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) eingeführten wortgleichen § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zu übertragen, da ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfes (s. BTDrucks 14/265, S. 174) die bisherige Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV übernommen werden sollte.
- 44** c) Der erkennende Senat sieht keine Veranlassung, trotz der in einem Teil des Schrifttums vertretenen gegenteiligen Ansicht auf die Einstellung der Tätigkeit des Übertragenden als Voraussetzung für eine steuerneutrale unentgeltliche Betriebsübertragung zu verzichten und die Anforderungen an eine Übertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG normenspezifisch dergestalt einzuschränken, dass die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs unter dem Vorbehalt eines Nießbrauchs steuerneutral möglich ist (so aber Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 474.3.2 und Rz 474.0; Gosch, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 2. September 1992 XI R 26/91, Die steuerliche Betriebsprüfung 1993, 20; Tiedtke/Wälzholz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1999, 217; Geck/Messner, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2015, 91; Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 16 Rz 41; im Ergebnis wohl ebenso Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, § 6 Rz 1023 durch Verweisung auf Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, und Gratz/Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 1251; für einen Ertragsnießbrauch die steuerneutrale unentgeltliche Übertragung bejahend El Mourabit, ZEV 2016, 14).
- 45** Vielmehr ist es konsequent, weiterhin zu fordern, dass der übertragende Betriebsinhaber auch bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt, ebenso wie er sie bei einer entgeltlichen Betriebsübergabe, der Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 EStG, zu beenden hat. Die von der bisherigen BFH-Rechtsprechung sowie der Vorinstanz herausgearbeiteten Argumente (s. dazu B.I.3.a) sind überzeugend und werden vom erkennenden Senat aus den folgenden Gründen geteilt.
- 46** aa) Die durch § 6 Abs. 3 EStG (zwingend) angeordnete Buchwertfortführung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger führt zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven. Anders als bei der unentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern räumt der Gesetz- und Ordnungsgeber im Interesse einer ertragsteuerlich unbelasteten Vermögensübertragung und der Erhaltung der wirtschaftlichen Einheit in der Hand des Erwerbers hier ausnahmsweise dem Realisationsprinzip (verstanden im Sinne eines Umsatzakts) den Vorrang vor dem Subjektsteuerprinzip ein (so Senatsurteil vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457, unter II.3.e bb, m.w.N.). Dies gilt aber nur für den Sonderfall der unentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebe und vergleichbarer Organisationseinheiten. Bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, welche das Gesetz grundsätzlich als Entnahme beurteilt (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG), verbleibt es hingegen bei der systemkonformen Besteuerung des Rechtsvorgängers sowie des Rechtsnachfolgers nach ihrer jeweiligen individuellen Leistungsfähigkeit (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.a bb).
- 47** bb) Damit ist der eigentliche Zweck der Steuerverschonung des § 6 Abs. 3 EStG die Bewahrung der wirtschaftlichen Einheit, also des übertragenen Betriebs, an dem sich die Auslegung dieser Ausnahmeregelung zu messen hat.

- 48** Diese wirtschaftliche Einheit ist untrennbar mit der Tätigkeit des jeweiligen Betriebsinhabers für diesen Betrieb verbunden. Wird der neue Betriebsinhaber nicht in die Lage versetzt, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen, weil der frühere Betriebsinhaber weiterhin unter Einsatz des übertragenen Betriebsvermögens gewerblich tätig ist, kann eine wirtschaftliche Einheit nicht übergegangen sein. Behält sich ein Eigentümer den Nießbrauch an einem Gewerbebetrieb bei dessen Übergabe vor und übt er weiterhin seine bisherige gewerbliche Tätigkeit aus, erfolgt eine zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe. Zunächst wird das Eigentum an dem Betrieb übertragen und später aufgrund der Beendigung des Nießbrauchs die eigene gewerbliche Tätigkeit des Übernehmers ermöglicht. Die notwendige wirtschaftliche Einheit, die es zu bewahren gilt, ist damit --jedenfalls solange der Nießbrauch besteht-- nicht gegeben, so dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt sind.
- 49** d) Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH in Bezug auf die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch ist auf die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs mit vorbehaltenem Nießbrauch nicht übertragbar.
- 50** aa) In inzwischen ständiger Rechtsprechung hat der IV. Senat des BFH im Wege einer bereichsspezifischen Auslegung entschieden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auch dann gemäß § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 7 Abs. 1 EStDV ohne Aufdeckung stiller Reserven übertragen werden kann, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorbehält (Urteil vom 26. Februar 1987 IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl II 1987, 772; s.a. Urteil in BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508, unter c zur Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit Rückpacht durch den bisherigen Betriebsinhaber).
- 51** Im Gegensatz zur Auffassung des FG hat der IV. Senat des BFH diese Rechtsprechung nicht aufgegeben, sondern sie vielmehr jüngst in Bezug auf die unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt bestätigt. Er ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass die Eigentumsübertragung im Hinblick auf einen wirtschaftenden Forstbetrieb steuerlich weitgehend irrelevant sei. Steuerrechtlich mache es nämlich keinen Unterschied, ob der wirtschaftende Betrieb zusammen mit dem Eigentumsübergang oder erst zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Wegfall des Nießbrauchs übertragen werde. Im Ergebnis werde der während des Nießbrauchs in zwei Betriebe (ruhender Eigentümerbetrieb und aktiver Nießbrauchsbetrieb) aufgespaltene Forstbetrieb in der Person des Rechtsnachfolgers wiedervereinigt. Diese Vorgänge führten indes nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einer steuerneutralen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG (Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz 28).
- 52** bb) Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH zum Vorbehaltsnießbrauch bei der unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann jedoch nicht auf den unentgeltlichen Übergang eines Gewerbebetriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden.
- 53** (1) Die Judikatur des IV. Senats des BFH beruht auf seiner Rechtsprechung zur Betriebsveräußerung gemäß § 14 EStG. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sieht er stets dann als gegeben an, wenn das (wirtschaftliche) Eigentum an den Gegenständen bzw. Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens entgeltlich in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen wird. Die Einstellung oder Beendigung der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung durch den Veräußerer ist demzufolge grundsätzlich kein Kriterium für eine Betriebsveräußerung. Wesentlich ist danach allein, dass das Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeht.
- 54** Nach der Zwecksetzung der §§ 14, 16 EStG werde der Veräußerungsgewinn steuerlich begünstigt, weil alle stillen Reserven eines Betriebs aufgedeckt und in einem Veranlagungszeitraum versteuert würden und damit in voller Schärfe der Steuerprogression unterlägen. Die Veräußerung des gesamten Betriebsvermögens und die damit verbundene geballte Realisierung der stillen Reserven rechtfertige die Gewährung der Tarifvergünstigung des § 34 EStG ohne Rücksicht darauf, ob der Veräußernde die land- und forstwirtschaftliche Betätigung als Pächter "fortsetze" oder nicht (BFH-Urteil in BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508, unter c).
- 55** Da die Einstellung der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung des bisherigen Betriebsinhabers nach dieser auch von der Finanzverwaltung anerkannten Rechtsprechung (vgl. Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2015, H 14 Stichwort Rückverpachtung) keine notwendige Voraussetzung für eine Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gemäß § 14 EStG darstellt (s. dazu auch HHR/Paul, § 14 EStG Rz 26), ist die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH konsequent, auch bei einer unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf dieses Erfordernis zu verzichten und den vorbehaltenen Nießbrauch für die

steuerneutrale Übertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht als schädlich anzusehen. Die Gleichbehandlung der entgeltlichen und unentgeltlichen Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bedingt damit für die Land- und Forstwirtschaft insoweit eine bereichsspezifische Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG.

- 56** (2) Diese kann indes auf den Übergang eines Gewerbebetriebs nicht übertragen werden (so bereits der XI. Senat des BFH in BFH/NV 1993, 161, unter II.3., sowie im Ansatz ebenso zweifelnd der IV. Senat des BFH in BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508, unter c).
- 57** Die Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit ist als selbständiges Merkmal der Tatbestandsverwirklichung des § 16 Abs. 1 EStG und losgelöst von dem Merkmal der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu sehen. Denn bereits der Begriff des Gewerbebetriebs i.S. von § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG ist tätigkeitsbezogen definiert. Er wird begründet durch eine mit Gewinnabsicht unternommene, selbständige und nachhaltige Tätigkeit, die sich u.a. als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Da der Begriff "Gewerbebetrieb" eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist, ist Voraussetzung einer Betriebsveräußerung, dass der Gewerbetreibende nicht nur die Betriebsmittel überträgt, sondern auch seine durch den betrieblichen Organismus bestimmte gewerbliche Tätigkeit aufgibt (Senatsurteile vom 16. Dezember 1992 X R 52/90, BFHE 170, 363, BStBl II 1994, 838, unter 4., und vom 17. Juli 2008 X R 40/07, BFHE 222, 433, BStBl II 2009, 43, unter II.3., m.w.N.; s.a. z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 16 Rz 97 ff.; Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 49; HHR/Geissler, § 16 EStG Rz 135 und Rz 136 unter Stichwort Vorbehaltsnießbrauch). Die notwendige Gleichbehandlung der entgeltlichen und der unentgeltlichen Übertragung (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653, unter II.4.a) führt demzufolge bei dem Übergang eines Gewerbebetriebs dazu, dass --wie oben dargestellt-- ein weiteres Tätigwerden aufgrund eines vorbehaltenen Nießbrauchs die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG hindert (im Ergebnis ebenso Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 6 Rz 646; Schießl, Deutsche Steuer-Zeitung 2007, 113; Knobbe, EFG 2014, 2133; wohl auch Lederle/Wanner, DStR 2015, 2270; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1222 f.; Mutscher in Frotzcher, EStG, Freiburg 2015, § 6 Rz 479; ebenso für die Veräußerung unter Vorbehaltsnießbrauch Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 16 EStG Rz 47; HHR/Geissler, § 16 EStG Rz 136 a.E.).
- 58** e) Es ist für die Frage der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter und insofern ruhender Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird. Nach der auch vom Revisionskläger zitierten Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124 gilt im Falle der Betriebsverpachtung und Aufgabeerklärung der bisherige Betrieb als fortbestehend. Der bisher aktiv bewirtschaftete Betrieb wird nur in anderer Form als bisher genutzt (s.a. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 IV R 17/10, BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316, Rz 21). Da die verpachteten Wirtschaftsgüter Gegenstand des Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen bleiben, solange dieser nicht erklärt, den Betrieb aufgeben zu wollen, ist auch ihre Übertragung nur dann steuerneutral möglich, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt sind. Auf das Erfordernis einer Tätigkeitseinstellung --bei einem verpachteten Betrieb die Einstellung der Verpachtung-- zu verzichten, würde bedeuten, den Verpachtungsbetrieb im Vergleich zu einem operativ tätigen Betrieb zu privilegieren, ohne dass dafür ein Grund erkennbar wäre.
- 59** f) Im Gegensatz zur Auffassung des Revisionsklägers verstößt die steuerpflichtige Aufdeckung der stillen Reserven bei einer Betriebsübertragung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs nicht gegen Art. 3 GG, obwohl bei der steuerneutralen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die Fortführung der stillen Reserven möglich ist und der Übertragende lediglich die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 22 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58) --EStG n.F.-- zu versteuern hat.
- 60** aa) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, vgl. z.B. Beschluss vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, DStR 2015, 2757, unter B.II.1.a; s.a. Senatsurteil vom 27. Januar 2016 X R 33/13, BFH/NV 2016, 1002, Rz 33).
- 61** bb) Die Differenzierung zwischen der steuerlichen Behandlung der unentgeltlichen Betriebsübergabe ohne Einstellung der bisherigen Tätigkeit durch den bisherigen Betriebsinhaber mit der Aufdeckung der stillen Reserven und der steuerneutralen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist sachlich gerechtfertigt.
- 62** Den jeweiligen Übergaben ist zwar gemein, dass sie unentgeltlich sind, oft aus familiären Gründen zur Ermöglichung des Generationswechsels erfolgen und der vorweggenommenen Erbfolge dienen. Der entscheidende

Unterschied zwischen den beiden Übertragungen ist aber, dass bei der Betriebsübergabe unter Nießbrauchsvorbehalt die betriebliche Tätigkeit vom Übergeber fortgesetzt wird, während sie bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen endet.

- 63** (1) Der bisherige Betriebsinhaber führt bei der Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch seine gewerbliche Tätigkeit fort. Er ist mit dem Ergebnis seiner wirtschaftlichen Betätigung, im Streitfall den von Dritten erhaltenen Vermietungs- und Verpachtungseinnahmen, steuerpflichtig. Ihm sind die wirtschaftlichen Chancen und Risiken seiner gewerblichen Aktivitäten aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs zuzurechnen, durch die er gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 EStG erzielt.
- 64** (2) Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist demgegenüber geprägt durch das Versorgungsbedürfnis des Übertragenden als typischerweise notwendige Folge der Übertragung von existenzsicherndem Vermögen sowie die aus dem übertragenen Wirtschaftsgut resultierende Leistungsfähigkeit des zur Zahlung Verpflichteten, des neuen Betriebsinhabers (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 13. Dezember 2005 X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16, unter II.3.). Nur diesem stehen die wirtschaftlichen Erträge sowie die Chancen und Risiken aus der Bewirtschaftung des übertragenen Betriebs zu.
- 65** Demzufolge endet bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die betriebliche Tätigkeit des bisherigen Betriebsinhabers, er kann keinen Einfluss mehr auf die unternehmerischen Entscheidungen des übergebenen Betriebs nehmen. Ihm werden vielmehr lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen vom Übernehmer eingeräumt. Die erhaltene private Versorgungsrente hat der Vermögensübergeber gemäß § 22 Nr. 1a EStG n.F. zu versteuern.
- 66** Die unterschiedlichen wirtschaftlichen Folgen der unentgeltlichen Betriebsübergabe und der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sowie die daraus resultierende unterschiedliche steuerliche Qualifizierung der nach der Übergabe erzielten Einkünfte rechtfertigen es, die Übertragungen selbst ebenfalls steuerlich ungleich zu behandeln.
- 67** 4. Da die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Übertragung des Verpachtungsbetriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt sind, stellt die Übertragung des Grundstücks eine gewinnrealisierende Entnahme dar, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.
- 68** a) M hat das Grundstück dem Betriebsvermögen entnommen (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), da die unentgeltliche Übertragung aus persönlichen Gründen ein privater Vorgang ist, der nur im außerbetrieblichen Bereich vollzogen werden kann. Der Vorbehalt des Nießbrauchs hat nicht zur Folge, dass nur ein Teil der ideellen Grundstückshälfte aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist. Eigentum und Nießbrauch sind auch nicht teilweise identisch. Das Nießbrauchsrecht ist vielmehr mit der Bestellung im privaten Vermögensbereich neu entstanden (vgl. zu dem Vorstehenden BFH-Urteil vom 2. August 1983 VIII R 170/78, BFHE 139, 76, BStBl II 1983, 735, unter 1. und 3.; und Senatsurteil vom 20. September 1989 X R 140/87, BFHE 158, 361, BStBl II 1990, 368, unter 2.a).
- 69** b) Die Werte des entnommenen Grundstücks (316.000 €) und des Gebäudes (804.000 €) sind zwischen den Beteiligten unstrittig. Der Senat kann es dahinstehen lassen, ob das FA und das FG den Entnahmegewinn zu Recht als steuerbegünstigten Aufgabegewinn behandelt und die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG gewährt haben. Ihm ist eine Verböserung der Steuerfestsetzung versagt.
- 70** Aus den gleichen Gründen kann dahinstehen, ob das FA bei der Ermittlung der Einkünfte der M aus Vermietung und Verpachtung die AfA rechtsfehlerfrei ermittelt hat, da eine Änderung insoweit für M auch nur nachteilig wäre.

II.

- 71** Der vom Revisionskläger gestellte Hilfsantrag, den der erkennende Senat als Dürftigkeitseinrede nach § 1990 des Bürgerlichen Gesetzbuches versteht, hat ebenfalls keinen Erfolg.
- 72** Die Beschränkung der Erbenhaftung ist vom Erben nicht im Steuerfestsetzungsverfahren oder gegen das Leistungsgebot, sondern gemäß § 265 AO i.V.m. § 781 der Zivilprozessordnung allein im Zwangsvollstreckungsverfahren einredeweise geltend zu machen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Entscheidungen vom 24. Juni 1981 I B 18/81, BFHE 133, 494, BStBl II 1981, 729, und vom 17. Januar 2008 VI R 45/04, BFHE 220, 204, BStBl II 2008, 418, unter II.2.b; s.a. Klein/Werth, AO, 13. Aufl., § 265 Rz 13, m.w.N.).

III.

**73** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)