

Urteil vom 29. Januar 2025, X R 35/19

Unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch

ECLI:DE:BFH:2025:U.290125.XR35.19.0

BFH X. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 6 Abs 3, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 3b, EStG § 52 Abs 16 S 3, EStG § 6 Abs 3 S 1 Halbs 1, EStDV 1997 § 7 Abs 1 S 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 1067, BGB § 1074, BGB § 1075, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Münster, 20. September 2019, Az: 11 K 4132/15 E,G

Leitsätze

1. 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 § 7 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) a.F./seit 1999 § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das gilt für einen aktiven wie für einen verpachteten Gewerbebetrieb (Fortführung des Senatsurteils vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730).
2. Die unter Vorbehaltsnießbrauch übertragenen Wirtschaftsgüter werden Privatvermögen des Erwerbers.
3. Erlischt zu einem späteren Zeitpunkt der Nießbrauch infolge eines unentgeltlichen Vorgangs, geht der in der Person des Vorbehaltsnießbrauchers bestehende Gewerbebetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf den Erwerber über, wenn dieser die betriebliche Tätigkeit des Vorbehaltsnießbrauchers fortführt (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 40).
4. 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.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.09.2019 - 11 K 4132/15 E,G aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde in den Streitjahren 2004 bis 2008 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb (X-Einrichtung). Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. Daneben bezog er als Gesellschafter-Geschäftsführer der Vermittlungs-GmbH (GmbH) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die GmbH stand in Vertragsbeziehungen zu der X-Einrichtung. Die Eltern des Klägers hatten die X-Einrichtung bis 1994 als Gesellschafter einer GbR betrieben; nach dem Tod des Vaters

hatte die am xx.xx.1935 geborene Mutter (M) des Klägers die X-Einrichtung als gewerbliches Einzelunternehmen fortgeführt.

- 2 Am 15.12.1995 hatten M und der Kläger im Wege der vorweggenommenen Erbfolge einen "Hofübergabevertrag nebst Auflassung" (Übergabevertrag) geschlossen. Nach § 1 Abs. 1, § 2 Abs. 1 des Übergabevertrags übertrug M dem Kläger die X-Einrichtung, die als Hof im Sinne der Höfeordnung eingetragen war, mit allen landwirtschaftlichen und gewerblich genutzten Gebäuden sowie allen Aktiva und Passiva und den im Grundbuch verzeichneten Lasten. An dem Hof wie dem Hofvermögen hatte sich M gemäß § 3 Abs. 1 des Übergabevertrags den lebenslänglichen Nießbrauch vorbehalten. Sie hatte nach § 3 Abs. 2 Satz 2 des Übergabevertrags alle Aufwendungen auf den Grundbesitz zu tragen, die nach dem Gesetz einem Eigentümer obliegen, insbesondere auch Großreparaturen und solche Aufwendungen, die auf den Stammwert der Sache angelegt sind. Im Rahmen ihres Nießbrauchs hatte M auch die vorhandenen Darlehen zu bedienen einschließlich Tilgung und Verzinsung. Nach § 3 Abs. 3 des Übergabevertrags sollte sie den Hof weiterbewirtschaften und so behandelt werden "wie ein wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des Einkommensteuerrechtes". § 4 des Übergabevertrags gab ihr das Recht, jederzeit auf den Nießbrauch gegen Einräumung eines Altenteils zu verzichten. Die Übergabe erfolgte gemäß § 7 Abs. 1 des Übergabevertrags zum 31.12.1995. Nach § 7 Abs. 2 des Übergabevertrags ging mit der Übergabe, "soweit nicht der Vorbehalt des Nießbrauchs etwas anderes bewirkt", die Gefahr sowie die Nutzungen und Lasten des übertragenen Hofvermögens auf den Kläger über. Im Fall des Vorversterbens des Klägers sollte das Eigentum an dem Hof an M zurückfallen (§ 6 des Übergabevertrags). Steuerliche Folgen zogen die Vertragsbeteiligten aus dem Übergabevertrag nicht. M bilanzierte das betrieblich genutzte Vermögen wie bislang im Rahmen ihres Gewerbebetriebs.
- 3 In der Folgezeit kam es zu mehreren Änderungen des Übergabevertrags. Unter anderem verzichtete M mit Vertrag vom 27.11.1996 auf das Rückfallrecht aus § 6 des Übergabevertrags. Mit notariellem Vertrag vom 23.12.2002 verzichtete M schließlich zum 31.12.2002 auf ihr Nießbrauchsrecht. Der Kläger übernahm die aktive Betriebsführung. Er erstellte zum 01.01.2003 eine Eröffnungsbilanz für seinen Gewerbebetrieb und aktivierte die Buchwerte des Einzelunternehmens wie sie in der Bilanz der M zum 31.12.2002 ausgewiesen waren.
- 4 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erklärungsgemäß Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre 2004 bis 2008 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hatte, führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung zwei Außenprüfungen unter anderem für die Streitjahre durch. Die Prüfer und der Kläger gingen übereinstimmend davon aus, dass das gewerbliche Einzelunternehmen der M erst aufgrund deren Verzichts auf das Nießbrauchsrecht zum 01.01.2003 auf den Kläger zu Buchwerten übergegangen sei.
- 5 Neben anderen Streitpunkten, die nicht mehr Gegenstand des Revisionsverfahrens sind, konnte über den folgenden Sachverhalt keine Einigung erzielt werden:
- 6 Mit einem Vertrag, der nach Einschätzung des Prüfers im Jahre 1998 abgeschlossen worden war, hatte M als Einzelunternehmerin der GmbH die bis zum 31.12.1997 entstandenen und mit xx DM valutierenden Forderungen erlassen. Im Rahmen einer bei M durchgeführten Außenprüfung war der Forderungsverzicht aus verschiedenen Gründen nicht anerkannt worden. In der Schlussbesprechung war es jedoch zu einer tatsächlichen Verständigung dahin gekommen, dass auf diese Forderungen zum 31.12.1999 eine Teilwertabschreibung bis auf xx DM (dies ist der in der Gesamtforderung enthaltene Umsatzsteuerbetrag zu 7 %) vorzunehmen sei. In der Bilanz der GmbH waren nach den Ausführungen des Prüfers, denen kein Beteiligter widersprochen hatte, die Verbindlichkeiten noch im Jahre 2002 ungekürzt ausgewiesen worden.
- 7 Der Prüfer vertrat die Ansicht, wegen Beseitigung der Überschuldung und verbesserter Liquidität der GmbH sei zum 31.12.2004 eine vollständige Wertaufholung vorzunehmen gewesen. Die Gewinnerhöhung im Einzelunternehmen des Klägers betrage folglich xx DM (= xx €). Dabei sei zu unterstellen, dass der Kläger einen Antrag auf Bildung einer Wertaufholungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- 1999) gestellt habe, so dass diese Gewinnerhöhung zu gleichen Teilen (jeweils xx €) auf die Jahre 2004 bis 2008 zu verteilen sei.
- 8 Das FA erließ nach Maßgabe der Prüfungsfeststellungen geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2004 bis 2008 und änderte die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008.
- 9 Nach erfolglosen Einspruchsverfahren machte der Kläger mit der Klage unter anderem geltend, die Wertaufholung hätte mangels Nachweises der geminderten Werthaltigkeit der zuvor teilwertberechtigten Forderungen bereits zum 31.12.2000, angesichts der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH aber spätestens in der Bilanz der M zum 31.12.2002 stattfinden müssen. Das FA erwiderte, in der Gewinnermittlung und den Steuererklärungen der M sei

keine Wertaufholung vorgenommen worden, so dass vom Fortbestand der Wertminderung auszugehen sei. Mit dem Übertragungsvertrag vom 15.12.1995 habe sich die ertragsteuerrechtliche Zurechnung des Betriebs nicht geändert, da M sich das (maßgebende) wirtschaftliche Eigentum vorbehalten habe. Der Betrieb sei erst aufgrund des Vertrags vom 23.12.2002 zum 01.01.2003 auf den Kläger übertragen worden; auf diesen Vorgang sei § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden.

- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage im angefochtenen Urteil (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 255) insoweit statt. Die im Unternehmen der M entstandenen Forderungen gegen die GmbH seien nicht dem Betriebsvermögen des Klägers zuzuordnen, so dass es keine Grundlage für eine gewinnerhöhende Wertaufholung gebe.
- 11 Zwar habe M ihren Betrieb zum 01.01.1996 auf den Kläger übertragen, da der Kläger (auch) wirtschaftlicher Eigentümer der Betriebsgrundstücke --der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen-- geworden sei. Diese Übertragung sei auch unentgeltlich gewesen. Doch seien mangels Einstellung der Tätigkeit der M die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der damals geltenden Fassung (EStDV a.F.) nicht erfüllt gewesen. Vielmehr seien die zum 01.01.1996 bestehenden Forderungen zwar zivilrechtlich und auch wirtschaftlich von M auf den Kläger übergegangen, dort aber Privatvermögen geworden. Sie könnten daher zum 01.01.2003 nicht mehr im Wege einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG übergegangen sein. Sie seien kein notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs des Klägers und trotz Erfassung in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003 auch nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen eingelegt worden. Aufgrund der --wenn auch rechtsirrigen-- Ansicht des Klägers, zum 01.01.2003 habe eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG stattgefunden, fehle es am Widmungsakt, der im Übrigen die Aktivierung zum (nicht bekannten) seinerzeitigen Teilwert zur Folge hätte haben müssen.
- 12 Soweit die Forderungen schließlich erst nach dem 31.12.1995 entstanden seien, sei M über den 01.01.2003 hinaus Gläubigerin geblieben. Insoweit fehle es an einem Rechtsakt, durch den diese Forderungen auf den Kläger übertragen worden sein könnten.
- 13 Mit seiner Revision macht das FA geltend, das FG habe zu Unrecht eine unentgeltliche Betriebsübertragung zu Buchwerten von M auf den Kläger verneint und darüber hinaus auch unzutreffend den Ansatz der Forderungen in der Eröffnungsbilanz nicht als Widmungsakt für eine Einlage in das Betriebsvermögen angesehen.
- 14 Zu Recht habe der VI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17 (BFHE 265, 82, BStBl II 2019, 660) entschieden, dass die unentgeltliche Übertragung eines aktiven land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt (ebenso wie die Übertragung eines Verpachtungsbetriebs) von § 6 Abs. 3 EStG erfasst werde und die Entstehung eines ruhenden Eigentümer- und eines aktiven Nießbrauchsbetriebs bewirke. Mit Verzicht auf das Nießbrauchsrecht werde der aufgespaltene Betrieb in der Person des Rechtsnachfolgers wiedervereinigt, so wie es M und der Kläger stets beabsichtigt hätten. Diese Vorgänge führten nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einer steuerneutralen Betriebsübertragung. Anders als in der Konstellation des Senatsurteils vom 25.01.2017 - X R 59/14 (BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730) habe M ihren Betrieb zumindest gestaffelt oder sukzessive übergeben, zwar nicht unmittelbar zum 01.01.1996, doch zum 01.01.2003, dem Tag, an dem der Kläger die betriebliche Tätigkeit selbst aufgenommen habe. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG lasse es zu, dass sowohl der bisherige Betriebsinhaber bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen als auch der bisherige Mitunternehmer bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils seines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person weiterhin aktiv tätig bleibe. In seinem Urteil vom 06.11.2019 - II R 34/16 (BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465) habe der BFH entschieden, dass die sogenannte doppelte Mitunternehmerstellung für den nach § 13a des Erbschaftsteuergesetzes begünstigten Erwerb unschädlich sei. Da der dort verwendete Gesellschaftsbegriff ertragsteuerlich zu verstehen sei, sei eine gleichgerichtete Auslegung vorzunehmen. Soweit der BFH im Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14 (BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730) die Übertragung gewerblicher Betriebe anders behandelt habe als die von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, verstoße dies gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Es gebe keinen Grund, der Tätigkeit des Betriebsinhabers je nach Einkunftsart unterschiedliche Bedeutung zuzumessen. Aufgrund ihrer Angaben in den Steuererklärungen seien schließlich M und auch der Kläger nach dem Grundsatz von Treu und Glauben daran gehindert, nunmehr eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum 01.01.2003 zu verneinen.
- 15 Zumindest seien die wertgeminderten Forderungen durch die Aktivierung in der Eröffnungsbilanz des Klägers zum 01.01.2003 Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens geworden. Die Einlage müsse zwar zum Teilwert

auf den 31.12.2002 vorgenommen werden, der aber wegen der vorherigen Teilwertabschreibungen bei M dem niedrigen Buchwert bei M entspreche.

- 16 Das FA beantragt sinngemäß,
das angegriffene Urteil aufzuheben, soweit in ihm eine Gewinnerhöhung in den Streitjahren 2004 bis 2008 in Höhe von jeweils xx € aufgrund der Wertaufholung der Forderungen gegen die GmbH abgelehnt wurde, und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 17 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18 Er bezieht sich zur Begründung auf das FG-Urteil und trägt ergänzend vor, dass die Forderungen auch deshalb kein gewillkürtes Betriebsvermögen sein könnten, weil es ihnen an der Eignung fehle, dem Betrieb zu dienen.
- 19 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt im Ergebnis aber das Vorbringen des FA.
- 20 Die unentgeltliche Betriebsübertragung in der Weise, dass zunächst das Betriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werde, zu einem späteren Zeitpunkt der Übertragende unter Aufgabe des Nießbrauchsrechts seine Tätigkeit einstelle und der Übernehmende sie fortführe, bewirke nur dann keine Buchwertfortführung, wenn es sich um einen verpachteten (ruhenden) Gewerbebetrieb handele. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft seien die Buchwerte unabhängig davon fortzuführen, ob ein aktiver (BFH-Urteil vom 07.04.2016 - IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765) oder ein verpachteter (BFH-Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17, BFHE 265, 82, BStBl II 2019, 660) Betrieb übertragen werde. Bei Gewerbebetrieben sei § 6 Abs. 3 EStG/§ 7 Abs. 1 EStDV a.F. nicht anwendbar, wenn der Betrieb verpachtet sei (Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730), wohl aber, wenn der Betrieb aktiv bewirtschaftet werde (anders jedoch BFH-Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161).
- 21 Weder § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV a.F. noch § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG verlange die sofortige Einstellung der bisherigen betrieblichen Tätigkeit. Ein Betrieb werde auch dann "übertragen", wenn es noch ein Zwischenstadium gebe, während dessen sich der Übertragende auf die aktive Nutzung des nunmehr fremden Eigentums und der Übernehmende auf die passive Stellung als Eigentümer beschränke. Wenn am Ende des Vorgangs das Betriebsvermögen und die betriebliche Tätigkeit bei dem Übernehmenden wieder zusammenfielen, sei der Gesamtbetrieb übergegangen. Das tätigkeitsbezogene Element des Gewerbebetriebs müsse bei der Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch wie im Fall der Betriebsverpachtung phasenweise in den Hintergrund treten.
- 22 Soweit § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG eine Tätigkeitseinstellung voraussetze, könne dies angesichts der abweichenden Zielrichtung nicht auf § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG übertragen werden. Andere Tatbestände des § 6 Abs. 3 EStG forderten die Einstellung der Tätigkeit durch den Übertragenden ebenfalls nicht. Die Zielsetzung der Vorschrift, die unentgeltliche Übertragung ganzer Betriebe ohne Steuerbelastung zu ermöglichen, stehe dem Weg über den Nießbrauch nicht entgegen. Gerade im Fall der Generationennachfolge könne ein wirtschaftliches und auch erbschaftsteuerliches Interesse an einem mehrstufigen Übergang bestehen. Die wirtschaftliche Einheit bleibe über die Zeit erhalten, da spätestens mit dem Tod des Nießbrauchers der Nießbrauch erlösche.
- 23 In diese Überlegungen füge sich das Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14 (BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730) insoweit ein, als die dortige Konstellation andernfalls die Atomisierung des Betriebs in nicht nur zwei, sondern drei Betriebe zur Folge gehabt hätte und nicht mehr von einer Übertragung eines noch hinreichend geschlossenen betrieblichen Organismus in einem innerlich zusammenhängenden Vorgang gesprochen werden könnte. Das dem wiederum entgegenstehende BFH-Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17 (BFHE 265, 82, BStBl II 2019, 660) beruhe auf einer bereichsspezifischen Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG für die Land- und Forstwirtschaft, in der allgemein die Sachwerte im Vergleich zur Tätigkeit stärker in den Vordergrund träten.

Entscheidungsgründe

B.

- 24 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im

Revisionsverfahren ist allein noch streitig, ob und in welcher Höhe sich ein etwaiger Wertzuwachs der zum 31.12.1997 valutierenden Forderungen der M gegen die GmbH auf den Gewinn des Klägers in den Streitjahren 2004 bis 2008 ausgewirkt hat. Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass M mit der streitbefangenen Vereinbarung keinen wirksamen Forderungsverzicht erklärt hat, sondern auf den 31.12.1999 eine Teilwertabschreibung in der Bilanz der M vorgenommen wurde. Soweit die Forderungen bis zum 31.12.1995 entstanden waren, können Wertzuwächse gegenüber dem abgeschriebenem Wert bei dem Kläger nicht gewinnwirksam sein (dazu I.). Soweit die Forderungen zwischen dem 01.01.1996 und dem 31.12.1997 entstanden sind, ist eine gewinnerhöhende Wertaufholung denkbar (dazu II.). Der Senat vermag jedoch für alle Streitjahre nicht abschließend zu entscheiden, da weder die Höhe der jeweiligen Forderungen noch ein etwaiger Wertaufholungsbetrag festgestellt sind (dazu III.).

I.

- 25** Hinsichtlich der bis zum 31.12.1995 entstandenen Forderungen ist eine erfolgswirksame Aufstockung des Bilanzwerts bei dem Kläger nicht zulässig. Diese Forderungen sind am 01.01.1996 auf den Kläger übergegangen (dazu 1.), jedoch nicht in dessen Betriebsvermögen, sondern in sein Privatvermögen (dazu 2.). Zum 01.01.2003 sind sie zum Teilwert in sein Betriebsvermögen eingelegt worden (dazu 3.), was einen allein auf Wertveränderungen beruhenden höheren Bilanzansatz ausschließt (dazu 4.).
- 26** 1. Zum 01.01.1996 sind alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der M (Aktiva und Passiva) und damit auch die zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Forderungen auf den Kläger übergegangen. Mit dem Übergabevertrag ist nicht nur, wie zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist, das zivilrechtliche Eigentum übergegangen. Das FG hat revisionsrechtlich beanstandungsfrei und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend entschieden, dass auch das wirtschaftliche Eigentum auf den Kläger übertragen wurde.
- 27** a) Wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung ist gegeben, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten durch vertragliche Vereinbarungen oder aus anderen Gründen für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschließen kann. Ein Vorbehaltsnießbraucher kann nur dann wirtschaftlicher Eigentümer sein, wenn sich seine rechtliche und tatsächliche Stellung gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer von der normalen --lediglich eine Nutzungsbefugnis vermittelnden-- Position eines Nießbrauchers so deutlich unterscheidet, dass er die tatsächliche Herrschaft über das jeweilige mit einem Nießbrauch belastete Wirtschaftsgut ausübt (so für ein nießbrauchsbelastetes Grundstück schon Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 35, m.w.N.).
- 28** b) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist. Eine Bindungswirkung entfällt allerdings --mit der Folge, dass das Revisionsgericht die erforderliche Auslegung gegebenenfalls selbst vornehmen kann--, wenn die Auslegung des FG anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt. Zu den anerkannten Auslegungsgrundsätzen in diesem Sinne gehören bei Verträgen auch die vollständige Erfassung des Vertragstextes und --darauf fußend-- die Einbeziehung der systematischen Stellung der zu betrachtenden Regelungen im jeweiligen Gesamtzusammenhang (vgl. nur Senatsurteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, Rz 38, m.w.N.).
- 29** c) Das FG hat den Übergabevertrag vom 15.12.1995 ohne Rechtsfehler dahin gewürdigt, dass M nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Betriebsvermögens geblieben war. Mit dieser Auslegung befindet sich das FG in Übereinstimmung mit den etwa im Senatsurteil vom 28.07.1999 - X R 38/98 (BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653, unter II.2.c) dargelegten Auslegungskriterien zur Beurteilung von wirtschaftlichem Eigentum im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vorbehaltsnießbrauch.
- 30** aa) Gemäß § 7 Abs. 1 und 2 des Übergabevertrags wurde der Grundbesitz übergeben. Mit der Übergabe gingen Gefahr, Nutzungen und Lasten des übertragenen Hofvermögens von M auf den Kläger über. Die Einschränkung in § 7 Abs. 2 des Übergabevertrags nahm lediglich den Nießbrauchsvorbehalt auf und änderte daran nichts. Insbesondere nahm M an Wertveränderungen der auf den Kläger übergegangenen Wirtschaftsgüter nicht mehr teil. Damit hatte sie den Substanzwert nicht mehr inne. Sie besaß auch kein bedingungsloses Widerrufs- oder Rückforderungsrecht. Die in § 6 des Übergabevertrags vereinbarte Rückfallklausel betraf lediglich den Fall des Vorversterbens des Klägers.

- 31 bb) Unerheblich ist, dass die Vertragsparteien in § 3 des Übergabevertrags vereinbart hatten, M solle so wie ein wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des Einkommensteuerrechts (gemeint ist: im ertragsteuerrechtlichen Sinne) behandelt werden. Zwar kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen aufgrund einer vertraglichen Absprache zwischen den Parteien selbst dann von wirtschaftlichem Eigentum ausgegangen werden, wenn diese Vereinbarung zivilrechtlich unwirksam ist, von den Vertragsparteien jedoch für verbindlich erachtet und vollzogen wird (vgl. etwa Senatsurteil vom 22.04.2015 - X R 8/13, BFH/NV 2015, 1409, Rz 23, m.w.N.). Dies setzt aber voraus, dass nicht nur auf den --lediglich deskriptiven-- Begriff des "wirtschaftlichen Eigentums" verwiesen wird. Das FG hat zu Recht ausgeführt, es bleibe unklar, welche konkreten vertraglichen Vereinbarungen zur Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums der M hätten führen sollen, die Anlass dazu gegeben hätten, von Besonderheiten im Hinblick auf die Vereinbarung des Nießbrauchs auszugehen, zumal der Nießbrauch lediglich für die Lebenszeit der M als Nießbraucherin und nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer vereinbart worden war. Damit stellt diese Vertragsformulierung die bloße Äußerung einer Rechtsansicht dar, aus der sich aber keine konkreten Folgen ableiten lassen; sie läuft daher leer. Hätten die Parteien eine wirtschaftliche Zurechnung des Betriebsvermögens beabsichtigt, die von der zivilrechtlichen Zuordnung abweicht, hätten sie dies eindeutig vereinbaren und klar regeln müssen.
- 32 cc) Für die Forderungen der M gegenüber der GmbH gelten keine Besonderheiten. Sie gehören zu den vertragsgemäß übertragenen Aktiva. Das FG macht hier zutreffend unter Rückgriff auf das Zivilrecht ergänzend deutlich, dass das Nießbrauchsrecht an einer Forderung dem wirtschaftlichen Eigentum nicht gleichkommt, da der Nießbraucher kein Recht am Substanzwert der Forderung hat und auch nicht das Risiko des Forderungsausfalls trägt. Der Nießbraucher ist zwar zur Einziehung einer Forderung berechtigt, muss in diesem Fall jedoch dem Besteller des Nießbrauchs Wertersatz für die Forderungsvaluta leisten (vgl. §§ 1074, 1075 i.V.m. § 1067 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BGB). Zu anderen Verfügungen über die Forderung ist er nicht berechtigt (§ 1074 Satz 3 BGB).
- 33 d) Etwas anderes ist nicht aus der zwischen M und der GmbH nach dem 01.01.1996 getroffenen Vereinbarung über den Forderungsverzicht herzuleiten. Allein der Umstand, dass M davon ausging, zum Abschluss einer solchen Vereinbarung befugt zu sein, erbringt keinen Beweis dafür, dass sie es tatsächlich war. Im Übrigen scheint die GmbH diese Vereinbarung in ihrer Bilanz nicht vollzogen zu haben, was die Frage offenlässt, ob die Parteien tatsächlich meinten, eine rechtswirksame Vereinbarung zu schließen.
- 34 e) Wirtschaftliches Eigentum der M an dem Betriebsvermögen konnte sich auch nicht aus dem Vertrag vom 27.11.1996 ergeben. Zum einen wurde dieser Vertrag erst nach dem maßgebenden Übergabevertrag geschlossen und konnte dessen Rechtsfolgen nicht mehr ohne Weiteres rückwirkend modifizieren oder beseitigen. Zum anderen hat das FG zutreffend unter Bezugnahme auf das Senatsurteil vom 28.07.1999 - X R 38/98 (BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653, unter II.2.c) darauf hingewiesen, dass eine Regelung, aufgrund derer ein Nießbraucher einer Verfügung des zivilrechtlichen Eigentümers über ein Grundstück zustimmen muss, selbst dann nicht zur Begründung wirtschaftlichen Eigentums führt, wenn bei der Nichteinhaltung dieser Vorgabe ein Rücknahmerecht des Nießbrauchers vereinbart wird.
- 35 f) Soweit der Kläger im Klageverfahren auf verschiedene Urteile des BFH verwiesen hatte, die seine gegenteilige Ansicht stützen sollten, hat das FG sie zu Recht als nicht relevant angesehen. Sie betreffen nicht die Frage des wirtschaftlichen Eigentums an sich, sondern die Berechtigung zur Absetzung für Abnutzung eines Nießbrauchers sowie die hier nicht vorliegende Einschränkung der Unternehmerinitiative.
- 36 2. Das zum 31.12.1995 bestehende Betriebsvermögen der M ist zum 01.01.1996 nicht in ein Betriebsvermögen, sondern in das Privatvermögen des Klägers gelangt, da zu diesem Stichtag keine unentgeltliche Betriebsübertragung im Ganzen stattgefunden hatte. 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 § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV a.F./seit 1999 § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Das gilt für einen aktiven wie für einen verpachteten Gewerbebetrieb.
- 37 a) Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 Satz 3 EStG). Eine Entnahme oder Betriebsaufgabe liegt dann nicht vor (BFH-Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, unter II.1., m.w.N.). Eine Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt ist unentgeltlich, da die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung darstellt (vgl. nur

Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 37, m.w.N.). Fehlt es dagegen an einer Betriebsübertragung nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG, kommt es zu einer Entnahme der übertragenen, bisher betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter, die bei dem Übertragenden mit dem Teilwert zu bewerten ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 36, 38). Der Übernehmer wird zwar Eigentümer der Wirtschaftsgüter. Die schon bisher und auch weiterhin allein vom Rechtsvorgänger betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter werden beim Übernehmer indes Privatvermögen.

- 38** b) Die Übertragung eines Betriebs im Sinne des § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 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 (Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 42, m.w.N.).
- 39** Dies setzt weiter voraus, dass der Übertragende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgibt. Der Begriff des Betriebs ist insoweit nicht allein gegenstands-, sondern auch tätigkeitsbezogen zu verstehen. Nur so ist sichergestellt, dass nicht lediglich einzelne Wirtschaftsgüter des Unternehmens, also Betriebsmittel, übertragen werden (vgl. nur BFH-Urteile vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, unter II.2., m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung, sowie insbesondere auch vom 12.06.1996 - XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl II 1996, 527, unter II.2., und im Ergebnis auch das BFH-Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653, unter II.4.a).
- 40** c) An dieser Rechtsprechung hält der erkennende Senat für die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs gemäß § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG fest. Für den Fall eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs hat sich jüngst der IV. Senat des BFH dieser Auffassung des Senats ausdrücklich angeschlossen (BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 37).
- 41** aa) Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene, selbständige und nachhaltige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch Ausübung eines freien Berufs noch eine andere selbständige Arbeit ist. Seit jeher wird der Begriff des Betriebs im Sinne des § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG deckungsgleich zu dem identischen, in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwendeten Begriff ausgelegt. In beiden Fällen muss die Veräußerung/Übertragung einer betrieblichen Einheit von der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter solcher Unternehmenseinheiten unterschieden werden (BFH-Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, unter II.2.). Untrennbar mit der betrieblichen Einheit verbunden ist die Tätigkeit des jeweiligen Betriebsinhabers für diesen Betrieb. Wird der neue Betriebsinhaber nicht in die Lage versetzt, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen, kann eine wirtschaftliche Einheit nicht übergehen.
- 42** bb) Überträgt der Gewerbetreibende die im Rahmen seiner aktiven gewerblichen Betätigung genutzten Wirtschaftsgüter auf eine andere Person, nutzt sie danach aber aufgrund eines Vorbehaltsnießbrauchs (oder aus anderem Recht) wie bislang weiter, führt er seinen bisherigen Betrieb fort. Zwar ändert sich die Zusammensetzung seines Aktivvermögens. Die Rechtsgrundlage für die Nutzung der Betriebsmittel ist nunmehr statt des Eigentumsrechts ein Nutzungsrecht (vgl. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz J 14a). Er hat aber die von ihm ausgeübte Tätigkeit nicht beendet und insbesondere keine andere betriebliche Tätigkeit begonnen. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind nach Art und Intensität die bisherige und die "neue" Tätigkeit identisch. Insoweit macht es keinen Unterschied, ob eine gewerbliche Tätigkeit mit eigenen oder fremden Wirtschaftsgütern ausgeübt wird (so für die Übertragung eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch auch das BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 38). Ob Gegenstand der Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch ein gewerblicher Verpachtungsbetrieb oder ein aktiv bewirtschafteter Betrieb ist, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.
- 43** cc) Dem Zweck der in § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG enthaltenen Ausnahmeregelung wird --anders als das BMF meint-- allein eine Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen bei gleichzeitiger Einstellung der vom Übergeber bislang ausgeübten Tätigkeit gerecht. Das gilt auch dann, wenn sich der Vorgang später --rückblickend betrachtet-- als "gestaffelte" oder "sukzessive" Betriebsübergabe darstellt.
- 44** (1) Die Buchwertfortführung nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG soll eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven bei der unentgeltlichen Übertragung bestimmter wirtschaftlicher Einheiten ermöglichen und so eine Steuerverschonung für den Übergeber erreichen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.a bb; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.05.2010 - IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, Rz 18 und Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II

2019, 730, Rz 46). Das setzt voraus, dass diese wirtschaftliche Einheit tatsächlich erhalten bleibt. Untrennbarer Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit ist aber die Tätigkeit des jeweiligen Betriebsinhabers für diesen Betrieb (Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 48).

- 45 (2) Wird der Übernehmer der Wirtschaftsgüter nicht in die Lage versetzt, die gewerbliche Tätigkeit fortzuführen, weil der Betriebsinhaber weiterhin unter Einsatz des übertragenen, aber weiterhin von ihm genutzten Betriebsvermögens gewerblich tätig ist, kann eine wirtschaftliche Einheit nicht übergegangen sein. Die Übertragung eines Gewerbebetriebs in der Weise, dass zunächst nur das Betriebsvermögen, jedenfalls die wesentlichen Betriebsgrundlagen, und erst zu einem späteren Zeitpunkt die damit verbundene betriebliche Tätigkeit übergeht, wird nur unzureichend als "sukzessive oder zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe" beschrieben. Fallen die wesentlichen Betriebsgrundlagen einerseits und die gewerbliche Tätigkeit andererseits auseinander, erlangt der Übernehmer der Wirtschaftsgüter nicht die bisherige wirtschaftliche Einheit, deren Erhalt die Buchwertfortführung ermöglichen soll (vgl. auch Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 46 ff.). Eine unentgeltliche Betriebsübertragung im Sinne von § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG liegt erst dann vor, wenn mit dem Verzicht auf den Nießbrauch der Erwerber selbst die betriebliche Tätigkeit aufnimmt.
- 46 d) Die hiergegen vorgebrachten Einwände überzeugen den Senat nicht.
- 47 aa) Bei dem Eigentümer der unter Vorbehaltsnießbrauch übergebenen Wirtschaftsgüter entsteht kein "ruhender Gewerbebetrieb", ganz abgesehen davon, dass dieser Begriff dem Gesetz fremd ist (so ausdrücklich Beschluss des Großen Senats des BFH vom 13.11.1963 - GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124 und BFH-Urteil vom 13.12.1983 - VIII R 90/81, BFHE 140, 526, BStBl II 1984, 474, unter III.3.c). Der Eigentümer übt selbst keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG aus. Seine tatsächliche "Tätigkeit" erschöpft sich, solange der Nießbrauch besteht, in der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an den Nießbraucher. Das ist keine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung. Anders als wohl das FA und das BMF (vgl. dazu auch Wendt, Finanz-Rundschau 2017, 1055, 1061) ist der Senat der Auffassung, dass eine aufgespaltene Betriebsübertragung, in der zunächst das Betriebsvermögen und zu einem späteren Zeitpunkt die betriebliche Tätigkeit übergeht, der Betriebsverpachtung nicht vergleichbar ist. Die Übertragung eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch führt --anders als bei der Betriebsverpachtung-- nicht dazu, dass zwei selbständige Gewerbebetriebe entstehen, ein wirtschaftender in der Hand des Nießbrauchers und ein "ruhender" in der Hand des Eigentümers.
- 48 (1) Anders ist es im Fall der Betriebsverpachtung. Hier geht die Rechtsprechung von einer Betriebsunterbrechung aus. Dem Betriebsverpächter, der nicht eindeutig die Betriebsaufgabe erklärt, wird unterstellt, dass er die Absicht hat, den bisherigen, nur unterbrochenen Betrieb wieder aufzunehmen, sofern dies mit den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern objektiv möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 25, m.w.N.). Dann überführt er erst mit der Aufgabeerklärung die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in sein Privatvermögen (inzwischen gesetzlich geregelt in § 16 Abs. 3b EStG in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 --BGBl I 2011, 2131--, in Kraft seit dem 05.11.2011). Bis dahin ist der Gewerbebetrieb lediglich unterbrochen. Die Behandlung der Betriebsverpachtung im Ganzen beruht auf der modellhaften Vorstellung, dass der Betriebsinhaber den Betrieb zwar einem anderen zur aktiven Betriebsführung überlässt, jedoch zu einem späteren Zeitpunkt die Betriebsführung wieder an sich ziehen will, mit der Folge, dass in Ansehung des Betriebs wieder die ursprünglichen Verhältnisse hergestellt sind.
- 49 (2) Die Übertragung eines Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch hingegen zielt darauf ab, die Verhältnisse in Bezug auf einen Teilbereich des betrieblichen Organismus endgültig zu ändern, nämlich hinsichtlich des Betriebsvermögens einen Rechtsträgerwechsel herbeizuführen, während die betriebliche Tätigkeit unverändert beim bisherigen Betriebsinhaber bleibt. Das ist eine grundlegend andere Ausgangslage. Zwar gleicht der Vorbehaltsnießbraucher insoweit einem Pächter im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen, als allein er mit dem zur Nutzung überlassenen Betriebsvermögen am Markt tätig wird. Er beginnt jedoch nicht wie der Pächter eine neue Tätigkeit, die der Eigentümer des Betriebs, der bisherige Gewerbetreibende, unterbrochen hat, sondern führt seinen eigenen Betrieb fort. Umgekehrt gleicht zwar der neue Eigentümer des Betriebs insoweit dem Verpächter im Rahmen der Betriebsverpachtung im Ganzen, als er dem Nießbraucher das Betriebsvermögen für eine gewisse Zeit zur Nutzung überlässt. Er hat jedoch nicht wie der Verpächter seine bisherige Tätigkeit unterbrochen, sondern diese Tätigkeit nie ausgeübt. Auch erzielt er keinerlei Einnahmen, was aber --in Gestalt der Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG)-- Wesensmerkmal eines Gewerbebetriebs ist. Wesentlich ist, dass der für die Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch charakteristische Eigentumsübergang des Betriebsvermögens in der Betriebsverpachtung im Ganzen keine Parallele hat, weil jene nicht das Ziel verfolgt, den Betrieb zu übertragen.

- 50** (3) Für die Annahme, der Übernehmer sei fiktiv gewerblich tätig (so wohl Hübner/Friz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 2353, 2355), fehlt es an einer Rechtsgrundlage.
- 51** bb) Richtig ist allerdings, worauf das BMF hinweist, dass § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG seit der Änderung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858), anders als § 7 Abs. 1 EStDV a.F. und auch anders als noch § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402), nunmehr die Buchwertfortführung auch in bestimmten Fällen vorsieht, in denen der Übertragende seine betriebliche Tätigkeit nicht einstellt. Es handelt sich jedoch um Sonderregelungen, die auf das Verhältnis zwischen dem Eigentümer und dem Nießbraucher an einem Einzelunternehmen nicht übertragbar sind. Beide Alternativen, sowohl die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 1 EStG) als auch die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG), betreffen die Begründung/den Fortbestand einer Mitunternehmerschaft. Im Fall der Betriebsübertragung unter Vorbehaltsnießbrauch geht es aber um den Übergang eines ungeteilten Einzelunternehmens von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen. Insbesondere entsteht durch eine solche Übertragung keine Mitunternehmerschaft zwischen dem Nießbraucher und dem Eigentümer der vom Nießbraucher genutzten Wirtschaftsgüter. Das BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 34/16 (BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465) betraf ebenfalls nicht die Übertragung eines Einzelunternehmens unter Vorbehaltsnießbrauch, sondern die Übertragung von Mitunternehmeranteilen.
- 52** cc) Die zum Zuwendungsnießbrauch ergangene Rechtsprechung kann nicht auf den Vorbehaltsnießbrauch übertragen werden (so aber Hübner/Friz, DStR 2017, 2353, 2356). Vielmehr ist zwischen den verschiedenen Arten des Nießbrauchs zu unterscheiden.
- 53** (1) Im Fall des Zuwendungsnießbrauchs wendet der Eigentümer dem Nießbrauchsberechtigten mit dem Nutzungsrecht am Betriebsvermögen das Recht zur Ausübung der gewerblichen Tätigkeit und zum Behaltendürfen der Ergebnisse dieser Tätigkeit zu. Der Nießbraucher trägt nunmehr anstelle des Eigentümers das Unternehmerrisiko und übt die Unternehmerinitiative aus --in diesem Fall also tatsächlich vergleichbar einem Betriebspächter-- und erzielt die Erträge des Gewerbebetriebs. Bei der unentgeltlichen Überlassung des gesamten Betriebs zur Nutzung kommt der in § 7 Abs. 1 EStDV a.F. zum Ausdruck gebrachte Grundsatz zur Anwendung, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung keine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken ist. Der Zuwendungsnießbraucher tritt hinsichtlich des Nutzungsrechts am Betriebsvermögen wie ein Rechtsnachfolger an die Stelle des Eigentümers (zum Vermächtnisnießbrauch BFH-Urteil vom 04.11.1980 - VIII R 55/77, BFHE 132, 414, BStBl II 1981, 396, unter 3.).
- 54** (2) An der für den Zuwendungsnießbrauch charakteristischen Übertragung des Nutzungsrechts, des Unternehmerrisikos und der Unternehmerinitiative fehlt es dagegen, wenn, wie im Fall des Vorbehaltsnießbrauchs, der bisherige Gewerbebetreibende nur seine betrieblichen Wirtschaftsgüter überträgt, aber das Nutzungsrecht behält und die gewerbliche Betätigung selbst unter Ausschluss des Rechtsnachfolgers fortsetzt. Der Zuwendungsnießbrauch entspricht strukturell einer (dinglich abgesicherten) Betriebsverpachtung im Ganzen, mit der die Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch gerade nicht vergleichbar ist.
- 55** dd) Ebenfalls nicht folgen kann der Senat für den gewerblichen Bereich der Auffassung, dass bei Übertragung eines Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch die bisherige Tätigkeit deshalb eingestellt würde, weil sie aufgespalten würde in eine Tätigkeit, die der Eigentümer ausübte (Nutzung des Eigentums) und eine andere Tätigkeit (aktive Bewirtschaftung ohne Nutzung des Eigentums) (vgl. nur Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1212, mit Hinweisen auf das Schrifttum, das der Senatsrechtsprechung überwiegend kritisch gegenübersteht; für land- und forstwirtschaftliche Betriebe BFH-Urteil vom 07.04.2016 - IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz 28).
- 56** Diese Ansicht wird dem Betriebsbegriff im Sinne des § 7 Abs. 1 EStDV a.F. sowie § 6 Abs. 3 EStG bei Gewerbebetrieben nicht gerecht. Wenn der Nießbraucher weder seine Tätigkeit einstellt noch der neue Eigentümer gewerblich tätig wird, kann unter Zugrundelegung eines tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriffs kein Betrieb übergegangen sein. Sowohl in Bezug auf die unentgeltliche Betriebsübertragung als auch auf die Betriebsveräußerung ist die tatsächlich ausgeübte gewerbliche Betätigung maßgeblich. Hieran ändert die Hergabe des Eigentums an dem Betriebsvermögen nichts, gleich, ob der vormalige Eigentümer sich die Nutzungsmöglichkeit über einen Nießbrauch oder etwa im Sale-and-Lease-back-Verfahren sichert. Der Betriebsbegriff im Sinne des § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG setzt zwar aus tatsächlichen Gründen die Verfügungsmöglichkeit über die für die Betriebsführung notwendige Sachsubstanz voraus, jedoch ist diese nicht auf bestimmte Rechtstitel beschränkt.

- 57 ee) Eine Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch ist auch nicht als aufschiebend bedingt vorgenommene unentgeltliche Betriebsübertragung anzusehen (so aber Weber-Grellet, Betriebs-Berater 2018, 43, 50). Der Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG ermöglicht es --anders als das 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 (anders für die Betriebsveräußerung im Rahmen von § 16 Abs. 3 EStG Senatsurteil vom 26.05.1993 - X R 101/90, BFHE 171, 468, BStBl II 1993, 710, unter 1.a; vgl. zur Betriebsaufgabe auch die Formulierung "Zeitpunkt" in § 16 Abs. 3b Satz 2, 3 EStG), muss dies ein enger Zeitraum sein. Das zeigt sich bereits an § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. Ein Fünfjahreszeitraum kann nicht an eine sich gegebenenfalls über mehrere Jahre erstreckende Zeitspanne anknüpfen. Ansonsten bestünde die Notwendigkeit, zwei parallele Gewerbebetriebe zu fingieren, die nach allgemeinen Kriterien für die Existenz eines Gewerbebetriebs tatsächlich nicht existieren.
- 58 ff) Wenn --so das BMF-- aus praktischen Erwägungen ein mehrstufiger Übergang ermöglicht werden muss, um im Sinne einer Generationennachfolge die "neue Generation" schrittweise in ihre künftige Rolle und Verantwortung als Eigentümer des Betriebs heranzuführen, ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber eine solche Möglichkeit im Rahmen der Einführung des § 6 Abs. 3 EStG hätte schaffen können. Das hat er nicht getan, obwohl ihm die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung zur Übertragung von Gewerbebetrieben unter Vorbehaltsnießbrauch nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. bekannt sein musste.
- 59 e) Soweit die dargestellte höchstrichterliche Rechtsprechung für die unentgeltliche Übertragung von Gewerbebetrieben zu anderen Ergebnissen kommt als die Rechtsprechung zur unentgeltlichen Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, ist dies nach fortbestehender Ansicht des Senats der bereichsspezifischen Auslegung des § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG geschuldet (vgl. insoweit weiterführend Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 52 ff.; ebenso BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 41). Dies verstößt schon deshalb nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, weil insoweit nicht wesentlich Gleiches ungleich behandelt wird. Zutreffend führt das BMF in seiner Stellungnahme an, dass in der Land- und Forstwirtschaft der betriebliche Organismus als solcher weniger betont sei und die einzelnen Sachwerte stärker in den Vordergrund träten.
- 60 f) Nach diesen Maßstäben hat im Streitfall eine Betriebsübertragung auf den Kläger zum 01.01.1996 nicht stattgefunden. Die auf ihn übergegangenen Forderungen sind Teil seines Privatvermögens geworden.
- 61 aa) Die Vertragsparteien haben im Rahmen des vorliegend zu beurteilenden Hofübergabevertrags zwar einen Hof im Sinne der Höfeordnung übertragen. Der Betrieb der X-Einrichtung stellt jedoch, was auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, ertragsteuerrechtlich einen Gewerbebetrieb dar. Aus diesem Grunde bedarf es keiner Ausführungen zu der Frage, wie die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch zu beurteilen wäre (vgl. insoweit Senatsurteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 49 ff.; BFH-Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17, BFHE 265, 82, BStBl II 2019, 660, Rz 18, m.w.N.).
- 62 bb) M hat ihre bisherige gewerbliche Tätigkeit nicht eingestellt, da sie die X-Einrichtung nach dem 31.12.1995 in gleicher Art und Weise weiterbetrie. Sie war nach wie vor nach außen hin werbend tätig und unterlag insoweit keinen Beschränkungen seitens des Klägers. Für die Art ihrer betrieblichen Betätigung ist es unerheblich, dass sie das Betriebsvermögen zunächst als Eigentümerin und fortan lediglich aufgrund ihres Nießbrauchsrechts nutzte.
- 63 cc) Da es an einer Betriebsübertragung nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. fehlte, sind die auf den 31.12.1995 bestehenden Forderungen der M gegen die GmbH von ihr aus ihrem Betriebsvermögen entnommen worden und unentgeltlich in das Privatvermögen des Klägers übergegangen. Da er zu diesem Zeitpunkt über keinen eigenen Gewerbebetrieb verfügte, konnte er die Forderungen nicht in ein Betriebsvermögen einlegen.
- 64 3. Die Forderungen, die bis zum 31.12.1995 entstanden, zum 01.01.1996 in das Privatvermögen des Klägers übergegangen und zum 31.12.2002 dort noch vorhanden waren, sind mit dem Nießbrauchsverzicht der M zum 01.01.2003 im Wege der Einlage in das Betriebsvermögen des Klägers überführt worden. Der Kläger hatte sie in seiner auf den 01.01.2003 zu erstellenden ersten Bilanz mit ihrem aktuellen Teilwert anzusetzen.
- 65 Sind die Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt auf einen Dritten in der Weise übertragen worden, dass der Nießbraucher seinen Betrieb fortführt, und erlischt zu einem späteren Zeitpunkt der Nießbrauch, ohne dass hierfür ein Entgelt gezahlt wird, geht der Betrieb des Nießbrauchers zu diesem Zeitpunkt auf den Eigentümer der Wirtschaftsgüter über, wenn dieser die bisherige betriebliche Tätigkeit des

Vorbehaltsnießbrauchers fortsetzt. Zu diesem Zeitpunkt werden die mit der Übertragung zunächst in das Privatvermögen des Eigentümers übergegangenen, nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsgüter zwingend notwendiges Betriebsvermögen des nunmehr übergegangenen Betriebs. Denn sie werden mit dem Erlöschen des Nießbrauchs in einem eigenen gewerblichen Betrieb eingesetzt und dienen diesem Betrieb unmittelbar. Das führt zu einer Einlage, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen ist. Dies hat der IV. Senat ausdrücklich für die Übertragung eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs entschieden und dabei exemplarisch auf das Erlöschen des Nießbrauchs durch den Tod des Nießbrauchers verwiesen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 40). Der erkennende Senat sieht keinen Grund, dies für einen aktiven Gewerbebetrieb anders zu betrachten. Es besteht auch kein Anlass, danach zu differenzieren, ob der Nießbrauch durch den Tod des Nießbrauchers oder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erlischt. In jedem Fall eröffnet das Erlöschen des Nießbrauchs dem Eigentümer die Möglichkeit, den Betrieb nunmehr selbst zu führen.

- 66** 4. Eine Gewinnerhöhung in einem Folgejahr durch Ansatz eines den Einlagewert übersteigenden Werts im Wege einer Wertaufholung ist ausgeschlossen (dazu unten a). Auch im Fall eines zu niedrigen Einlagewerts käme es im Ergebnis nicht zu einer Gewinnerhöhung (unten b).
- 67** a) Die gewinnerhöhende Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG findet ihre Obergrenze im Einlagewert.
- 68** aa) Die Wirtschaftsgüter des Betriebs sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Absetzungen und Sonderabschreibungen (im Fall von Anlagevermögen) sowie weitere Abzüge anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG für Anlagevermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG unter anderem für Umlaufvermögen). Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG).
- 69** Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen/Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 Satz 1 EStG anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG angesetzt werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG). Wie sich aus diesem Regelungszusammenhang ergibt, ist entweder der Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 Satz 1 EStG oder der niedrigere Teilwert anzusetzen, niemals ein höherer Wert.
- 70** bb) Der Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist ein "an deren Stelle" --an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten-- tretender Wert im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 Satz 1 EStG und kann auch im Rahmen der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG nicht überschritten werden. Der Ansatz eines höheren Werts ist auch dann nicht zulässig, wenn das betreffende Wirtschaftsgut bei einem Rechtsvorgänger vormals zu einem höheren Wert als dem Einlagewert angesetzt worden war. Das bedeutet, dass eine bei dem Rechtsvorgänger vorgenommene Teilwertabschreibung bei dem Rechtsnachfolger nicht im Wege der Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG "rückgängig" gemacht werden kann. Die Einlage und der Einlagewert bilden bereits nach dem Wortlaut dieser Vorschriften eine Sperre.
- 71** b) Eine gewinnerhöhende Bilanzkorrektur im Jahre 2004 wäre auch dann nicht möglich, wenn und soweit der Wert der bis zum 31.12.1995 entstandenen Forderungen in der Eröffnungsbilanz des Klägers zum 01.01.2003 zu niedrig angesetzt worden sein sollte.
- 72** aa) Das ist denkbar, weil der Kläger fälschlich die Buchwerte der M fortgeführt hatte, die ihrerseits, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, in allen Bilanzen bis zum 31.12.2002 denjenigen Wert angesetzt hatte, der Ergebnis der zum 31.12.1999 vorgenommenen Teilwertabschreibung war. Ob es sich dabei überhaupt (noch) um den nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 Satz 1 EStG bei M zutreffend anzusetzenden Wert handelte und ob dies auch tatsächlich der bei dem Kläger anzusetzende Einlagewert, nämlich der Teilwert, auf den 01.01.2003 war, vermag der Senat mangels entsprechender tatrichterlicher Feststellungen nicht zu beurteilen, ist jedoch im Ergebnis nicht erheblich.
- 73** bb) Sollte der Teilwert der Forderungen zum 01.01.2003 höher gewesen sein als der bei M zum 31.12.2002 angesetzte und durch den Kläger übernommene Buchwert, wäre dieser Bilanzierungsfehler zwar in dem ersten noch offenen Jahr, hier 2004, zu korrigieren, jedoch, da er sich auf den Gewinn des Klägers nicht ausgewirkt hatte, erfolgsneutral durch Einbuchung in die Anfangsbilanz, denn die Voraussetzungen einer gewinnerhöhenden Korrektur lägen in diesem Fall nicht vor.
- 74** (1) Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs besagt, dass ein fehlerhafter Bilanzansatz, der einer

bestandskräftigen Veranlagung zugrunde liegt, in der Schlussbilanz des ersten Wirtschaftsjahres zu berichtigen ist, dessen Ergebnis unter Beachtung der Rechtsregeln über die Bestandskraft und Verjährung noch Eingang in die Steuerveranlagung oder einen hierfür bindenden Feststellungsbescheid finden kann. Die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs gelten für alle aktiven und passiven Bilanzposten. Diese Korrektur ist nach dem sogenannten Stornierungsgedanken dann erfolgswirksam vorzunehmen, wenn auch der Bilanzierungsfehler den Gewinn oder Verlust beeinflusst hat. Wenn sich ein Bilanzierungsfehler steuerlich bislang nicht ausgewirkt hat, ist der fehlerhafte Bilanzansatz unter Durchbrechung des formellen Bilanzenzusammenhangs hingegen in der Anfangsbilanz des ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraumes gewinnneutral durch den richtigen zu ersetzen (BFH-Urteil vom 20.10.2015 - VIII R 33/13, BFHE 253, 28, BStBl II 2016, 596, Rz 35, m.w.N.).

- 75** (2) Ein etwa fehlerhafter Wertansatz in der Eröffnungsbilanz des Klägers auf den 01.01.2003 wäre gewinnneutral in der Anfangsbilanz des ersten noch offenen Jahres, hier zum 01.01.2004, zu korrigieren, denn er hat sich auf den Gewinn (des Jahres 2003) nicht ausgewirkt.

II.

- 76** Die Forderungen, die zwischen dem 01.01.1996 und dem 31.12.1997 entstanden sind, könnten hingegen tauglicher Gegenstand einer gewinnerhöhenden Wertaufholung in den Streitjahren 2004 bis 2008 sein. Diese Forderungen sind mit dem am 23.12.2002 ausgesprochenen Verzicht der M auf ihr Nießbrauchsrecht zum 01.01.2003 zum Buchwert auf den Kläger übertragen worden (unten 1.). Die maßgebende Obergrenze der Wertaufholung ist insoweit nicht der Eröffnungsbilanzwert des Klägers, sondern entspricht der für M geltenden Obergrenze (unten 2.).
- 77** 1. Anders als vom FG angenommen sind die nach dem 31.12.1995 entstandenen Forderungen der M gegen die GmbH aufgrund des Verzichts der M auf den Nießbrauch zum 31.12.2002 als Betriebsvermögen in den vom Kläger zum 01.01.2003 aufgenommenen Betrieb gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG übergegangen.
- 78** a) Ist mit dem Erlöschen des Nießbrauchs der Betrieb auf den Eigentümer übergegangen, ohne dass ein Entgelt zu entrichten war (s. bereits oben unter I.3.), liegen die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG vor (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rz 40). Alle Wirtschaftsgüter, die sich zum Zeitpunkt der Übertragung im Betriebsvermögen des bisherigen Betriebsinhabers (Nießbrauchers) befinden, namentlich solche, die er nach der Nießbrauchsbestellung neu erworben hat, werden Betriebsvermögen im Gewerbebetrieb des neuen Betriebsinhabers. Während die zuvor in dessen Privatvermögen übergegangenen Wirtschaftsgüter zum Teilwert eingelegt werden, werden für die erst mit dem Erlöschen des Nießbrauchs übergehenden Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F./§ 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortgeführt. Unerheblich ist, ob diese Wirtschaftsgüter bei dem bisherigen Betriebsinhaber notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen waren.
- 79** b) Nach diesen Grundsätzen sind aufgrund des von M zum 31.12.2002 ausgesprochenen unentgeltlichen Verzichts auf den Vorbehaltsnießbrauch die Forderungen der M gegenüber der GmbH, soweit sie nach dem 31.12.1995 in ihrem Betrieb entstanden waren, zum 01.01.2003 zu Buchwerten in das Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs des Klägers übergegangen. Einer besonderen und diesbezüglich ausdrücklich gefassten Vereinbarung zwischen M und dem Kläger bedurfte es nicht. Die Verzichtserklärung reicht aus.
- 80** 2. Hinsichtlich der nach dem 31.12.1995 entstandenen Forderungen ist eine gewinnerhöhende Wertaufholung im Betrieb des Klägers zum 31.12.2004 und/oder zu späteren Zeitpunkten denkbar.
- 81** a) Die Buchwertfortführung bewirkt, dass die bilanziellen Verhältnisse des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden. Insoweit besteht ein interpersoneller Bilanzenzusammenhang (s. oben, unter B.I.2.c cc (1)). Die Wertobergrenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 Satz 1 EStG ist nicht derjenige Wert, mit dem das Wirtschaftsgut in der ersten Anfangsbilanz des Rechtsnachfolgers angesetzt wird, wie im Fall der Einlage der Einlagewert. Sie entspricht vielmehr der bereits für den Rechtsvorgänger geltenden Wertobergrenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 Satz 1 EStG (vgl. zur Buchwerteinbringung nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes BFH-Urteil vom 08.11.2016 - I R 49/15, BFHE 256, 264, BStBl II 2017, 1002).
- 82** b) Nach diesem Maßstab hat der Kläger in den Schlussbilanzen aller noch offenen folgenden Jahre die nach dem 31.12.1995 entstandenen Forderungen grundsätzlich zum Nennwert anzusetzen, es sei denn, er wiese nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann. Soweit dies zu einem höheren Ansatz als in der Schlussbilanz des vorhergehenden Jahres führt, ist die Erhöhung gewinnwirksam. Das gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung tatsächlich bereits im Jahre 2003 nicht erfüllt gewesen sein sollten. Dies ergibt sich

sowohl aus den Grundsätzen über den formellen Bilanzenzusammenhang als auch daraus, dass eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG in jedem Jahr erneut zu prüfen ist.

- 83** Nicht anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn die Grundlage für die Teilwertabschreibung noch vor 2003 und damit noch bei M entfallen sein sollte. Der auf der Buchwertfortführung beruhende Bilanzenzusammenhang zwischen M und dem Kläger ermöglicht erfolgswirksame Bilanzkorrekturen auch über den Rechtsträgerwechsel hinweg und steht damit der Erfolgswirksamkeit einer etwaig verspätet vorgenommenen Wertaufholung nicht im Wege.

III.

- 84** Die Sache ist nicht spruchreif. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 5 FGO).
- 85** 1. Das FG hat, auf Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht, die zur Bezifferung einer etwaigen Wertaufholung erforderlichen Feststellungen nicht getroffen. Es steht schon nicht fest, welcher Teil der zum 31.12.1997 vorhandenen und von der Teilwertabschreibung umfassten Forderungen bis zum 31.12.1995 und welcher seit dem 01.01.1996 entstanden ist. Soweit überhaupt eine Wertaufholung in Betracht kommt, nämlich hinsichtlich der seit dem 01.01.1996 entstandenen Forderungen, steht auch nicht fest, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Ausmaß die Forderungen wieder werthaltig geworden sein mögen.
- 86** 2. Im Rahmen des zweiten Rechtsgangs wird das FG zu beachten haben, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Wertaufholungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Satz 3 EStG 1999) im Streitjahr 2004 nicht erfüllt sind. Die Beteiligten gehen davon aus, dass aufgrund eines Antrags des Klägers die Bildung einer Wertaufholungsrücklage möglich und die auf ihrer späteren Auflösung beruhende Gewinnerhöhung auf die weiteren Streitjahre 2005 bis 2008 zu verteilen sei. Nach § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG 1999 kann im Erstjahr der Anwendung des Wertaufholungsgebots eine gewinnmindernde Rücklage von vier Fünfteln des Wertaufholungsbetrags gebildet werden. Im Einklang mit dem klaren Gesetzeswortlaut und dem eindeutig erkennbaren Gesetzeszweck kann eine Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG 1999 allerdings nur in dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahr und nur für einen Gewinn gebildet werden, der in diesem Jahr durch die Anwendung des Wertaufholungsgebots entsteht. Für Wertaufholungen in einem späteren Wirtschaftsjahr sieht das Gesetz keine Verteilungsregelung vor (ausführlich zum Ganzen Senatsurteil vom 27.01.2016 - X R 33/13, BFH/NV 2016, 1002, Rz 24 ff.). Da im Streitfall die Wertaufholung nicht im ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahr, sondern frühestens zum 31.12.2004 vorgenommen würde, ist die Anwendung von § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG 1999 nicht möglich.

IV.

- 87** Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de