
Datum: 20.09.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 4132/15 E,G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0920.11K4132.15E.G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008, jeweils vom 01.08.2016, und die Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008, jeweils vom 27.10.2010, jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidungen vom 15.12.2015 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. Die Berechnung der danach festzusetzenden Einkommensteuern für 2004 bis 2008 und Gewerbesteuer-Messbeträge 2005 bis 2008 werden dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 1/10 und der Beklagte zu 9/10.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008 und der Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008.	2
Der Kläger lebt von seiner Ehefrau seit ... dauernd getrennt und wird zur Einkommensteuer einzeln veranlagt. Er erzielte in den Streitjahren neben den streitbefangenen Einkünften aus Gewerbebetrieb aus dem Erlebnispark X. (im Folgenden: X-Park) in D., Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Y-GmbH (im Folgenden: Y-GmbH), deren	3

Alleingesellschafter er war, Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Den Erlebnispark hatten die Eltern des Klägers bis 1994 in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) geführt. Nach dem Tod des Vaters im Jahr 1994 führte seine Mutter (im Folgenden bezeichnet als M) den Betrieb alleine fort. Die GbR und M erzielten mit dem Erlebnispark jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb. 4

Der Kläger schloss mit M unter dem 15.12.1995 einen „Hofübergabevertrag mit Auflassung“ ab. Der Vertrag hatte folgenden (auszugsweisen) Inhalt: „.... 5

M – im nachfolgenden Übertragsgeberin – ist Eigentümerin des im Grundbuch 6
eingetragenen Hofes im Sinne der Höfeordnung zur Größe von ca. ... Hektar. Dieser Hof soll heute auf ... (den Kläger) – nachstehend Übertragsnehmer – im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu Eigentum übertragen werden. ...

§ 1 7

Die Übertragsgeberin überträgt ihrem Sohn ... den im Grundbuch ... verzeichneten Hof im Sinne der Höfeordnung. Der Hof wird übertragen mit allen landwirtschaftlich und gewerblich genutzten Gebäuden sowie mit allen Aktiven und Passiven laut Buchführung und Bilanz sowie mit allen im Grundbuch verzeichneten Lasten. Dem Übertragsnehmer sind die Lasten bekannt. ... 8

§ 3 9

Die Überträgerin behält sich den lebenslänglichen Nießbrauch an dem übertragenen Hof und dem Hofesvermögen vor. Schuldrechtlich ist bestimmt, dass der Nießbrauch unentgeltlich gewährt wird. Die Nießbraucherin hat jedoch alle Aufwendungen auf den Grundbesitz zu tragen, die nach dem Gesetz dem Eigentümer obliegen, insbesondere auch Großreparaturen und solche Aufwendungen, die auf den Stammwert der Sache angelegt sind. Im Rahmen des Nießbrauchs hat die Übertragsgeberin auch die vorhandenen Darlehen zu bedienen einschließlich Tilgung und Verzinsung. Die Übertragsgeberin bewirtschaftet den Hof weiter und trägt dessen Lasten; sie soll so behandelt werden wie ein wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des Einkommensteuergesetzes. ... 10

§ 4 11

Der Übertragsgeberin steht es frei, jederzeit auf den Nießbrauch zu verzichten und stattdessen die Einräumung des hierzulande üblichen Altenteils zu verlangen. ... Als Baraltenteil ist ein monatlicher Geldbetrag ... von ... DM zu gewähren. ... Die Abänderbarkeit der Altenteilsleistungen gemäß § 323 ZPO wird ausdrücklich vereinbart. ... 12

§ 6 13

Im Falle des Vorversterbens des Übertragsnehmers fällt das Eigentum an dem Hof an die Übertragsgeberin zurück. Dieser Anspruch soll durch Eintragung einer Rückauflassungsvormerkung gesichert werden. Demnach bewilligen und beantragen ... 14

§ 7 15

Die Übergabe des Grundbesitzes erfolgt zum 31.12.1995. Mit der Übergabe geht, soweit nicht der Vorbehalt des Nießbrauchs etwas anderes bewirkt, die Gefahr sowie die Nutzungen 16

und Lasten des übertragenen Hofesvermögens auf den Übertragnehmer über. ...

§ 8	17
Die Erschienen erklärten sodann folgende Auffassung: ...“	18
Steuerliche bzw. bilanzielle Folgerungen wurden aus dem Hofübergabevertrag vom 15.12.1995 von M und dem Kläger zum 31.12.1995/01.01.1996 nicht gezogen.	19
Der Kläger und M schlossen am 16.03.1996 einen Änderungsvertrag, nach dem M nunmehr mit schuldrechtlicher Wirkung auf den Zeitpunkt der Erreichung ihres 65. Lebensjahres auf ihr Nießbrauchsrecht verzichtet (vgl. insoweit Ausführungen im Vertrag vom 23.12.2002). M war am ...1935 geboren, d.h. sie vollendete im Jahr 2000 ihr 65. Lebensjahr.	20
Mit Vertrag vom 27.11.1996, den der Beklagte im Rahmen der mündlichen Verhandlung zur Gerichtsakte gereicht hat, vereinbarten der Kläger und M (auszugsweise) Folgendes: „...	21
1. In § 6 des notariellen Vertrags vom 15.12.1995 ... ist vereinbart worden, dass Die ... (M) erklärt, dass sie auf diesen Anspruch verzichtet. Der ... (Kläger) nimmt den Verzicht an. ...	22
3. Die Übertragsgeberin behält sich das Recht vor, vom Übertragsnehmer oder dessen Rechtsnachfolger statt des in § 4 des Hofübergabevertrags vereinbarten Altenteils die Übertragung des Nießbrauchsrechts (Nutznießung und Verwaltung) und die Eintragung dieses Rechts im Grundbuch zu verlangen und zwar unter der Bedingung: wenn der Übertragsnehmer oder dessen Rechtsnachfolger zu Lebzeiten der Übertragsgeberin ohne deren Zustimmung Grundstücke des Übertragungsguts veräußert oder belastet oder wesentliche Betriebsteile verpachtet. Die Übertragsgeberin ist zur Zustimmung verpflichtet, falls es sich um eine Verfügung im Rahmen der ordnungsgemäßen Bewirtschaftung handelt.“.	23
Mit Vereinbarung vom 30.09.1997 erklärte M, dass sie ihr Nießbrauchsrecht bezogen auf zwei im einzelnen bezeichnete Grundstücke, die der Kläger als Ackerfläche verpachtet habe, freigebe.	24
Mit Vertrag vom 18.07.2000 änderten der Kläger und M die Regelungen in dem Hofübergabevertrag nochmals dahingehend ab, dass sich das Nießbrauchsrecht unverändert und ohne Unterbrechung fortsetze und zwar über die Vollendung des 65. Lebensjahres hinaus. Die Fortsetzung sei zunächst bis zum 70. Lebensjahr vereinbart (vgl. insoweit Ausführungen im Vertrag vom 23.12.2002). Dies sei – so der Kläger – vorab bereits mündlich vereinbart gewesen.	25
In dem notariell beurkundeten Vertrag vom 23.12.2002 wird (auszugsweise) ausgeführt:	26
„.... (M) ... verzichtet gegenüber ... (dem Kläger) auf ihr Nießbrauchsrecht insgesamt. ... (Der Kläger) nimmt den Verzicht hiermit an. Der Verzicht wird wirksam mit Ablauf des 31.12.2002. ...“.	27
In seiner Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003 setzte der Kläger die Buchwerte laut der Bilanz der M auf den 31.12.2002 an.	28
Mit notariell beurkundeten Vertrag vom 23.09.2003 wurden die Grundstücke Gemarkung D. Flur 10 Nr. 100 und Nr. 111 von M auf den Kläger aufgelassen. Die beiden Grundstücke	29

waren in dem Hofübergabevertrag vom 15.12.1995 nicht aufgeführt. Es handele sich – wie der Kläger ausführt – um zwei Flächen, die mit dem Nachbarn getauscht worden seien. Sein Vater habe die Idee gehabt, dort einen Hotelbetrieb zu installieren. Daher seien für die beiden Flächen eigene Grundbucheinträge erfolgt.

Der Beklagte erließ, nachdem der Kläger seine Einkommensteuer-Erklärungen jeweils bei ihm eingereicht hatte, Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008, in denen er erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 88.833 EUR (2004 – Bescheid vom 28.09.2006), 85.565 EUR (2005 – Bescheid vom 23.07.2007), 36.537 EUR (2006 – Bescheid vom 25.07.2008), 29.553 EUR (2007 – Bescheid vom 29.05.2009) und 21.575 EUR (2008 – Bescheid vom 29.01.2010) berücksichtigte. Ferner erließ er entsprechende Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008. Die Bescheide standen jeweils gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 30

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E: führte bei dem Kläger in den Jahren 2007 bis 2009 eine Außenprüfung für 2002 bis 2004 durch. 31

Der Bericht über die Außenprüfung für 2002 bis 2004 vom 18.08.2009 enthält die Feststellung der Prüfer, dass der Betrieb aufgrund des Verzichts der M auf das Nießbrauchsrecht zum 01.01.2003 zu Buchwerten auf den Kläger übergegangen sei. 32

Die Prüfer führten in Tz. 2.8. („Wertaufholung Forderungen“) weiter aus: Im Jahr 1997 habe M gegenüber der Y-GmbH Forderungen in Höhe von 530.632,02 DM (= netto 495.917,77 DM zuzüglich Umsatzsteuer 34.714,24 DM Umsatzsteuer) erlassen. Im Rahmen der bei M für 1995 bis 1999 durchgeführten Außenprüfung (vgl. Bericht vom 15.04.2003 – Textziffer 32) sei der Forderungsverzicht aus verschiedenen Gründen nicht anerkannt worden. Der Textziffer 32 des Berichts sei zu entnehmen, dass im Rahmen der Schlussbesprechung Einvernehmen erzielt worden sei, dass die Forderung der Einzelfirma der M zunächst noch in Höhe der Umsatzsteuer von 34.714,- EUR werthaltig und entsprechend zum 31.12.1999 zu aktivieren sei. Zusätzlich sei darauf hingewiesen worden, dass die Werthaltigkeit der Gesamtforderung zukünftig zu jedem Bilanzstichtag erneut zu prüfen sei. Bei der Y-GmbH sei zum 31.12.2002 die Verbindlichkeit auf dem Konto 1611 in Höhe von 530.631,77 DM (= 271.307,72 EUR) ausgewiesen gewesen. In 2003 sei eine Umbuchung auf das laufende Kontokorrentkonto X-Park von 34.714,- DM (= 17.748,99 EUR) erfolgt, so dass zum 31.12.2003 noch der Nettobetrag von 495.917,77 DM (= 253.558,73 EUR) verblieben sei. Zum 31.12.2004 sei das Konto bei der Y-GmbH unverändert geblieben. In den Bilanzen der M bis zum 31.12.2002 und des Klägers zum 31.12.2003 sei der als werthaltig angesehene Betrag von 34.714,- DM bzw. 17.748,99 EUR auf dem Konto 1050 nachvollziehbar aktiviert gewesen. Eine Wertaufholung in 2004 sei nicht vorgenommen worden. Der Sachverhalt sei mit dem (damaligen) steuerlichen Berater besprochen worden. Es sei von ihm der Auffassung zugestimmt worden, dass die Forderungen auf ihren Nennbetrag zuzuschreiben, eine Wertaufholung vorzunehmen sei. Die Zuschreibung betrage 495.917,77 DM (= 253.558,73 EUR) und müsse erfolgswirksam erfasst werden. Die Forderungszuschreibung habe erst zum 31.12.2004 bei dem Kläger zu erfolgen. Es sei dabei nicht entscheidend, dass ein vorheriges Jahresergebnis eine einzelne Verbindlichkeit überschreite. Vielmehr sei auf die finanziellen Verhältnisse insgesamt abzustellen. Die Kapitalentwicklung bei der Y-GmbH der Jahre 1999 bis 2004 zeige eindeutig, dass die bilanzielle Überschuldung der Y-GmbH selbst durch den Jahresüberschuss 2003 noch nicht beseitigt gewesen sei. Erst in 2004 habe wieder positives Kapital ausgewiesen werden können. Die verbesserte Liquidität der Y-GmbH drücke sich auch durch den Abbau der weiteren Verbindlichkeiten der Y-GmbH aus Lieferungen und Leistungen gegenüber dem X-Park aus. Die Wertaufholung der Forderungen führe 2004 zu 33

einer Gewinnerhöhung in Höhe von 253.558,73 EUR. Es sei zudem unterstellt worden, dass ein Antrag auf Bildung einer Wertaufholungsrücklage gemäß § 52 Abs. 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestellt werde, was zu einer Gewinnminderung im Jahr 2004 in Höhe von 202.846,98 EUR führe. Danach verbleibe eine Gewinnerhöhung in Höhe von 50.711,75 EUR. Die Rücklage sei in den vier nachfolgenden Jahren 2005 bis 2008 zu je 50.711,75 EUR weiter aufzulösen.

Hinsichtlich der weiteren – im vorliegenden Verfahren nicht streitbefangenen Feststellungen – wird auf den Bericht verwiesen. 34

Der Beklagte erließ unter dem 23.04.2010 den nach Maßgabe der Prüfungsfeststellungen in dem Bericht vom 18.08.2009 (für 2002 bis 2004) gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuer-Bescheid für 2004, in dem er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 129.623,- EUR ansetzte. 35

Der Kläger legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein. 36

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E: führte im Jahr 2010 eine Außenprüfung für 2005 bis 2008 bei dem Kläger durch und erließ unter dem 12.05.2010 den Bericht. 37

In Tz. 2.4. („Wertaufholungsrücklage“) des Berichts führten die Prüfer aus, dass sich durch die Auflösung der Wertaufholungsrücklage in den Jahren 2005 bis 2008 jeweils eine Gewinnerhöhung in Höhe von 50.711,75 EUR ergebe. 38

Die Prüfer stellten in Textziffer 2.6. („Rechts- und Beratungskosten“) fest: In 1995 seien die Grundstücke D. Flur 10 Nr. 100 und 111 durch den Notar im Hofübergabevertrag vergessen worden. Die Unterlassung sei mit dem Vertrag vom 23.09.2003 nachgeholt worden. Aufgrund bestehender Steuerschulden der M in Höhe von 2.366.221,33 EUR (Umsatzsteuer 1995 bis 1999: 162.862,28 EUR und Einkommensteuer 1995 bis 1999 insgesamt 2.203.359,22 EUR) habe der Beklagte am 28.04.2004 einen Duldungsbescheid bezüglich der in 2003 von M auf den Kläger übertragenen Grundstücke erlassen, weil die Übertragung gemäß § 4 des Anfechtungsgesetzes angefochten worden sei. Im Einspruchsverfahren sei diese Duldung dann einvernehmlich auf 50.000,- EUR reduziert und von dem Kläger am 28.01.2005 gezahlt worden. Bei der Zahlung der 50.000,- EUR sei in der Buchführung des Klägers eine Forderung gegen M erfasst und in der Bilanz zum 31.12.2005 ausgewiesen worden. Im Jahresabschluss für 2006 sei diese Forderung dann gegen Rechts- und Beratungskosten gewinnmindernd ausgebucht worden. Grundlage der Duldung und der Zahlung zur Abwendung der Duldung seien private Einkommensteuerschulden der M gewesen, zu deren Sicherung der Beklagte die betreffenden Grundstücke herangezogen habe. Eine betriebliche Veranlassung für die Zahlung sei deshalb nicht gegeben. Mangels betrieblicher Veranlassung liege keine Betriebsausgabe vor. Der Gewinn für 2006 sei um 50.000,- EUR zu erhöhen. 39

In Textziffer 2.5. („Verbindlichkeiten Betriebssteuern M“) führten die Prüfer aus: Der Kläger habe den Betrieb aufgrund einer Schenkung erworben. Dies führe dazu, dass er den Betrieb nicht in einer Gesamtrechtsnachfolge, sondern in einer Einzelrechtsnachfolge übernommen habe. Schulden des Betriebs seien somit nicht automatisch, sondern aufgrund vertraglicher oder gesetzlicher Grundlage von dem Kläger übernommen worden. Der Kläger hafte gemäß § 25 des Handelsgesetzbuchs (HGB) für die betrieblich verursachten Steuerschulden der Rechtsvorgängerin. Die Gesamthöhe der übernommenen Betriebsschulden betrage 210.561,91 EUR (vgl. Anlage 3 zum Bericht vom 18.08.2009 über die Außenprüfung beim Kläger für 2002 bis 2004: Mehrsteuern aufgrund der Außenprüfung bei M für 1995 bis 1999: 40

131.417,88 EUR; vgl. Anlage 5b des Berichts vom 18.08.2009 über die Außenprüfung bei M für 2000 bis 2002: Mehrsteuern der M für 2000 bis 2002: 79.144,04 EUR). Da jedoch mit Ablauf des 31.12.2006 Verjährung gemäß § 195 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) eingetreten sei, seien die Verbindlichkeiten im Jahr 2007 erfolgswirksam aufzulösen. Es ergebe sich dadurch eine Gewinnerhöhung im Jahr 2007 in Höhe 210.561,67 EUR.

Hinsichtlich der weiteren – im vorliegenden Verfahren nicht streitbefangenen Feststellungen – wird auf den Bericht verwiesen. 41

Der Beklagte erließ unter dem 25.10.2010 die nach Maßgabe der Prüfungsfeststellungen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuer-Bescheide für 2005 bis 2008. In den Bescheiden berücksichtigte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 131.948,- EUR (2005), 127.215,- EUR (2006), 257.222,- EUR (2007) und 95.509,- EUR (2008). Ferner erließ er unter dem 27.10.2010 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008. Die Vorbehalte der Nachprüfung hob der Beklagte jeweils gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. 42

Der Kläger legte gegen diese Änderungsbescheide für 2005 bis 2008 Einspruch ein. 43

Zur Begründung der Einsprüche wegen 2004 und wegen 2005 bis 2008 trug er unter anderem vor: Im Streitfall sei die Wertaufholung spätestens in der Bilanz der M zum 31.12.2002 vorzunehmen gewesen. Die bilanzielle Entwicklung des Eigenkapitals, aber auch die Entwicklung der Verbindlichkeiten zeige, dass im Jahr 2002 eine deutliche Veränderung stattgefunden habe. Im laufenden Jahr seien die Verbindlichkeiten der Y-GmbH gegenüber dem X-Park mit einem Betrag von ca. 109.000,- EUR, d.h. ca. 20 % der gesamten Verbindlichkeiten, zurückgeführt worden. Das erwirtschaftete Jahresergebnis von 388.000,- EUR habe den Verlustvortrag zur Hälfte aufgezehrt. In den Folgejahren habe sich diese Ergebnis-Trendwende im Übrigen auch als nachhaltig bestätigt. 44

Die Ausführungen des Prüfers zu den Betriebsausgaben in Höhe von 50.000,- EUR seien unzutreffend. Er habe nicht auf eine konkrete Einkommensteuerschuld der M geleistet und leisten wollen, sondern die Zahlung habe der Abwehr der zwangsweisen Verwertung der im Jahr 2003 auf ihn aufgelassenen Grundstücke, die zu seinem Betriebsvermögen gehören, gedient. Es habe mithin eine Zahlung geleistet werden sollen, die die Wirkungen des Duldungsbescheids beseitige. 45

Hinsichtlich der Steuerrückstände der M weise er darauf hin, dass er Einsprüche gegen die Haftungsbescheide vom 16.12.2008, mit denen er gemäß § 191 AO i.V.m. § 25 HGB in Haftung genommen worden sei und die sich auf die Umsatzsteuer 1995 bis 1999 zuzüglich steuerlichen Nebenleistungen in Höhe von insgesamt 12.809,63 EUR sowie auf die Umsatzsteuer 1996 bis 1999 zuzüglich steuerlicher Nebenleistungen in Höhe von insgesamt 52.018,87 EUR bezogen haben, eingelegt habe. Die Haftungsbescheide seien mit Schreiben vom 28.10.2009 aufgehoben worden. Da sich der Vertrag vom 23.12.2002 lediglich in der privaten Vermögenssphäre abgespielt habe, scheide eine Haftungsübernahme für Steuerverbindlichkeiten der Nießbraucherin im Wege der Einzelrechtsnachfolge aus. Die Steuerverbindlichkeiten seien von ihm weder aufgrund vertraglicher noch gesetzlicher Grundlage übernommen worden. Es handele sich bei dem Vertrag vom 23.12.2002 auch nicht um einen Anwendungsfall der sog. Fußstapfentheorie. Letztlich sei es auch unerheblich, dass die Haftungsbescheide allein schon wegen der Verjährung der vermeintlichen Ansprüche nach § 25 HGB nicht hätten ergehen dürfen. Die Steuerschulden der M seien daher nicht in seiner Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003 auszuweisen gewesen. 46

Im Laufe des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte für 2004 und 2005 unter dem 03.06.2015, für 2006 unter dem 13.06.2012 und 03.06.2015, für 2007 unter dem 15.12.2011, 13.06.2012 und 03.06.2015 und für 2008 unter dem 13.06.2012 und 03.06.2015 geänderte Einkommensteuer-Bescheide. Die geänderten Besteuerungsgrundlagen sind im vorliegenden Verfahren nicht streitbefangen.

Der Beklagte erließ unter dem 15.12.2015 die Einspruchsentscheidungen, mit denen er die Einsprüche gegen die Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008 und die Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008 jeweils als unbegründet zurückwies. 48

In der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 2004 führte der Beklagte unter anderem aus: Eine Wertveränderung habe der die ausschließliche Feststellungslast tragende und zur Wertaufholung verpflichtete Betriebsinhaber nach der Teilwertabschreibung in den gesamten Folgejahren nicht angenommen. Er habe damit in der Buchführung bzw. Bilanz der Einzelfirma und mit der Erklärungsabgabe dargelegt, dass die durch die Vorprüfung bestätigte dauernde Wertminderung weiterhin andauert habe. In den Einspruchsentscheidungen für 2005 bis 2008 verweist der Beklagte bezogen auf die Wertaufholung bzw. Wertaufholungsrücklage auf diese Ausführungen und führt ergänzend aus, dass es folgerichtig sei, die im Jahr 2004 gebildete Rücklage in den Jahren 2005 bis 2008 anteilig aufzulösen. 49

In den Einspruchsentscheidungen zum Streitjahr 2006 führte der Beklagte zudem aus: Sämtliche Verträge und auch der in Bezug auf die vergessenen Grundstücke nachgeholte Vertrag seien einzig dem Zweck geschuldet gewesen, die vorweggenommene Erbfolge zu regeln. Die entsprechenden Regelungen zur vorweggenommenen Erbfolge seien ausschließlich privat veranlasst. Die nach der Verständigung von dem Kläger vorgenommene Zahlung habe ihren Grund damit auf einem steuerlich unbeachtlichen Vorgang auf der privaten Vermögensebene. 50

In den Einspruchsentscheidungen zum Streitjahr 2007 führte der Beklagte weiter aus: Hinsichtlich der Verbindlichkeiten „Betriebssteuern der M“ sei zu Recht eine gewinnerhöhende Auflösung im Jahr 2007 erfolgt. Der Betrieb sei im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich von M auf den Kläger gemäß § 6 Abs. 3 EStG übertragen worden. Es seien daher auch die Buchwerte bezüglich der betrieblichen Steuerschulden der M in die Eröffnungsbilanz des Klägers zum 01.01.2003 zu übernehmen. Aufgrund der gesamten in diesem Zusammenhang erfolgten Auseinandersetzungen ergebe sich, dass er ausgehend von der eingetretenen Verjährung der offenen Steuerschulden der M von einer Geltendmachung gegenüber dem Kläger abgesehen habe und er nicht mehr davon ausgegangen sei, dass noch eine Zahlung des Klägers erfolge. 51

Der Kläger hat am 30.12.2015 Klage erhoben. 52

Er trägt zur Begründung ergänzend vor: Der Nachweis über die anhaltende dauernde Wertminderung hätte bereits für 2000 durch M erbracht werden müssen. Es sei die Wertaufholung im ersten Jahr vorzunehmen gewesen, in dem der Nachweis zur Werthaltigkeit einer teilwertberechtigten Forderung nicht erbracht worden sei, also zum 31.12.2000. Er begehre daher, dass die Wertaufholung zum 31.12.2000, spätestens jedoch zum 31.12.2002 vorgenommen werde. 53

Hinsichtlich der Betriebsausgaben in Höhe von 50.000,- EUR habe der Beklagte, obwohl sich die schenkweise Übertragung im Privatvermögen abgespielt habe, die Duldung der 54

Zwangsvollstreckung durchsetzen wollen, die bei der Schenkerin, der M, im Betriebsvermögen gewesen seien und wenn sie nicht vergessen worden wären, am 15.12.1995 übertragen worden wären, was dann später am 21.10.2003 nachgeholt worden sei. Die dafür gebuchten Betriebsausgaben beträfen Betriebsvermögen bzw. dessen Abgang im Wege der Zwangsvollstreckung. Wenn ein Betrieb schenkweise übertragen werde, handele es sich, auch wenn die Schenkung sich an sich im Privatvermögen abspiele, um die Schenkung von Betriebsvermögen. Wenn Rechtsdurchsetzungskosten bezüglich der Gültigkeit der Schenkung an sich entstünden, seien diese privat veranlasst. Vorliegend gehe es jedoch nicht um die Schenkung als solches, sondern um das geschenkte Betriebsvermögen. Es sei um den Erhalt des bereits notariell schuldrechtlich übertragenen Betriebsvermögens gegenüber einem Dritten – Steuergläubiger –, der aus einem völlig anderen Rechtsverhältnis einen Anspruch gegen das bereits geschenkte Betriebsvermögen habe durchsetzen wollen, gegangen. Die Kosten seien deshalb betrieblich veranlasst.

Hinsichtlich der Verbindlichkeiten „Betriebssteuern M“ sei er der Auffassung, dass mit dem Verbleib des Betriebsvermögens bei M als wirtschaftliche Eigentümerin über den 31.12.1995 hinaus auch die betrieblichen Steuerschulden von ihr, der Nießbraucherin, fortgeführt worden seien. Bei einer unentgeltlichen Hofübergabe, bei der sich die Überträgerin den gesamten Unternehmensnießbrauch vorbehalte, seien der bisherigen Eigentümerin und jetzigen Vorbehaltsnießbraucherin sämtliche Dispositionsbefugnisse über den Betrieb im Ergebnis verblieben. Der Vorbehaltsnießbraucherin sei deshalb das gesamte Betriebsvermögen gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wie bisher als zivilrechtliche Eigentümerin unter Fortführung der bisherigen Buchwerte zuzurechnen. Sie verweise unter anderem auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24.09.1985 IX R 62/83, BStBl II 1986, 12, vom 28.05.1998 IV R 31/97, BStBl II 2000, 286 und vom 10.12.2008 II 34/07, BFH/NV 2009, 491. Diese Rechtsansicht werde auch durch die Regelungen in § 1 und § 3 des Hofübergabevertrags bestätigt. Auch der BFH habe folgerichtig entschieden, dass mit der kompletten Unternehmensfortführung die Zurechnung des Betriebsvermögens auf die Vorbehaltsnießbraucherin verbunden und die zivilrechtliche Eigentumsübertragung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs keine Betriebsübertragung im steuerlichen Sinne nach § 6 Abs. 3 EStG darstelle (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.1993 IX R 156/88, BStBl II 1994, 319). Der Nießbrauchsverzicht gegen Altenteilslast im Jahr 2002 spiele sich im Privatvermögen ab. Der Nießbrauchsverzicht beende den wirtschaftenden Betrieb der Nießbraucherin. Er habe den ihm mit Hofübergabevertrag vom 15.12.1995 übertragenen ruhenden Betrieb wieder aktiviert und in einen wirtschaftenden Betrieb überführt. Damit habe er einen Betrieb eröffnet. Ein Übergang der betrieblichen Schulden der M erfolge nicht.

55

Im Laufe des Klageverfahrens erließ der Beklagte unter dem 01.08.2016 geänderte Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008 hinsichtlich im vorliegenden Verfahren nicht streitbefangener Punkte.

56

Der Berichterstatter hat am 15.10.2018 einen Erörterungstermin durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll, die in dem Erörterungstermin übergebenen Anlagen und die gerichtliche Verfügung vom 22.10.2018, mit der die Ausführungen im Erörterungstermin nochmals zusammengefasst wurden, verwiesen.

57

Der Kläger beantragt,

58

die Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008, jeweils vom 01.08.2016, und die Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008, jeweils vom 27.10.2010 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15.12.2015,

59

unter Anpassung der Gewerbesteuer-Rückstellungen für 2004 bis 2007 dahingehend zu ändern, dass

in den Streitjahren 2004 bis 2008 die nach Maßgabe der Feststellungen in Tz. 2.8. des Berichts über die Außenprüfung für 2004 vom 18.08.2009 bzw. in Tz. 2.4. des Berichts über die Außenprüfung für 2005 bis 2008 vom 12.05.2010 vorgenommenen Änderungen (Erhöhung des Gewinns um jeweils 50.711,75 EUR) rückgängig gemacht,

im Streitjahr 2006 die „Rechts- und Beratungskosten“ in Höhe von 50.000,- EUR (vgl. Tz. 2.6. des Berichts über die Außenprüfung vom 12.05.2010) als Betriebsausgaben anerkannt

und im Streitjahr 2008 die nach Maßgabe der Feststellungen in Tz. 2.5. des Berichts über die Außenprüfung für 2005 bis 2008 vom 12.05.2010 vorgenommene Änderung (Erhöhung des Gewinns um 210.561,91 EUR) rückgängig gemacht werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor: Der Kläger habe, um der Entäußerung zu entgehen, den Betrag in Höhe von 50.000,- EUR gezahlt. Wäre diese Zahlung nicht erfolgt und wäre keine Verständigung erfolgt, so hätte lediglich eine fehlende Bereicherung des Klägers mangels vorweggenommener Erbfolge vorgelegen. Aus diesem Grund könne die Zahlung keine Betriebsausgabe darstellen.

Nach dem Erörterungstermin trägt er vor: Mit dem Übertragungsvertrag vom 15.12.1995 sei von M das zivilrechtliche Eigentum am betrieblichen Grundvermögen auf den Kläger unter Zurückbehaltung der Nutzung und des wirtschaftlichen Eigentums an diesem übertragen worden. Da im Steuerrecht auf das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO abgestellt werde, ändere sich hinsichtlich der Beurteilung des Betriebs der M durch diesen Vertrag nichts. Der bestehende Betrieb der M sei ohne Änderungen fortgeführt worden. Insbesondere würden auch keine Übertragungen ins Privatvermögen erfolgen. Das vom Berichterstatter zitierte BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077, könne auf den vorliegenden Rechtsstreit nicht angewandt werden, da im entschiedenen Sachverhalt – abweichend vom vorliegenden Sachverhalt – zwar das Nutzungsrecht, nicht aber das wirtschaftliche Eigentum am Vermögen vorbehalten worden sei. Mit Vertrag vom 23.10.2002 habe M zum 01.01.2003 auf das Nutzungsrecht und das wirtschaftliche Eigentum am betrieblichen Grundvermögen verzichtet, was einer Übertragung des Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG entspreche. Ab dem 01.01.2003 führe somit der Kläger den Betrieb der M und deren – durch die Außenprüfungen entwickelten und den Besteuerungen zugrundeliegenden – Bilanzwerten fort. Dies führe bezogen auf die Betriebssteuerschulden der M, die in der Bilanz der M zum 31.12.2002 ausgewiesen waren, dazu, dass sie aufgrund der Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG auf den Kläger übergegangen seien. Da eine Beitreibung der Verbindlichkeit wegen Verjährung nicht mehr erfolgen könne, sei diese – ursprünglich bei M gewinnmindernd erfasste – Verbindlichkeit 2007 bei dem Kläger gewinnerhöhend aufzulösen.

Mit Schriftsatz vom 17.09.2019 führt der Beklagte aus: Durch ergänzende Hinweise zum Sachverhalt stelle sich der zu würdigende Sachverhalt anders als bisher festgestellt dar.

Entscheidend für die Beurteilung sei die Frage, ob sich M mit dem Hofübergabevertrag das Nießbrauchsrecht oder das wirtschaftliche Eigentum vorbehalten habe. Nach Aktenlage sei bisher davon ausgegangen worden, dass sich M nur ein Nießbrauchsrecht an dem Betrieb vorbehalten habe. Dies stütze sich auf die Aussage in Textziffer 24 des Berichts über die Außenprüfung bei M für 1995 bis 1999 vom 15.04.2003, nach der ein wirtschaftliches Eigentum von M deshalb auszuschließen sei, weil sie den Kläger – den zivilrechtlichen Eigentümer – nicht vollständig von der Einwirkung auf den Grundbesitz ausschließen könne. Er, der Beklagte, gehe nach erneuter Prüfung des Sachverhalts aber davon aus, dass sich M mit dem Hofübergabevertrag das wirtschaftliche Eigentum an dem Betrieb vorbehalten habe. In § 3 des Hofübergabevertrags sei ausdrücklich vereinbart, dass M wirtschaftliche Eigentümerin des Betriebs bleiben solle. Der im Bericht über die Außenprüfung vom 15.04.2003 vertretene Auffassung könne deshalb nicht mehr gefolgt werden, weil es gerade das ureigene Merkmal des wirtschaftlichen Eigentums sei, dass auch ein anderer als der wirtschaftliche Eigentümer, nämlich der zivilrechtliche Eigentümer, Einfluss auf die Sache nehmen könne. Entscheidend für die steuerliche Zurechnung sei allerdings, wer den wirtschaftlichen Nutzwert, sprich Vermögensvorteil durch Fruchtziehung und Wertschöpfung an dem Gegenstand besitze. Dies sei vorliegend M gewesen. Ein zusätzliches Indiz dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum am Betrieb bei M habe verbleiben sollen, sei der Verzicht auf das vorbehaltene Recht mit Vereinbarung vom 30.09.1997. Weder für eine Entnahme noch für den Verkauf eines Grundstücks aus einem ruhenden Betrieb sei ein solcher Vertrag erforderlich gewesen. Der Vertrag mache also nur Sinn, wenn eine Wertschöpfung durch den zivilrechtlichen Eigentümer nicht möglich sei. Der Entnahmegewinn aus der Vereinbarung vom 30.09.1997 habe daher nicht von dem Kläger, sondern von M versteuert werden müssen. Zudem sei anzuführen, dass in allen bisherigen Verfahren im Zusammenhang mit dem Betrieb der Kläger und seine steuerlichen Beratern immer darauf hingewiesen hätten, dass mit den Verfahren die Fortführung des Betriebs durch M ohne Aufdeckung der stillen Reserven und eine Übergabe des Betriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG gewollt gewesen sei. Er, der Beklagte, vertrete nunmehr die modifizierte Rechtsauffassung, dass immer nur ein gewerbliches Unternehmen bestanden habe, und zwar von 1994 bis zum 31.12.2002 das Unternehmen der M (als Eigentümerin/wirtschaftliche Eigentümerin) und ab dem 01.01.2003 das Unternehmen des Klägers (als zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer). Zum 01.01.2003 sei eine Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG mit allen Konsequenzen erfolgt. Dementsprechend habe eine Betriebsaufgabe und Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. Schulden ins Privatvermögen nicht stattgefunden.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Verträge und die von dem Beklagten übersandten Verwaltungsvorgänge verwiesen. 70

Der Senat hat am 20.09.2019 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 71

Entscheidungsgründe 72

Die Klage ist teilweise begründet. 73

Die angefochtenen Einkommensteuer-Bescheide für 2004 bis 2008, jeweils vom 01.08.2016, die gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind, sowie die Gewerbesteuer-Messbetrags-Bescheide für 2005 bis 2008, jeweils vom 27.10.2010 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15.12.2015, sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, soweit der Beklagte aufgrund der Wertaufholung der Forderungen gegen die Y-GmbH in den Streitjahren 2004 bis 2008 jeweils eine Gewinnerhöhung in Höhe von 50.711,75 EUR und aufgrund der Ausbuchung von 74

Verbindlichkeiten („Betriebssteuern der M“) im Streitjahr 2006 eine Gewinnerhöhung in Höhe von 210.561,91 EUR erfasst hat. Hinsichtlich der von dem Kläger im Jahr 2006 erbrachten Zahlung von 50.000,- EUR, die der Beklagte nicht als Betriebsausgaben anerkennt, sind die Bescheide für 2006 hingegen rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

I. Im Hinblick auf die Forderungen der M gegen die Y-GmbH hat der Beklagte im Streitjahr 2004 im Rahmen der Gewinnermittlung des Klägers zu Unrecht eine gewinnerhöhende Wertaufholung (= 253.558,73 EUR) berücksichtigt. Die Forderungen gehörten weder zum Zeitpunkt der Aufnahme des Betriebs durch den Kläger - zum 01.01.2003 - noch im Streitjahr 2004 zum Betriebsvermögen des Klägers; dies unabhängig davon, ob sie vor dem 01.01.1996 (siehe Ausführungen unter 1.) oder nach dem 31.12.1995 (siehe Ausführungen unter 2.) entstanden sind. Infolgedessen war im Streitjahr 2004 keine gewinnmindernde Wertaufholungsrücklage (= 253.558,73 EUR) zu bilden und diese nicht in den Streitjahren 2004 bis 2008 in Höhe von je 50.711,75 EUR aufzulösen. 75

1. Die Forderungen der M gegen die Y-GmbH sind, soweit sie vor dem 01.01.1996 entstanden und in dem von M „abgeschriebenen“ Betrag noch enthalten sind - im Folgenden bezeichnet als „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ -, nicht dem Betriebsvermögen des Klägers zuzuordnen. 76

Die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ waren nicht zum 01.01.1996 gemäß § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) zu Buchwerten auf den Kläger übergegangen (siehe Ausführungen unter a.). Vielmehr sind sie aufgrund der unentgeltlichen Übertragung durch M, die sich auf der privaten Vermögensebene vollzogen hat, seit dem 01.01.1996 dem Privatvermögen des Klägers zuzuordnen (siehe Ausführungen unter b.). Sie sind damit – entgegen der Auffassung des Beklagten – auch nicht zum 01.01.2003 gemäß § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten auf den Kläger übergegangen (siehe Ausführungen unter c.). Es erfolgte zudem zum 01.01.2003 auch keine Einlage in das Betriebsvermögen durch den Kläger (siehe Ausführungen unter d.). 77

a. Die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ sind zum 01.01.1996 nicht zu Buchwerten aus dem Betriebsvermögen der M in ein Betriebsvermögen des Klägers übergegangen, da die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV nicht vorgelegen haben. 78

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV (in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung) und nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, der wortgleich durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) eingeführten Vorschrift, durch die nach der Begründung des Gesetzesentwurfs (siehe Bundestags-Drucksache 14/265 Seite 174) die bisherige Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV übernommen werden sollte, sind die Wirtschaftsgüter, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen wird, bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG). Er muss die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers fortführen. Durch die Übertragung der betrieblichen Einheit wird im Gegensatz zu der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern trotz des Rechtsträgerwechsels mithin kein Gewinn oder Verlust realisiert. Sowohl bei dem Übertragenden als auch bei dem Übernehmenden stellen die Wirtschaftsgüter der betrieblichen Einheit Betriebsvermögen dar und es kommt grundsätzlich nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven. 79

aa. Die Übertragung eines Betriebs im Ganzen im Sinne des § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 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 (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077; BFH-Urteil vom 02.09.1992 XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161). Liegen die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 EStG) vor, gehen nicht nur die wesentlichen Betriebsgrundlagen, sondern geht grundsätzlich das gesamte Betriebsvermögen des Übertragenden auf den Übernehmenden zu Buchwerten über. Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, können aber z.B. gewinnrealisierend entnommen oder veräußert werden. Ob Betriebsgrundlagen für den Betrieb wesentlich sind, bestimmt sich dabei im Rahmen des § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 EStG) allein nach funktionalen Kriterien. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind danach alle Wirtschaftsgüter, die nach der Art des Betriebs und ihrer Funktion im Betrieb für diesen – unabhängig davon, ob sie stille Reserven enthalten oder nicht – wesentlich sind (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077; BFH-Urteil vom 06.05.2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 279).

Nach diesen Grundsätzen hat M ihren (Gewerbe-)Betrieb mit Ablauf des 31.12.1995 / zum 01.01.1996 auf den Kläger übertragen, denn der Kläger ist aufgrund der Regelungen im Hofübergabevertrag zum 01.01.1996 wirtschaftlicher Eigentümer der Betriebsgrundstücke des X-Parks geworden, dessen (funktional) wesentliche Betriebsgrundlagen diese Grundstücke waren. 81

Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist hingegen ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO); er ist dann der sog. wirtschaftliche Eigentümer. 82

Der Begriff des Wirtschaftsguts ist in der AO nicht definiert. Er ist jedoch im Sinne des § 4 ff. EStG, § 2 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG) zu verstehen und mit dem handelsrechtlichen Begriff „Vermögensgegenstände“ gleichzusetzen, so dass es – entgegen der Ausführungen des Beklagten – kein wirtschaftliches Eigentum „an dem Betrieb“, sondern nur an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebs geben kann (vgl. Schmieszek, in Gosch, AO/FGO § 39 AO Rz. 6). 83

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums umfasst eine Vielzahl ungleichartiger "zivilrechtlicher Rechtslagen", die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert deshalb nach der ständigen Rechtsprechung die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung. Ob wirtschaftliches Eigentum vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 13.10.2016 IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81). 84

Soll das Eigentum an einem Grundstück auf einen anderen übergehen, wird der Erwerber zwar erst mit der Eintragung im Grundbuch zivilrechtlicher Eigentümer, jedoch wird der Erwerber in der Regel bereits zu dem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer, zu dem auf ihn aufgrund der notariellen Vereinbarung Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übergegangen sind (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 20.10.2011 IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377). 85

Im Streitfall waren die Betriebsgrundstücke – entgegen der Auffassung des Beklagten und auch des Klägers – dem Kläger zum 01.01.1996 steuerlich zuzurechnen. Auch wenn er erst später durch die Eintragung ins Grundbuch zivilrechtlicher Eigentümer geworden ist, waren ihm die Grundstücke bereits zum 01.01.1996 gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen, da nach § 7 des Hofübergabevertrags die Übergabe und der Übergang von Gefahr, Nutzungen und Lasten auf ihn mit Ablauf des 31.12.1995 erfolgt ist.

In § 7 des Hofübergabevertrags ist zwar einschränkend ausgeführt, dass die Gefahr sowie Nutzungen und Lasten mit der Übergabe zum 31.12.1995 (nur) übergehen, „soweit der Vorbehalt des Nießbrauchs nichts anderes bewirkt“. Der vorbehaltene Nießbrauch führte im Streitfall aber nicht dazu, dass der M über den 31.12.1995 hinaus die Grundstücke – die wesentlichen Betriebsgrundlagen – steuerlich zuzurechnen waren. 87

Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Gegenstand (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 05.07.2018 VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798). Der Vorbehaltsnießbraucher ist bezogen auf ein Grundstück 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 (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 28.07.1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653). Entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache, der dann angenommen wird, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers besteht oder der Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Dies gilt unabhängig davon, ob das Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 26.08.2004 II B 117/03, juris; BFH-Urteil vom 12.04.2000 X R 20/99, BFH/NV 2001, 9). Hat der Nießbraucher weder die Möglichkeit, sich selbst den Substanzwert des Grundstücks zu eigen zu machen, noch sonst die Möglichkeit, über die ihm als Nießbraucher zustehenden Rechte hinaus vergleichbar einem Eigentümer nach Belieben mit dem Grundstück zu verfahren, trägt er nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung und nimmt er nicht an Wertsteigerungen teil, so kommt ohne Hinzutreten weiterer Umstände die Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Nießbrauchers nicht in Betracht (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 28.07.1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653). Für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums bedarf es eindeutiger, im Voraus getroffener und tatsächlich durchgeführter Vereinbarungen zwischen dem zivilrechtlichen Eigentümer und dem Nießbraucher (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 24.06.2004 III R 50/01, BFHE 226, 501, BStBl II 2005, 80). 88

Hiervon ausgehend war das Nießbrauchsrecht der M nicht derart ausgestaltet, dass sie das wirtschaftliche Eigentum an den Betriebsgrundstücken – den wesentlichen Betriebsgrundlagen des X-Parks – über den 31.12.1995 hinaus inne hatte, denn das durch den Hofübergabevertrag eingeräumte Nutzungsrecht war seinem Inhalt nach nicht mit dem Vollrecht eines Eigentümers vergleichbar und schloss den Kläger gerade nicht wirtschaftlich von der Einwirkung auf die Grundstücke aus. M durfte als Nießbraucherin die Grundstücke zwar aufgrund des dinglichen Rechts zum Besitz nutzen, war nach den Regelungen im BGB zur Erhaltung der überlassenen Sache in ihrem wirtschaftlichen Bestand verpflichtet, hatte die öffentlichen und privaten Lasten des Grundbesitzes zu tragen und verpflichtete sich in § 3 des Hofübergabevertrags, weitere Aufwendungen (z.B. für Großreparaturen) zu übernehmen, durfte jedoch die Grundstücke weder auf eigene Rechnung veräußern noch belasten (vgl. §§ 89

1030 ff., 1036, 1041, 1047 BGB). Dem Hofübergabevertrag lässt sich auch nicht entnehmen, dass M über den 31.12.1995 hinaus noch das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung getragen hat und an einer Wertsteigerung hätte teilnehmen können. Etwas anderes ergibt sich - entgegen der Auffassung des Beklagten - auch nicht aus § 6 des Hofübergabevertrags, denn nach dieser vertraglichen Regelung fiel das Eigentum nur im Falle des Vorversterbens des Klägers wieder an M zurück. Damit hat sich M aber gerade nicht das für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums eines Nießbrauchers erforderliche bedingungslose Widerrufs-/Rückforderungsrecht vorbehalten. Rückfallklauseln, die – wie im Streitfall – nur unter bestimmten Voraussetzungen dazu führen, dass der Nießbraucher die Grundstücke zurückerhält, hindern den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber nicht (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 05.07.2018 VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798; BFH-Urteil vom 28.07.1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653). Da im Streitfall der „Rückfall“ des Eigentums an dem Hof nur für den Fall des Vorversterbens des Klägers vertraglich vorgesehen war, hatte M gerade keine Rechtsstellung, nach der sie die Grundstücke jederzeit zurück erhalten konnte, um mit ihnen nach Belieben zu verfahren. Auch der Umstand, dass in § 3 des Hofübergabevertrags weiter ausgeführt wird, „die Übertragsgeberin bewirtschaftet den Hof weiter und trägt dessen Lasten; sie soll so behandelt werden wie eine wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des Einkommensteuerrechtes“, macht sie alleine nicht zur wirtschaftlichen Eigentümerin im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Denn zum einen ist das wirtschaftliche Eigentum nicht im „Einkommensteuerrecht“, sondern in der AO geregelt, und zum anderen bedarf es für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums einer detaillierten und ausdrücklichen Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses dahingehend, dass – wie bereits ausgeführt – der Nießbraucher unter anderem sich den Substanzwert des Grundstücks zu eigen machen kann und er auch sonst die Möglichkeit hat, vergleichbar einem Eigentümer nach Belieben mit dem Grundstück zu verfahren; zumal es sich im Streitfall bei M und dem Kläger auch um nahe Angehörige handelt, bei denen es für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums eindeutiger Abmachungen bedarf (vgl. auch BFH-Urteil vom 20.09.1989 X R 140/87, BFHE 158, 361, BStBl II 1990, 361). Daran fehlt es aber bei der bloßen Bezugnahme auf den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums.

Der Hofübergabevertrag weist auch sonst keine Besonderheiten auf, die eine abweichende Beurteilung und damit ein Fortbestehen des wirtschaftlichen Eigentums der M über den 31.12.1995 hinaus rechtfertigen könnten. Unerheblich ist insbesondere auch, dass der Vorbehaltsnießbrauch im Hofübergabevertrag auf Lebenszeit der Nießbraucherin M bestellt wurde (vgl. auch BFH-Urteil vom 28.03.2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891). Mit einer derartigen vertraglichen Regelungen zum Vorbehaltsnießbrauch an Grundstücken, bei denen von einer längeren Nutzungsdauer auszugehen ist, ist der zivilrechtliche Eigentümer eben nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Objekt ausgeschlossen. Dies gilt nur dann nicht, wenn z.B. das auf dem Grundstück befindliche Gebäude nach der voraussichtlichen Dauer des Nutzungsrechts bei normalem, der gewählten Gestaltung entsprechendem Verlauf wirtschaftlich verbraucht ist (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.06.2004 III R 50/01, BFHE 206, 551, BStBl II 2005, 80). Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall.

An dieser rechtlichen Beurteilung ändert sich auch nichts durch die von dem Beklagten in der mündlichen Verhandlung zur Gerichtsakte gereichte Vereinbarung vom 27.11.1996, denn die darin getroffenen Regelungen wirken schon nicht auf den 31.12.1995 / 01.01.1996 zurück. Im Übrigen ist diese Vereinbarung auch der Grund für die von M in der Vereinbarung vom 30.09.1997 erklärte Freigabe ihres Nießbrauchsrechts bezogen auf die in der Vereinbarung aufgeführten zwei Grundstücke. Die „Freigabeerklärung“ stellt daher – entgegen der Ausführungen der Beklagten – gerade kein Indiz dafür dar, dass das wirtschaftliche Eigentum

90

91

über den 31.12.1995 hinaus bei der M verblieben ist. Zudem genügt eine Regelung, die beinhaltet, dass ein Nießbraucher einer Verfügung des zivilrechtlichen Eigentümers über ein Grundstück zustimmen muss, selbst dann nicht zur Begründung wirtschaftlichen Eigentums, wenn bei der Nichteinhaltung dieser Vorgabe ein Rücknahmerecht des Nießbrauchers vereinbart wird, da die Rückübertragung auch insoweit von einer Bedingung, dem Eintritt eines künftigen Ereignisses und von der Ausübung eines sodann bestehendes Rechts abhängt (vgl. u.a. auch BFH-Urteil vom 28.07.1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653). Im Übrigen stand der M nach der Vereinbarung vom 27.11.1996, die nach der mit dem Vertrag vom 16.03.1996 erfolgten Verkürzung der (lebenslänglichen) Laufzeit des Nießbrauchsrechts bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres der M im Jahr 2000 geschlossen wurde, auch schon kein (bedingtes) Rücknahmerecht zu, sondern sie hatte sich lediglich vorbehalten, statt des in § 4 des Hofübergabevertrags vereinbarten Altenteils die Übertragung des Nießbrauchsrechts (Nutznießung und Verwaltung) zu verlangen. Das Nießbrauchsrecht schließt den zivilrechtlichen Eigentümer aber – wie ausgeführt – nicht von der wirtschaftlichen Einwirkung auf die Grundstücke aus.

Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die von dem Kläger in seiner Klagebegründung zitierten Urteile jeweils andere Fallgestaltungen betrafen. In den Urteilen ging es gerade nicht um die Begründung wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, sondern um die Berechtigung des Nießbrauchers, der als Vermieter weiter nach außen auftrat, zur Geltendmachung von Abschreibungen von Abnutzungen (AfA) bzw. um die Begründung wirtschaftlichen Eigentums an einem Anteil an einer Personengesellschaft. 92

Dass das Nießbrauchsrecht sich nach § 3 des Hofübergabevertrags auf „den Hof und das Hofesvermögen“, d.h. den gesamten Betrieb bzw. das gesamte Unternehmen bezog, ist unerheblich, denn die Bestellung des Nießbrauchs erfolgt nicht am Unternehmen als Gesamtheit, sondern zivilrechtlich an jedem einzelnen Wirtschaftsgut. Insoweit ist auch steuerlich für jedes Wirtschaftsgut - wie hier für die Grundstücke - gesondert zu prüfen ist, wem sie aufgrund der Regelungen im Hofübergabevertrag gemäß § 39 AO steuerlich zuzurechnen sind (vgl. u.a. Korn, KÖSDI 2018, 20597; Biergans, DStR 1985, 327). 93

bb. Die Übertragung des (Gewerbe-)Betriebs durch M erfolgte auch unentgeltlich, da die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung des Klägers als Erwerber darstellt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077 mit weiteren Nachweisen). 94

cc. Jedoch liegen die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV im Streitfall dennoch nicht vor, da M ihre gewerbliche Tätigkeit nicht zum 01.01.1996 eingestellt hat. 95

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist nach der Rechtsprechung des BFH weitere Voraussetzung des § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. des § 6 Abs. 3 EStG), dass der Gewerbetreibende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit tatsächlich aufgibt (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077; BFH-Urteil vom 02.09.1992 XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161; BFH-Urteil vom 12.04.1989 I R 105/85, BFHE 157, 93; andere Auffassung u.a. Korn, KÖSDI 2018, 20597; Wendt, FR 2017, 1061). Denn der Begriff des Betriebs ist nicht allein gegenstands-, sondern zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen. Für die Auslegung der Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" in § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG gilt insoweit nichts anderes als für die entsprechenden Begriffe in § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hier wie dort gilt, 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. Die durch § 7 Abs. 1 EStDV 96

bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG 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 Verordnungsgeber 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. 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. Damit ist der eigentliche Zweck der Steuerverschonung des § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG die Bewahrung der wirtschaftlichen Einheit, also des übertragenen Betriebs, an dem sich die Auslegung dieser Ausnahmeregelung zu messen hat. Diese wirtschaftliche Einheit ist aber 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 daher 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 § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG nicht erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077 mit weiteren Nachweisen). Der Senat schließt dieser Rechtsprechung an. Da § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG der Gedanke zugrunde liegt, dass mit der Betriebsübertragung die Erwerbsquelle übergeht, kann die Fortführung der bisherigen betrieblichen Tätigkeit durch den Übertragenden diesen Anforderungen nicht gerecht werden.

Zwar sehen die für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuständigen Senate des BFH 97 die Einstellung oder Beendigung der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung nicht als Voraussetzung der unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, so dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich auch dann gemäß § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG ohne Aufdeckung stiller Reserven übertragen werden kann, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorbehält (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 08.05.2019 VI R 26/17, BFH/NV 2019, 1272). Jedoch steht diese bereichsspezifische Auslegung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe der Entscheidung im vorliegenden Verfahren nicht entgegen (vgl. dazu auch die weitere Begründung im BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze fehlt es im Streitfall – was zwischen den Beteiligten 98 unstreitig ist – an der Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch M zum 31.12.1995. Denn M hat den Gewerbebetrieb über den 31.12.1995 hinaus weiter selbst betrieben. Ob es sich dabei ab dem 01.01.1996 um die Fortführung des („alten“) wirtschaftenden Betriebs der M oder nach einer Betriebsaufgabe um einen („neuen“)

wirtschaftenden Betrieb der M handelte, ist für das vorliegende Verfahren des Klägers ohne Bedeutung.

b. Da die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV für den Übergang der Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der M auf den Kläger zum 01.01.1996 nicht vorlagen, liegt eine unentgeltliche Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter auf den Kläger vor. Diese unentgeltliche Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter aus persönlichen Gründen – Schenkung – stellt einen privaten Vorgang dar, der nur im außerbetrieblichen Bereich vollzogen werden kann (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017, 1077; BFH-Urteil vom 16.12.1988 III R 113/85, BFHE 155, 380, BStBl II 1989, 763). Daher haben die Übertragungsvorgänge auf der Seite der M grundsätzlich zunächst zu einer gewinnrealisierenden Entnahme der Einzelwirtschaftsgüter – hier: der „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ – aus ihrem Betriebsvermögen und zu einer Übertragung aus ihrem Privatvermögen in das Privatvermögen des Klägers mit Ablauf des 31.12.1995 geführt. Die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ sind ab dem 01.01.1996 dem Privatvermögen des Klägers zuzuordnen. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger diese auf ihn übertragenen Wirtschaftsgüter in einen („ruhenden“) Betrieb eingelegt hat, liegen nicht vor. 99

Darüber hinaus ist zu beachten, dass M die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ auch nicht zurückbehalten hat, und dass wie die übertragenen Grundstücke auch die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ der M nicht als wirtschaftlicher Eigentümerin / Inhaberin gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO steuerlich zuzurechnen waren. 100

Denn zum einen hatte M – wie sich aus § 1 des Hofübergabevertrags ergibt – alle Aktiva und Passiva laut der Buchführung und Bilanz auf den Kläger zu übertragen, d.h. sie hatte keine Wirtschaftsgüter ihres Betriebsvermögens zurückbehalten. Zum anderen führen weder die gesetzlichen Regelungen noch die Regelungen zum Vorbehaltsnießbrauch im Hofübergabevertrag dazu, dass M wirtschaftliche Eigentümerin / Inhaberin dieser Forderungen über den 31.12.1995 hinaus geblieben ist. Dabei ist neben den vorgenannten Ausführungen zum wirtschaftlichem Eigentum (§ 39 AO) zu berücksichtigen, dass es für die Frage nach der wirtschaftlichen Inhaberschaft einer Forderung insbesondere auch darauf ankommt, wer das wirtschaftliche Risiko des Forderungsausfalls trägt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 26.08.2010 I R 17/09, BFHE 231, 210, BFH/NV 2011, 143). 101

Hiervon ausgehend sind M die Forderungen nicht steuerlich zuzurechnen. Denn nach den gesetzlichen Regelungen ist ein Nießbraucher zwar zur Einziehung der Forderungen berechtigt, ist aber im Falle der Einziehung auch zum Wertersatz verpflichtet (vgl. §§ 1074, 1075 BGB i.V.m § 1067 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BGB). Zudem ist der Nießbraucher nach § 1047 Satz 3 BGB nicht zu anderen Verfügungen über die Forderungen berechtigt. M konnte damit aber gerade nicht vergleichbar einer Inhaberin der Forderungen nach Belieben mit diesen Forderungen verfahren und ihr stand aufgrund des „Wertersatzanspruchs“ des Klägers im Falle der Einziehung der Forderung durch den Nießbraucher auch nicht der Substanzwert zu. Danach hat M insbesondere auch nicht das wirtschaftliche Risiko des Forderungsausfalls getragen. Der Hofübergabevertrag enthält im Übrigen keine von diesen gesetzlichen Regelungen abweichende zusätzliche Vereinbarungen, die es für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums der M aber gerade bedurft hätte, (vgl. auch Korn, KÖSDI 2018, 20597; Götz/Hülsmann, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht 9. Auflage, Rz. 296 ff.). 102

c. Es lag entgegen der Auffassung des Beklagten auch kein Fall des Buchwertübergangs nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG - hier bezogen auf die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ - zum 01.01.2003 vor, denn diese Forderungen sind, wie ausgeführt, bereits 103

zum 01.01.1996 von M auf den Kläger übertragen worden und ihm auch seit dem 01.01.1996 steuerlich zuzurechnen; sie stellten - wie ausgeführt - seit dem 01.01.1996 Privatvermögen des Klägers dar.

d. Die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ waren von dem Kläger zum 01.01.2003 auch nicht als notwendiges Betriebsvermögen seines aufgenommenen Betriebs einzulegen und sind von ihm auch nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen zum 01.01.2003 in sein Betriebsvermögen eingelegt worden. 104

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb in dem Sinne unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 15.01.2019 X R 34/17, BFH/NV 2019, 530). Dass dies bezogen auf die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ der Fall war, d.h. die Forderungen gegen die Y-GmbH die von dem Kläger zum 01.01.2003 aufgenommene betriebliche Betätigung unmittelbar und entscheidend gefördert haben, ist für den Senat nicht erkennbar. 105

Der Kläger hat die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ aber auch nicht dadurch, dass er sie in seiner Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003 mit dem Buchwert laut der Bilanz der M zum 31.12.2002 erfasst hat, als gewillkürtes Betriebsvermögen in seinen Betrieb eingelegt. Sie sind trotz des Ausweises in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003, 31.12.2003, etc. weiterhin dem Privatvermögen des Klägers zuzuordnen. 106

Zum gewillkürten Betriebsvermögen können Wirtschaftsgüter gehören, die objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige für Zwecke der privaten Lebensführung verwendet, sind hingegen (notwendiges) Privatvermögen. Fehlt es an einer eindeutigen Beziehung zu dem einen oder dem anderen Bereich, steht es dem Unternehmer weitgehend frei, zu bestimmen, ob er ein solches Wirtschaftsgut der Förderung betrieblicher Zwecke widmen will oder nicht (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 14.08.2014 IV R 56/11, BFH/NV 2015, 317). Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen verlangt allerdings, dass dies unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentiert wird (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 08.02.2011 VIII R 18/09, BFH/NV 2011, 1847). Die Widmung eines Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken wird in der Regel durch den Ausweis der damit zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge in der Buchführung und durch dessen Aktivierung zum Ausdruck erbracht. Allerdings setzt die Widmung einen klar nach außen in Erscheinung tretenden Willensentschluss des Steuerpflichtigen voraus. Es ist dabei auch festzustellen, ob die Aktivierung allein aufgrund einer bewussten Zuordnung zu seinem gewillkürten Betriebsvermögen oder aufgrund einer gegebenenfalls irrigen Ansicht geschah (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2017 X R 1/16, BFHE 259, 511, BStBl II 2018, 181). 107

Hiervon ausgehend stellen die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ zum 01.01.2003 kein gewillkürtes Betriebsvermögen des Klägers dar, da es an einem Widmungsakt – einer bewussten Zuordnung der Forderungen zu seinem Betriebsvermögen – fehlt. Der Kläger hat in seiner Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003 und den weiteren Bilanzen (z.B. zum 31.12.2003) zwar die Forderungen selbst mit dem Buchwert – mit dem von der M abgeschriebenen Wert – angesetzt, jedoch erfolgte dies aufgrund seiner rechtsirrigen Ansicht, dass die Voraussetzungen einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum 01.01.2003 vorlagen. Dieser aufgrund der rechtsirrigen Ansicht erfolgte Ansatz stellt gerade keine bewusste Zuordnung der Forderungen zu seinem Betriebsvermögen dar. 108

Im Übrigen hätte die Einlage der „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ aus dem Privatvermögen des Klägers in sein Betriebsvermögen zum 01.01.2003 auch gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Teilwert und nicht zum Buchwert bewertet werden müssen. Da die „Forderungen (Stand 31.12.1995)“ aber – wie ausgeführt – kein Betriebsvermögen sind, bedarf es der Ermittlung des Teilwerts zum 01.01.2003 nicht.

2. Die Forderungen der M gegen die Y-GmbH sind - soweit sie nach dem 31.12.1995 entstanden und in dem von M abbeschriebenen Betrag noch enthalten sind - im Folgenden bezeichnet als „Forderungen (1996 f.)“ - ebenfalls weder zum 01.01.2003 noch im Streitjahr 2004 dem Betriebsvermögen des Klägers zuzuordnen. Der Beklagte hat auch insoweit zu Unrecht im Streitjahr 2004 eine gewinnerhöhende Wertaufholung erfasst. 110

a. Die „Forderungen (1996 f.)“ sind ab 1996 in dem (wirtschaftenden) Betrieb der M entstanden. Gläubigerin der Forderungen gegen die Y-GmbH war M. Diese Forderungen waren ihrem Betriebsvermögen zumindest bis zum 31.12.2002, bis zur Beendigung ihrer gewerblichen Tätigkeit, zuzurechnen. 111

b. Die „Forderungen (1996 ff.)“ waren aber auch nicht mit dem Ablauf des 31.12.2002 dem Kläger, sondern vielmehr weiterhin der M zuzurechnen, da es zum 31.12.2002 / 01.01.2003 an einem Übertragungsvorgang (z.B. einer weiteren Regelung zur vorweggenommenen Erbfolge, einer Schenkung, etc.), der zu einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebs der M auf den Kläger gemäß § 6 Abs. 3 EStG oder zu einer unentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern der M auf den Kläger geführt hat, fehlt. 112

Aus der notariellen Urkunde vom 23.12.2002, mit der M auf das Nießbrauchsrecht mit Ablauf des 31.12.2002 verzichtet hat, lässt sich ein solcher Übertragungsvorgang nicht entnehmen. Denn darin wird lediglich ein Vorgang auf der privaten Vermögensebene geregelt. Wie die Bestellung des Nießbrauchs (vgl. dazu u.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, BFH/NV 2017; BFH-Urteil vom 16.12.1988 III R 113/85, BFHE 155, 380, BStBl II 1989, 763) vollzieht sich auch die Beendigung des Nießbrauchs und der Eintritt der bereits im Hofübergabevertrag geregelten Folgen des Verzichts auf das Nießbrauchsrechts – die Gewährung des Altenteils – in der privaten Vermögenssphäre. Daran ändert sich auch dadurch nichts, dass dem Kläger mit Ablauf des 31.12.2002 erst ermöglicht wurde, mit den von der M aufgrund der Beendigung des Nießbrauchs an ihn übergebenen Sachen, an denen Nießbrauch bestellt war (vgl. § 1059 Abs. 1 BGB / § 1048 Abs. 1 BGB) seinen Betrieb zum 01.01.2003 aufzunehmen. Denn daraus lässt sich nicht schließen, dass M auch andere Wirtschaftsgüter – insbesondere die hier streitbefangenen „Forderungen (1996 f.)“ –, die ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen waren, auf den Kläger übertragen hat. Auch der Umstand, dass der Kläger in seiner Eröffnungsbilanz zum 01.01.2003 den Buchwert der Forderungen angesetzt hat, führt zu keiner hiervon abweichenden rechtlichen Beurteilung, da der Ansatz der Forderungen in der Bilanz des Klägers schon nicht aufgrund einer bewussten Zuordnung, sondern – wie ausgeführt – vielmehr aufgrund der rechtsirrigen Ansicht des Vorliegens der Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG beruhte. Auch daraus kann nach Ansicht des Senats jedoch nicht auf einen Übertragungsvorgang geschlossen werden. 113

II. Der Beklagte hat auch zu Unrecht den Gewinn im Streitjahr 2007 um (weitere) 210.561,91 EUR erhöht. 114

Der Senat kann dahingestellt lassen, ob und in welcher Höhe die Betriebssteuerschulden überhaupt in der Bilanz der M zum 31.12.2002 zu erfassen waren. Denn selbst wenn man im Streitfall davon ausgeht, dass eine Verbindlichkeit wegen der rückständigen Betriebssteuern der M in Höhe von 210.561,91 EUR in deren Bilanz zum 31.12.2002 zu erfassen gewesen 115

wäre und darüber hinaus auch die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV oder § 6 Abs. 3 EStG – entgegen der obigen Ausführungen – vorgelegen und dies zu einem Übergang dieser Verbindlichkeit in das Betriebsvermögen des Klägers zu Buchwerten zum 01.01.2003 geführt hätte, wäre die Verbindlichkeit jedenfalls nicht im Streitjahr 2007 und auch nicht im Streitjahr 2008 gewinnerhöhend auszubuchen gewesen.

Zwar kann die Verjährung einer „Steuerverbindlichkeit“ zu einer gewinnerhöhenden Ausbuchung der Verbindlichkeit führen, jedoch ist im Streitfall – entgegen den bisherigen Ausführungen des Beklagten – nicht auf die zivilrechtlichen Verjährungsfristen (§§ 195 ff. BGB), sondern auf die Zahlungsverjährung nach der AO (§§ 228 ff. AO) abzustellen. Im Streitfall ist die Zahlungsverjährung nach §§ 228 ff. AO jedoch - was der Beklagte im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch unstreitig gestellt hat - erst nach 2008, d.h. nach den Streitjahren des vorliegenden Klageverfahrens eingetreten. 116

Der Senat braucht im Streitfall auch nicht entscheiden, wann und in welcher Höhe eine Haftungsinanspruchnahme nach § 25 HGB steuerlich zu berücksichtigen gewesen wäre, denn zwischen den Beteiligten ist - wie sie nochmals in der mündlichen Verhandlung ausgeführt haben - unstreitig, dass die Voraussetzungen des § 25 HGB nicht vorlagen. 117

III. Hingegen hat der Beklagte die von dem Kläger im Zusammenhang mit dem Duldungsbescheid erbrachte Zahlung in Höhe von 50.000,- EUR im Streitjahr 2006 zu Recht nicht als Betriebsausgabe anerkannt. 118

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 des EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen. Das auslösende Moment für die Aufwendungen muss im betrieblichen und nicht im privaten Bereich liegen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 08.11.2018 IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551). 119

Hiervon ausgehend war die Zahlung des Betrags in Höhe von 50.000,- EUR nicht betrieblich veranlasst. Denn auslösendes Moment für die Zahlung war der Duldungsbescheid, der im Einspruchsverfahren einvernehmlich auf den Betrag von 50.000,- EUR reduziert wurde. Gegenstand des Duldungsbescheids waren zwei Grundstücke, die in dem Hofübergabevertrag nicht mitaufgeführt waren. Die Zahlung des Betrags stand mithin im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Hofübergabevertrag, der mit der notariellen Urkunde vom 23.09.2003, die Anlass für den Duldungsbescheid war, ergänzt wurde. Da der Hofübergabevertrag aber - wie ausgeführt - zu einer unentgeltlichen Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter, die sich auf der privaten Vermögensebene vollzogen hat, geführt hat, und es sich dabei - entgegen der Ausführungen des Klägers - gerade nicht um „geschenktes Betriebsvermögen“ gehandelt hat, steht auch die Ergänzung des Hofübergabevertrags durch die notarielle Urkunde vom 23.09.2003 im Zusammenhang mit der Übertragung von Privatvermögen und ist daher nicht dem betrieblichen, sondern dem privaten Bereich zuzuordnen. 120

IV. Andere Besteuerungsgrundlagen umfassten das Klagebegehren des Klägers nicht. Insbesondere sollte - wie von den Prozessvertretern in der mündlichen Verhandlung nochmals ausdrücklich bestätigt wurde - die Höhe der AfA-Beträge der Gebäude nicht in den 121

Streitjahren geklärt werden, d.h. nicht Gegenstand des Klageverfahrens sein.

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 122

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO 123
i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

VII. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung 124
zugelassen.