

Urteil vom 08. August 2024, IV R 1/20

Zu den Besteuerungsfolgen der unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs entweder gegen Versorgungsleistungen oder unter Vorbehalt des Nießbrauchs

ECLI:DE:BFH:2024:U.080824.IVR1.20.0

BFH IV. Senat

EStDV § 7 Abs 1, EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1, EStG § 16 Abs 3 S 1, FGO § 48, EStG VZ 2012

vorgehend FG Bremen, 05. Dezember 2018, Az: 1 K 93/18 (5)

Leitsätze

1. Während die unentgeltliche Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs unter Beachtung der Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unter § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- (seit 1999 § 6 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) fällt, greift diese Norm bei der unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs nicht ein (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 40).
2. Die unentgeltliche Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs führt beim Übertragenden im Fall der Fortführung der gewerblichen Verpachtungstätigkeit nicht zu einer steuerbegünstigten Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, sondern zur Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter. Der Vorbehaltsnießbraucher führt den verpachteten Gewerbebetrieb infolge der fehlenden Einstellung seiner gewerblichen Verpachtungstätigkeit fort.
3. Beim Tod des Vorbehaltsnießbrauchers geht --vorbehaltlich einer zuvor von ihm abgegebenen Aufgabeerklärung-- sein dann weiterhin bestehender gewerblicher Verpachtungsbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf den Erwerber (Erben) über. Zu diesem Zeitpunkt werden die bisher im Privatvermögen des Erwerbers befindlichen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt.
4. § 48 der Finanzgerichtsordnung i.d.F. des Art. 27 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes gilt auch für im Zeitpunkt seines Inkrafttretens am 01.01.2024 bereits anhängige Klageverfahren.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 05.12.2018 - 1 K 93/18 (5) aufgehoben.
Die Sache wird an das Finanzgericht Bremen zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Der Vater (V) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Eigentümer eines Grundstücks, auf dem sich ein Hotel befindet (Hotelgrundstück). V betrieb das Hotel zunächst selbst; anschließend wurde es von ihm verpachtet. Aus der Verpachtung erzielte V bis zum 31.12.1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 28.12.1995 übertrug V das Hotelgrundstück sowie drei weitere

Grundstücke zu je hälftigem Miteigentum im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf die Klägerin und den Beigeladenen (B). Die Besitzübergabe erfolgte zum 31.12.1995. In dem Vertrag wurde zugunsten des V ein Nießbrauchrecht an allen Grundstücken vereinbart. Die Klägerin gab ihre Willenserklärung (auch) als vollmachtlose Vertreterin des B ab. Mit weiterem, nicht notariell beurkundetem Vertrag vom 28.12.1995 vereinbarten V sowie die Klägerin und B unter Bezugnahme auf den vorbezeichneten Schenkungsvertrag vom 28.12.1995, dass V den Hotelbetrieb mit Wirkung zum 31.12.1995 unentgeltlich mit sämtlichen Aktiva und Passiva auf seine Kinder --die Klägerin und B-- übertrage. Mit weiterer notarieller Urkunde vom 26.01.1996 genehmigte B die von der Klägerin am 28.12.1995 für ihn abgegebenen Erklärungen. Zudem wurde in dieser Urkunde der notarielle Vertrag vom 28.12.1995 dahingehend geändert, dass V auf die Einräumung der Nießbrauchrechte an den Übertragungsobjekten verzichtete und stattdessen eine an ihn zu zahlende monatliche Rente vereinbart wurde, die den Nettoerträgen der Übertragungsobjekte entsprach und mindestens monatlich 5.000 DM betrug. Die Rentenverpflichtung wurde am 19.02.1996 als Reallast in das Grundbuch eingetragen; ein Nießbrauchrecht wurde nicht eingetragen. V ist im ... 1998 verstorben.

- 3 Im April 1998 wurde eine von der Klägerin unterzeichnete Feststellungserklärung für die aus der Klägerin und B bestehende "GbR ..." (GbR) für das Jahr 1996 abgegeben, in der aus dem verpachteten Hotelbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. In dem beigefügten Jahresabschluss wurden die Buchwerte des V fortgeführt. In den Folgejahren wurden entsprechende Feststellungserklärungen für die GbR abgegeben. Für V wurden bis zu seinem Tod monatliche Rentenzahlungen in Höhe von 5.000 DM erklärt und versteuert.
- 4 Für die Jahre 1996 bis 1998 fand bei der GbR eine Außenprüfung statt. Nach dem Prüfungsbericht vom 16.02.2000 wurde bei allen Prüfungsfeststellungen Einvernehmen erzielt.
- 5 Mit notariellem Auseinandersetzungsvertrag vom 19.03.2012 setzten sich die Klägerin und B auseinander. Die Klägerin übertrug ihren hälftigen Miteigentumsanteil an dem Hotelgrundstück auf B. Sie zahlte an B einen Betrag von 50.000 €. Zudem erhielt sie die hälftigen Miteigentumsanteile an den drei anderen Grundstücken. Der Verpachtungsbetrieb wurde nachfolgend von B als Einzelunternehmen fortgeführt. Am 09.04.2014 teilte die Klägerin dem Finanzamt A mit, dass die GbR am 19.03.2012 durch ihr Ausscheiden aufgelöst worden sei.
- 6 In der Feststellungserklärung für 2012 (Streitjahr) gab die GbR unter anderem einen nur von der Klägerin erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von 216.568,52 € an. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns wurde in dem "Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zum 19. März 2012" der GbR erläutert. Das Finanzamt A stellte in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) der GbR für 2012 vom 08.10.2014 für die Klägerin diesen Veräußerungsgewinn erklärungsgemäß fest.
- 7 Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 07.02.2018 als unbegründet zurück.
- 8 Hiergegen erhob die Klägerin Klage. Zur Begründung führte sie aus, dass die GbR im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe. Es liege daher ein steuerfreies privates Veräußerungsgeschäft, keine steuerpflichtige Veräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor. Nach einhelliger --vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14 (BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730) bestätigter-- Auffassung führe die Übertragung eines Grundstücks eines ruhenden Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs zu einer Zwangsentnahme. Die notariellen Verträge vom 28.12.1995 und vom 26.01.1996 seien kein einheitlicher Vorgang, sondern getrennt zu beurteilen. Aufgrund des Vorbehaltsnießbrauchs sei das Betriebsgrundstück entnommen worden. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei nicht geeignet, einen Steueranspruch entstehen zu lassen. Die Verträge aus dem Jahr 1995 hätten zur Zwangsbetriebsaufgabe geführt, weil das Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage dargestellt habe. Danach hätten die GbR, und auch V, nur noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen können. Außerdem seien die Verträge so wie im Jahr 1995 vereinbart geübt worden.
- 9 Das Finanzgericht (FG) Bremen wies die Klage, mit der die Klägerin die Aufhebung der Feststellung des Veräußerungsgewinns begehrte, mit Urteil vom 05.12.2018 - 1 K 93/18 (5) als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen Folgendes aus: Die Klägerin habe im Streitjahr durch die Übertragung ihres hälftigen Miteigentumsanteils an dem Hotelgrundstück einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt. V habe bis zur Übertragung des Gewerbebetriebs auf die Klägerin und B gewerbliche Einkünfte erzielt, weil er seinen Betrieb im Ganzen verpachtet und keine Betriebsaufgabe erklärt habe. Dieser verpachtete Betrieb sei unentgeltlich auf die Klägerin und B übertragen worden. Zugleich sei das Verpächterwahlrecht auf diese Personen

übergegangen, die ebenfalls keine Betriebsaufgabe erklärt hätten. Infolge der Übertragung des Miteigentumsanteils am Hotelgrundstück sei die GbR erloschen und B gemäß § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) a.F. Alleineigentümer geworden. Es könne dahinstehen, ob eine Aufdeckung der stillen Reserven zum 31.12.1995 zu Recht unterblieben sei. Dies sei zwar zweifelhaft, weil § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- (jetzt § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) auch voraussetze, dass der Übertragende seine Tätigkeit einstelle, woran es fehle, wenn der Übertragende sich den Nießbrauch vorbehalte (BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730). Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Klägerin seien aber die von V angesetzten und von der GbR fortgeführten Buchwerte zugrunde zu legen. § 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV schreibe ebenso wie § 6 Abs. 3 EStG zwingend die Fortführung der Buchwerte beim Rechtsnachfolger vor. Dies führe dazu, dass die in der Bilanz des V zum 31.12.1995 nicht berücksichtigte Entnahme in der Bilanz der GbR zum 19.03.2012 hätte korrigiert werden müssen. Die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs würden in Fällen der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch gegenüber dem Rechtsnachfolger gelten. Nach dem Vortrag der Klägerin habe V bis zu seinem Tod im Jahr 1998 den gewerblichen Verpachtungsbetrieb selbst geführt. Es sei --entgegen der Auffassung der Klägerin-- Ende 1995 nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe bei V gekommen. V habe trotz der Entnahme des Hotelgrundstücks weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt. Damit sei der gewerbliche Verpachtungsbetrieb jedenfalls mit dessen Tod im Jahr 1998 auf die Klägerin und B unentgeltlich übertragen worden.

- 10** Jedenfalls sei die Klägerin nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an dem Einwand gehindert, dass die Übertragung des Betriebs durch V auf sie und B nicht die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV erfüllt habe. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 29.03.2017 - VI R 82/14. Denn dieses Urteil bestätige, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verhindern könne, eine Forderung oder ein Recht geltend zu machen. Die Klägerin habe durch ihre Falschangaben bewirkt, dass die Finanzbehörde bei der Besteuerung von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung ausgegangen sei. Sie könne sich nicht darauf berufen, keine Kenntnis davon gehabt zu haben, dass ihre Angaben in den Feststellungserklärungen ab 1996 falsch gewesen seien. Etwaige Fehler ihrer Berater müsse sich die Klägerin zurechnen lassen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Umstand, dass bei der GbR für die Jahre 1996 bis 1998 eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei. Denn ein Steuerpflichtiger könne sich nur dann auf eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FA nach § 88 der Abgabenordnung (AO) berufen, wenn er seinerseits seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nachgekommen sei. Hiervon könne im Streitfall nicht die Rede sein.
- 11** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung von formellem und materiellem Bundesrecht rügt.
- 12** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Bremen vom 05.12.2018 - 1 K 93/18 (5) sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 07.02.2018 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 vom 08.10.2014 dahin zu ändern, dass die Feststellung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin in Höhe von 216.568 € aufgehoben wird.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Der Beigeladene hat sich weder zum Verfahren geäußert noch einen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die mündliche Verhandlung war nicht wiederzueröffnen.
- 16** 1. Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, zum Beispiel, weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend ist (z.B. BFH-Urteile vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 49, m.w.N.; vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 76 bis 78).

17 2. Zu einer Wiedereröffnung gibt der am 08.08.2024 nach der mündlichen Verhandlung beim BFH eingegangene Schriftsatz des Vertreters der Klägerin keine Veranlassung. Der Senat kommt auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen, die bereits Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren, zu keinem anderen Entscheidungsergebnis.

III.

18 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

19 Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheinens des B zur mündlichen Verhandlung entscheiden (dazu 1.). Gegenstand des Verfahrens ist der im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 für die Klägerin festgestellte Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (dazu 2.). Das FG ist zu Recht (stillschweigend) von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu 3.). Die Vorentscheidung ist jedoch aufzuheben, weil der erkennende Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht beurteilen kann, ob der Veräußerungsgewinn der Klägerin --wie vom FG bejaht-- auf Grundlage der durchgängig fortgeführten Buchwerte des V zu ermitteln ist. Denn nur für diesen Fall wäre der vom FA für die Klägerin festgestellte Veräußerungsgewinn der Höhe nach nicht zu beanstanden (dazu 4.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu 5.).

20 1. Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheinens des B zur mündlichen Verhandlung entscheiden. B ist rechtzeitig zur mündlichen Verhandlung geladen und auf die Möglichkeit einer Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten zur Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 91 Abs. 2 FGO) hingewiesen worden.

21 2. Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens ist der für die Klägerin festgestellte Veräußerungsgewinn.

22 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Eine solche selbständige Feststellung ist zum Beispiel die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, und zwar sowohl eines solchen des einzelnen Mitunternehmers als auch eines solchen auf Ebene der Gesamthand (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19, m.w.N.). Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist nicht an die Auslegung des FG gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 33/14, Rz 23, m.w.N.).

23 b) Im Streitfall versteht der erkennende Senat das Begehren der Klägerin im Revisionsverfahren dahingehend, dass sie sich --wie bereits im Klageverfahren-- nur gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wendet. Sie begehrt die Aufhebung des für sie festgestellten Veräußerungsgewinns.

24 3. Das FG ist zu Recht (stillschweigend) von der Zulässigkeit der Klage, insbesondere von der Klagebefugnis der Klägerin, ausgegangen.

25 a) Die Frage der Klagebefugnis bestimmt sich nach § 48 FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl 2023 I Nr. 411) --FGO n.F.--. Diese Regelung ist am 01.01.2024 in Kraft getreten (Art. 36 Abs. 3 des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes) und gilt damit auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klageverfahren. Die Neufassung ist mithin selbst dann anwendbar, wenn der angegriffene Feststellungsbescheid vor dem 01.01.2024 wirksam geworden ist (ebenso Baum, Neue Wirtschafts-Briefe 2024, 658, 663; anderer Ansicht z.B. Brandis in Tipke/Kruse, § 48 FGO vor Rz 1; Rosenke in Hennigfeld/Rosenke, eKomm Ab 01.01.2024, § 48 Rz 2 (Aktualisierung v. 31.01.2024)). Abweichendes ergibt sich nicht aus dem BFH-Urteil vom 06.12.2000 - VIII R 21/00 (BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194 [Rz 13], unter Bezugnahme auf den BFH-Beschluss vom 16.01.1996 - VIII B 128/95, BFHE 179, 239, BStBl II 1996, 426 [Rz 19]). Diese Entscheidung betraf die zeitliche Anwendungsbestimmung des Art. 97 § 18 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO), die ganz allgemein die (zum 01.01.1996 geänderten) Vorschriften der Abgabenordnung über die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs zum Gegenstand hatte. Hingegen bezieht sich Art. 97 § 39 Abs. 4 EGAO speziell auf die Anwendung des § 352 AO i.d.F. des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes --AO n.F.-- (Einspruchsbefugnis). Eine entsprechende Anwendungsbestimmung zur Parallelvorschrift des § 48 FGO n.F. hat der Gesetzgeber indes --scheinbar bewusst-- nicht aufgestellt. Ein offenes Versehen des Gesetzgebers kann der erkennende Senat nicht feststellen.

- 26** b) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F. kann, wenn die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO n.F.) nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler Klage erheben, gegen den der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte. Danach gelten bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Änderung des § 48 FGO (vgl. BTD Drucks 20/9782 (neu), S. 204, 206). Nach diesen erlosch mit Vollbeendigung einer Personengesellschaft (zum Beispiel einer GbR) durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Anwachsung) die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. gegebene Klagebefugnis der Personengesellschaft (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 26 ff., m.w.N.). Klagebefugt waren dann wieder diejenigen ehemaligen Gesellschafter, die im Streitjahr Gesellschafter der (zwischenzeitlich vollbeendeten) Personengesellschaft waren und die nach § 40 Abs. 2 FGO eine eigene Rechtsverletzung durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen geltend machten (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 21).
- 27** c) Im Streitfall ist von einer entgeltlichen Übertragung der Beteiligung der Klägerin an der GbR auf B aufgrund des notariellen Vertrags vom 19.03.2012 und damit von einer zivilrechtlichen Vollbeendigung der GbR auszugehen. Auch wenn in diesem notariellen Auseinandersetzungsvertrag die Klägerin nicht ausdrücklich ihren Gesellschaftsanteil an der GbR, sondern das hälftige Miteigentum an dem Hotelgrundstück auf B gegen Entgelt übertragen hat, so ist doch aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls die Wertung möglich, dass sie damit auch ihren Gesellschaftsanteil konkludent auf B übertragen hat. Im Übrigen gehen alle Beteiligten von einem derartigen Geschehen aus. Danach war die Klägerin zur Erhebung der Klage gegen die Feststellung eines von ihr erzielten Veräußerungsgewinns befugt.
- 28** Lediglich ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass das FG infolge der Vollbeendigung der GbR auch nicht verpflichtet war, diese Personengesellschaft zum Klageverfahren notwendig beizuladen (z.B. BFH-Beschluss vom 19.10.2023 - IV R 13/22, BFHE 282, 399, Rz 46, m.w.N.).
- 29** 4. Das Urteil des FG ist aber aufzuheben, weil sich auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen lässt, ob der Veräußerungsgewinn der Klägerin in zutreffender Höhe ermittelt wurde. Das Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen ist ein materiell-rechtlicher Fehler (z.B. BFH-Urteil vom 12.08.2015 - I R 2/13, Rz 11, m.w.N.).
- 30** Der Veräußerungsgewinn der Klägerin hätte --vorerst eine Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des verpachteten Hotelbetriebs Ende 1995 durch V unterstellend (dazu unter 5.a)-- nur dann auf Grundlage der von V fortgeführten Buchwerte ermittelt werden dürfen, wenn diese Übertragung Ende 1995 die Voraussetzungen des (bis einschließlich 1998 geltenden) § 7 Abs. 1 EStDV (jetzt § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) erfüllt hätte (dazu a). Hiervon könnte jedoch nicht ausgegangen werden, wenn V seinen verpachteten Hotelbetrieb unentgeltlich unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen hätte. Denn dann hätte V vorab die übertragenen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen entnommen und dementsprechend nur Privatvermögen übertragen können. Diese Wirtschaftsgüter wären bei der GbR erst mit Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs --spätestens mit dem Tode des V im ... 1998-- nach § 7 Abs. 1 EStDV infolge der hiermit verbundenen unentgeltlichen Übertragung des bei V fortbestehenden gewerblichen Verpachtungsbetriebs mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in das Betriebsvermögen (hier in das Sonderbetriebsvermögen I der GbR) eingelegt worden (dazu b). Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV wären hingegen gegeben gewesen, wenn V seinen verpachteten Hotelbetrieb unter Beachtung der Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen übertragen hätte (dazu c). Die Beantwortung dieser Rechtsfragen ist auch nicht aus den vom FG angeführten Gründen entbehrlich (dazu d).
- 31** a) Als Rechtsgrundlage für die (ununterbrochene) Fortführung der Buchwerte des V bei der GbR kommt allein § 7 Abs. 1 EStDV in Betracht.
- 32** aa) 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). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV). 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.).
- 33** bb) Die Übertragung eines Gewerbebetriebs setzt neben der unentgeltlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf den Erwerber voraus, dass der Gewerbetreibende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgibt (z.B. BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 40). Der Begriff des (Gewerbe-)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 (z.B. BFH-Urteile vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, unter II.2., m.w.N.; vom 12.06.1996 - XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl II 1996, 527, unter II.2.; vom 12.04.1989 - I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653, unter II.4.a).

- 34** cc) Auch ein verpachteter (ruhender) und noch nicht aufgegebener Betrieb kann Übertragungsgegenstand des § 7 Abs. 1 EStDV sein (z.B. BFH-Urteile vom 17.10.1991 - IV R 97/89, BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392, unter II.1.; vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 39, m.w.N.). Denn für eine Betriebsverpachtung genügt es, wenn der Verpächter die Wiederaufnahme durch einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger in Erwägung zieht (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 06.04.2016 - X R 52/13, BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 24, 27).
- 35** b) Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV sind nicht erfüllt, wenn ein verpachteter Gewerbebetrieb unter Vorbehalt des Nießbrauchs unentgeltlich übertragen wird.
- 36** aa) Nach der Rechtsprechung des X. Senats des BFH greift § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in einem derartigen Fall nicht ein, weil es an der Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übertragenden fehlt; der Übertragende verpachtet aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs weiterhin selbst (BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 40). Diesem Ergebnis hat sich die Finanzverwaltung für diese Fallkonstellation angeschlossen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.11.2019, BStBl I 2019, 1291, Rz 7). Folge hiervon ist, dass der Übertragende (Vorbehaltsnießbraucher) die bisher betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen entnimmt, aber weiterhin gewerbliche Verpachtungseinkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 63, 67).
- 37** bb) Auch nach Auffassung des erkennenden Senats greift § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) bei der unentgeltlichen Übertragung eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs nicht ein. Der IV. Senat teilt die Einschätzung des X. Senats des BFH, wonach es an der Einstellung der bisher ausgeübten gewerblichen Tätigkeit fehlt.
- 38** Beim Übertragenden (Vorbehaltsnießbraucher) liegt keine steuerbegünstigte (Zwangs-)Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vor, sondern er entnimmt die übertragenen Wirtschaftsgüter; diese Entnahmen sind mit dem Teilwert zu bewerten (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Infolge der fehlenden Einstellung der bisher ausgeübten gewerblichen Verpachtungstätigkeit wird der nämliche Betrieb --wenn auch um die übertragenen Wirtschaftsgüter in sächlicher Hinsicht verkleinert-- fortgeführt. Es macht keinen Unterschied, ob die gewerbliche Verpachtungstätigkeit mit eigenen oder fremden Wirtschaftsgütern ausgeübt wird. Für die Annahme einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG reicht es nicht aus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen überführt werden; es muss die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit hinzukommen (z.B. BFH-Urteil vom 03.04.2014 - IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 50). Hieran fehlt es aber gerade aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs.
- 39** Auch das Verpächterwahlrecht steht weiterhin dem Vorbehaltsnießbraucher zu. Dem steht --entgegen der Ansicht der Klägerin-- das BFH-Urteil vom 06.04.2016 - X R 52/13 (BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 37) nicht entgegen. Nach dieser Entscheidung erlischt das Verpächterwahlrecht, wenn ein Betrieb entgeltlich übertragen wird. Denn bei Aufdeckung aller stillen Reserven gehe das Ziel des Verpächterwahlrechts, die zwangsweise Aufdeckung aller stillen Reserven zu vermeiden, ins Leere. Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs besteht zwar insofern eine vergleichbare Situation, als auch hier beim Übertragenden die stillen Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden. Der wesentliche Unterschied besteht aber darin, dass der Vorbehaltsnießbraucher weiterhin den nämlichen gewerblichen Verpachtungsbetrieb fortführt, in dem sich im Grundsatz nach wie vor stille Reserven befinden oder in dem auch neue stille Reserven entstehen können.
- 40** cc) Erlischt zu einem späteren Zeitpunkt der Nießbrauch infolge eines unentgeltlichen Vorgangs (zum Beispiel durch den Tod des Vorbehaltsnießbrauchers), geht der in der Person des Vorbehaltsnießbrauchers bestehende gewerbliche Verpachtungsbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 EStG) auf den Erwerber über. Zu diesem Zeitpunkt werden die bisher im Privatvermögen des Erwerbers befindlichen Wirtschaftsgüter bei diesem (zwingend) notwendiges Betriebsvermögen. Denn sie werden ab diesem Zeitpunkt zur Durchführung der gewerblichen Verpachtungstätigkeit eingesetzt und damit mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Eine Bewertung dieser Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5

Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a EStG scheidet aus, weil ein unentgeltlicher Erwerb keine Anschaffung darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.07.1993 - X R 74-75/90, BFHE 172, 200, BStBl II 1994, 15, unter I.2.).

- 41 dd) Mit der Rechtsauffassung, wonach bei der unentgeltlichen Übertragung eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs die Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. jetzt § 6 Abs. 3 EStG) nicht eingreift, weicht der erkennende Senat weder von dem Urteil des VI. Senats des BFH vom 08.05.2019 - VI R 26/17 (BFHE 265, 82, BStBl II 2019, 660, Rz 20) noch von seiner früheren Rechtsprechung ab (BFH-Urteil vom 15.10.1987 - IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). Nach dieser Rechtsprechung ist zwar bei der unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten und nicht aufgegebenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG anwendbar. Für die rechtliche Beurteilung macht es aber einen Unterschied, ob im Verpachtungsbetrieb eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. So hat bereits der X. Senat des BFH zu Recht ausgeführt, dass § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft bereichsspezifisch auszulegen sind (BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 55). Diese Auffassung teilt der erkennende Senat.
- 42 c) Nach ständiger Rechtsprechung sind die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV hingegen gegeben, wenn die Voraussetzungen des von der Rechtsprechung entwickelten Sonderrechtsinstituts einer Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen vorliegen. Dies gilt auch im Geltungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG, der im Jahr 1995 allerdings noch nicht anwendbar war.
- 43 Obwohl die im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung vereinbarten wiederkehrenden Leistungen begrifflich Veräußerungsentgelt und Anschaffungskosten sind, wird dieser Vertragstypus in einem spezifisch einkommensteuerrechtlichen Sinne als unentgeltlich beurteilt (z.B. BFH-Urteil vom 20.10.1999 - X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82, unter II.4.a, m.w.N.; zur Übertragung nicht begünstigten Vermögens vgl. hingegen BFH-Urteil vom 29.09.2021 - IX R 11/19, BFHE 274, 546, BStBl II 2022, 228). Die Versorgungsleistungen werden als vorbehaltene Vermögenserträge angesehen, die nach der Übergabe vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (BFH-Urteil vom 31.08.1994 - X R 58/92, BFHE 176, 333, BStBl II 1996, 672, unter 2., m.w.N.). Wird ein Gewerbebetrieb unter Beachtung der von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen gegen private Versorgungsleistungen übergeben, greift hinsichtlich der Vermögensübergabe § 7 Abs. 1 EStDV ein (vgl. auch BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 59 ff.).
- 44 d) Nach Anwendung dieser Grundsätze ist es --entgegen der Rechtsauffassung des FG, das diese Frage, anders als das FA meint, offengelassen hat-- entscheidungserheblich, ob die zum Jahreswechsel 1995/1996 erfolgten Übertragungsvorgänge dahingehend zu werten sind, dass V seinen verpachteten Hotelbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlich auf die Klägerin und B übertragen hat. Denn das FG geht rechtlich fehl, wenn es meint, dass im Streitjahr selbst bei rechtsfehlerhaft unterlassener Aufdeckung der stillen Reserven bei V im Jahr 1995 jedenfalls wegen des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs oder des Grundsatzes von Treu und Glauben ein Veräußerungsgewinn in festgestellter Höhe hätte ermittelt werden müssen.
- 45 aa) Greift § 7 Abs. 1 EStDV nicht ein, kann eine beim Rechtsvorgänger (hier V) unterbliebene Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven nicht über den Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs bei den Erwerbern des übertragenen Vermögens (hier die Klägerin und B) nachgeholt werden. Dies ergibt sich schon daraus, dass in einem derartigen Fall der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs beim Rechtsnachfolger nicht anwendbar ist. Denn nur beim Vorliegen aller Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV ist der Rechtsnachfolger (zunächst) nach dessen Satz 2 an die (fehlerhaften) Bilanzansätze des Rechtsvorgängers gebunden (BFH-Beschluss vom 21.08.2012 - I B 179/11, Rz 9). Es reicht daher --entgegen der vom FG zugrunde gelegten Rechtsansicht-- nicht aus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs unentgeltlich übertragen werden.
- 46 bb) Der erkennende Senat teilt auch nicht die Rechtsauffassung des FG und des FA, wonach es der Klägerin nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verwehrt sei, sich auf das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV zu berufen.
- 47 (1) Zwar ist der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht zu nehmen hat und sich zu seinem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen darf, auch im Steuerrecht anzuwenden. Ebenso kann der Grundsatz von Treu und Glauben auch zu Lasten des Steuerpflichtigen eingreifen (z.B. Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 168, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bringt dieser Grundsatz aber keine Steueransprüche zum Entstehen oder zum Erlöschen, sondern kann allenfalls verhindern, dass eine Forderung oder ein Recht geltend gemacht werden kann.

Ein treuwidriges Verhalten kann nicht dazu führen, Steuerrechtsfolgen zu begründen, die materiell-rechtlich nicht bestehen, oder solche zu verneinen, die materiell-rechtlich bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 29.03.2017 - VI R 82/14, Rz 21, m.w.N.). Die in Steuererklärungen und Bilanzen zum Ausdruck kommende unzutreffende rechtliche Beurteilung von Vorgängen nimmt dem FA nicht die Prüfung der materiell-rechtlichen Rechtslage ab. Das FA hat vielmehr entsprechend den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung den Sachverhalt weiter aufzuklären, wenn Anhaltspunkte für eine mögliche Entnahme vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.1999 - VIII R 72/96, BFHE 188, 397, BStBl II 2002, 722, unter II.1.c, zur Betriebsaufgabe).

- 48** (2) In Anwendung dieser Grundsätze könnten gegebenenfalls fehlerhafte Steuererklärungen und Bilanzen, welche die im Jahr 1995 erfolgte Vermögensübertragung und die Folgejahre betreffen, nicht dazu führen, das übertragene Vermögen (rechtsfehlerhaft) durchgängig als Betriebsvermögen unter Fortführung der Buchwerte des V zu behandeln. Der Grundsatz von Treu und Glauben ermöglicht es nicht, eine bei V rechtsfehlerhaft unterlassene Besteuerung bei der Klägerin nachzuholen.
- 49** Im Streitfall kommt hinzu, dass aus der Feststellungserklärung der GbR für das Jahr 1996 bekannt war, dass ein unentgeltlicher Übergang des (verpachteten) Hotelbetriebs auf die GbR stattgefunden haben soll. Danach hätte die Finanzbehörde insbesondere im Rahmen der bei der GbR für die Jahre 1996 bis 1998 durchgeführten Außenprüfung die Möglichkeit gehabt, den Sachverhalt umfassend aufzuklären und darauf basierend eine rechtlich fundierte Einschätzung der Übertragung des Hotelbetriebs vorzunehmen. Wären danach gleichwohl tatsächlich verwirklichte Entnahmen übersehen worden, ist das FA auf die vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeiten beschränkt. Danach sind fehlerhafte Steuerfestsetzungen oder Feststellungen gegebenenfalls im Rahmen der gesetzlichen Korrekturvorschriften zu ändern.
- 50** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Der erkennende Senat kann auf der Grundlage der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob die zum Jahreswechsel 1995/1996 erfolgte Übertragung dahingehend zu werten ist, dass V seinen verpachteten Hotelbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlich auf die Klägerin und B übertragen hat.
- 51** V hat durch die Verträge vom 28.12.1995 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des verpachteten Hotelbetriebs übertragen (dazu a). Zudem qualifiziert der erkennende Senat diese Verträge vom 28.12.1995 und den weiteren Vertrag vom 26.01.1996 auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen dahin, dass die Vertragsbeteiligten keine Übertragung des verpachteten Hotelbetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs, sondern eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen vereinbart haben (dazu b). Der erkennende Senat kann gleichwohl mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob die Voraussetzungen des Sonderrechtsinstituts einer Übergabe des Gewerbebetriebs gegen private Versorgungsleistungen gegeben sind, insbesondere diese Vereinbarung der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, oder ob doch ein Lebenssachverhalt verwirklicht wurde, der --trotz fehlender zivilrechtlicher Vereinbarung-- jedenfalls zunächst wie eine unentgeltliche Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs zu besteuern ist (dazu c).
- 52** a) Die am 28.12.1995 abgeschlossenen Übertragungsverträge zwischen V (Übertragender) und der Klägerin sowie B (Erwerber) sind, soweit sie die Übertragung des verpachteten Hotelbetriebs betreffen, dahin auszulegen, dass nicht nur das Hotelgrundstück, sondern alle Aktiva und Passiva des verpachteten Hotelbetriebs und damit auch alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden sind.
- 53** Es ist zwar die diesbezüglich vom FG vorgenommene Würdigung revisionsrechtlich zu beanstanden (dazu aa). Der Senat kann diese Würdigung aber aufgrund der getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG selbst vornehmen. Danach war Gegenstand der Übertragung der gesamte verpachtete Hotelbetrieb (dazu bb). Vor diesem Hintergrund können die Übertragungsverträge vom 28.12.1995 vernünftigerweise auch nur dahin verstanden werden, dass sich der zunächst beabsichtigte Vorbehaltsnießbrauch nicht nur auf das Hotelgrundstück, sondern auf den verpachteten Hotelbetrieb als solchen bezogen hätte (dazu cc).
- 54** aa) Die Würdigung des FG ist zu beanstanden, weil es nicht berücksichtigt hat, dass es sich um Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen handelt und derartige Vereinbarungen, insbesondere solche --wie hier-- zwischen Eltern und Kindern, aufgrund des zwischen diesen Personen in der Regel fehlenden natürlichen Interessengegensatzes steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein (z.B. BFH-Urteil vom 17.07.2014 - IV R 52/11, BFHE 246, 349, Rz 17, m.w.N.).

- 55** (1) Bleiben zivilrechtliche Formerfordernisse unbeachtet, so führt dieses Beweisanzeichen gegen die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung --anders als zum Beispiel das Nichterfüllen eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals-- nicht allein und ausnahmslos dazu, das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird aber verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbesondere bei klarer Zivilrechtslage angelastet werden kann (z.B. BFH-Urteile vom 22.02.2007 - IX R 45/06, BFHE 217, 409, BStBl II 2011, 20, unter II.1.; vom 12.05.2016 - IV R 27/13, Rz 24).
- 56** (2) Das FG hat insbesondere nicht den Umstand gewürdigt, dass die Formvorschrift des § 313 BGB a.F. missachtet worden sein könnte. So unterliegt ein Vertrag, der eine Unternehmensübertragung (Einzelunternehmen) zum Gegenstand hat, dem Formzwang des § 313 BGB a.F., wenn ein Grundstück mitübertragen wird und nach dem Willen der Parteien der Grundstücksveräußerungsvertrag und die übrigen auf die Übertragung des Unternehmens gerichteten Vereinbarungen voneinander abhängig sein und ein einheitliches Geschäft bilden sollen (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19.01.1979 - I ZR 172/76, unter I.2.; Grüneberg/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 83. Aufl., § 311b Rz 27a; MüKoBGB/Ruhwinkel, 9. Aufl., § 311b Rz 55). Im Streitfall spricht viel dafür, dass die unentgeltliche Übertragung des Hotelgrundstücks und die Übertragung aller (restlichen) Aktiva und Passiva des verpachteten Hotelbetriebs ein einheitliches Rechtsgeschäft gebildet haben. Gleichwohl wurde allein die unentgeltliche Übertragung des Hotelgrundstücks notariell beurkundet, die Übertragung aller (restlichen) Aktiva und Passiva hingegen nicht.
- 57** bb) Aber selbst wenn die Übertragung des verpachteten Hotelbetriebs formunwirksam sein sollte, hat der erkennende Senat keine Zweifel daran, dass die Vertragsbeteiligten jedenfalls alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Hotelbetriebs übertragen wollten. Der Formverstoß ist, soweit der Übertragungsgegenstand betroffen ist, nicht derart gewichtig, dass an einem entsprechenden Rechtsbindungswillen der Vertragspartner ernsthaft gezweifelt werden könnte. Hinzu kommt, dass bei einem verpachteten Hotelbetrieb jedenfalls das Hotelgrundstück mit dem aufstehenden Gebäude zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört. Die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter ist notariell beurkundet worden.
- 58** cc) Ebenso geht der erkennende Senat vor dem Hintergrund des vorbezeichneten Übertragungsgegenstands davon aus, dass sich der in der notariellen Urkunde vom 28.12.1995 zugunsten des V vorbehaltene und den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechende --letztendlich aber nicht wirksam gewordene-- Nießbrauch vernünftigerweise nicht nur auf das Hotelgrundstück, sondern auf den gesamten verpachteten Hotelbetrieb bezogen hätte.
- 59** Der Einwand der Klägerin, dass gegebenenfalls nur ein Nießbrauch an dem Hotelgrundstück beabsichtigt gewesen sein könnte, greift nicht durch. Im Bürgerlichen Gesetzbuch ist der Nießbrauch an einem Unternehmen nicht ausdrücklich geregelt (vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 9. Aufl., § 1085 Rz 10). Geregelt ist aber, dass sich der Nießbrauch an einem Grundstück auf seine wesentlichen Bestandteile (§ 93, § 94 BGB) und nach § 1031 BGB auch auf das Zubehör des Grundstücks (§ 97 BGB) erstreckt. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht nachvollziehbar, wenn der vorbehaltene Nießbrauch nur das verpachtete Hotelgrundstück, nicht aber den verpachteten Hotelbetrieb als solchen hätte erfassen sollen.
- 60** b) Ebenso hat das FG die Übertragungsverträge rechtsfehlerhaft nicht dahingehend untersucht, ob der verpachtete Hotelbetrieb mit Wirkung zum 31.12.1995 unter Vorbehalt des Nießbrauchs oder gegen Versorgungsleistungen übertragen wurde. Der erkennende Senat nimmt diese rechtliche Einordnung auf Grundlage der vom FG festgestellten Vertragsinhalte selbst vor. Danach haben die Beteiligten --anders als die Klägerin meint-- mit Wirkung zum 31.12.1995 zivilrechtlich keine Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs, sondern eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vereinbart.
- 61** Die beiden notariellen Verträge vom 28.12.1995 und vom 26.01.1996 stellen --entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin-- ein einheitliches Vertragswerk dar. Dies ergibt sich aus dem kurzen zeitlichen Abstand beider Verträge und aus der Bezugnahme des letztgenannten Vertrags auf den erstgenannten. Zweck des zweitgenannten Vertrags war es, den zunächst vereinbarten Vorbehaltsnießbrauch von vornherein, das heißt ab dem 01.01.1996, durch Rentenzahlungen zu ersetzen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der notarielle Vertrag vom 28.12.1995 zunächst schwebend unwirksam gewesen ist, weil die Klägerin bei Abschluss dieses Vertrags als vollmachtlose Vertreterin für B gehandelt hat (§ 177 Abs. 1 BGB). Danach war der vereinbarte Vorbehaltsnießbrauch, der sich auf den verpachteten Hotelbetrieb als solchen erstrecken sollte, zunächst noch nicht wirksam. Mit Blick auf den Zweck des zweitgenannten Vertrags ist der zunächst schwebend unwirksame und dann mit Genehmigungserteilung durch B

wirksam gewordene Nießbrauch zeitgleich mit seiner Entstehung durch eine Rentenverpflichtung ersetzt worden. Dementsprechend wurde auch zu keinem Zeitpunkt ein Nießbrauch zugunsten des V in das Grundbuch eingetragen.

- 62** c) Gleichwohl kann der erkennende Senat nicht abschließend beurteilen, ob die vereinbarte Übergabe des verpachteten Hotelbetriebs gegen Versorgungsleistungen unter § 7 Abs. 1 EStDV fällt.
- 63** aa) Um eine im Jahr 1995 erfolgte unentgeltliche Betriebsübertragung gegen private Versorgungsleistungen annehmen zu können, muss eine Vielzahl von --ungeschriebenen, von der Rechtsprechung entwickelten-- Voraussetzungen gegeben sein (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 16.09.2004, BStBl I 2004, 922, Rz 3 ff.; vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, Rz 81). Dabei ist unter anderem zu berücksichtigen, dass es sich bei einem derartigen Versorgungsvertrag regelmäßig --wie auch im Streitfall-- um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handelt. Damit ein solcher Versorgungsvertrag der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, muss der Mindestbestand an bürgerlich-rechtlichen Rechtsfolgen, der die Qualifikation als Versorgungsvertrag erst ermöglicht (Umfang des übertragenen Vermögens, Höhe der Versorgungsleistungen sowie Art und Weise ihrer Zahlung), klar und eindeutig vereinbart sein. Soll der Vertrag der Besteuerung zugrunde gelegt werden, steht es den Vertragsparteien nicht frei, ob und in welchem Umfang sie ihren Vertragspflichten nachkommen wollen. Andererseits liegt es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags begründet, dass die Vertragspartner zum Beispiel auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren (z.B. BFH-Urteile vom 03.03.2004 - X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.5., m.w.N.; vom 16.06.2021 - X R 3/20, BFHE 273, 504, Rz 21).
- 64** bb) Das FG-Urteil enthält keine hinreichenden tatsächlichen Feststellungen, um das Vorliegen vorbezeichneter Voraussetzungen prüfen zu können. Insbesondere hat das FG nicht festgestellt, ob der Versorgungsvertrag wie vereinbart tatsächlich durchgeführt worden ist.
- 65** Danach wird dem FG im zweiten Rechtsgang die Gelegenheit gegeben, in tatsächlicher Hinsicht festzustellen, ob eine dem Sonderrechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zuzuordnende Vermögensübertragung vorgelegen hat, die tatsächlich durchgeführt worden ist.
- 66** 6. Der erkennende Senat gibt für den zweiten Rechtsgang folgende Hinweise:
- 67** a) Sollte das FG die Überzeugung gewinnen, dass die Vertragspartner Ende 1995 nur zum Schein Versorgungsleistungen vereinbart haben, in tatsächlicher Hinsicht jedoch wie bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs vorgegangen sind, ist der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte Lebenssachverhalt zugrunde zu legen (vgl. § 41 Abs. 2 AO). Es kämen die Rechtsgrundsätze zur Anwendung, die bei einer unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten und nicht aufgegebenen Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs eingreifen. Folge hiervon wäre, dass V bereits Ende 1995 die übertragenen, dem verpachteten Hotelbetrieb zugehörigen Wirtschaftsgüter, insbesondere das Hotelgrundstück mit aufstehendem Gebäude, in sein Privatvermögen überführt hätte.
- 68** V hätte entsprechende Entnahmen versteuern müssen; eine Fortführung der Buchwerte bei den Rechtsnachfolgern wäre ausgeschlossen gewesen. Entgegen der Auffassung der Klägerin hätte bei V aber keine (Zwangs-)Betriebsaufgabe vorgelegen. Vielmehr hätte V seinen gewerblichen Verpachtungsbetrieb zunächst fortgeführt. Spätestens mit dem Tod des V wären die Ende 1995 von V übertragenen --zunächst im Privatvermögen befindlichen-- Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in das Betriebsvermögen eingelegt worden.
- 69** b) Sollten sich die Umstände, die für die Beurteilung der Frage, ob der Ende 1995 vereinbarte Versorgungsvertrag die Voraussetzungen des Sonderrechtsinstituts erfüllt hat und auch tatsächlich durchgeführt worden ist, nach so vielen Jahren nicht mehr zur Überzeugung des FG aufklären lassen, greifen die Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) ein.
- 70** Kommt das FG bei der Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 FGO zu dem Ergebnis, dass eine für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche Tatbestandsvoraussetzung nicht als nachgewiesen anzusehen ist, so verliert die Partei den Rechtsstreit, die die Feststellungslast für den Nachweis dieser Tatsache trifft. Im Allgemeinen gilt für den Steuerprozess, dass der Steuergläubiger die Feststellungslast für die den Steueranspruch begründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen trifft, die die Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung rechtfertigen oder die den Steueranspruch aufheben beziehungsweise einschränken (vgl. nur BFH-Urteil vom 10.06.2021 - IV R 18/18, BFHE 273, 495, BStBl II 2022, 211, Rz 33, m.w.N.).

- 71** Im Streitfall trifft --worauf das FA zu Recht hingewiesen hat-- die Klägerin die Feststellungslast für den Nachweis der Tatsache, dass im Jahr 1995 Entnahmen stattgefunden, das heißt die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV nicht vorgelegen haben. Denn der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für seine Behauptung einer früheren Entnahme (z.B. BFH-Beschluss vom 02.06.2006 - IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652, unter 1.a, m.w.N.).
- 72** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de