

Urteil vom 06. Mai 2024, III R 7/22

Nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers nach unentgeltlicher Betriebsübertragung

ECLI:DE:BFH:2024:U.060524.IIIR7.22.0

BFH III. Senat

EStG § 2 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 3, EStG § 15, EStG § 24 Nr 2, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , HGB § 247 Abs 1, HGB § 249 Abs 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 23. November 2021, Az: 3 K 308/18

Leitsätze

1. Die Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen kann auch dann unentgeltlich sein, wenn der Erwerber sämtliche Betriebsschulden übernimmt und das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist.
2. Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs gilt im Fall der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch für den Rechtsnachfolger, so dass unrichtige Bilanzansätze, die in die nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers (Betriebsübergeber) mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, gegebenenfalls beim Betriebsübernehmer ergebniswirksam zu korrigieren sind.
3. Trotz des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs können im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers vorliegen, wenn dieser Aufwendungen trägt, die im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung stehen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 23.11.2021 - 3 K 308/18 aufgehoben.

Die Einkommensteuerbescheide des Beklagten vom 16.02.2016 für 2014, vom 09.01.2018 für 2015 und vom 28.09.2017 für 2016, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018, werden dahin geändert, dass nachträgliche gewerbliche Betriebsausgaben der Klägerin von 5.994 € im Veranlagungszeitraum 2014 und jeweils 12.000 € in den Veranlagungszeiträumen 2015 und 2016 berücksichtigt werden.

Die Berechnung der hieraus in den Jahren 2014 bis 2016 folgenden Einkommensteuern wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist der Abzug von nachträglichen Betriebsausgaben für in den Jahren 2014, 2015 und 2016 (Streitjahre) geleistete Zahlungen an die Urlaubskasse.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die in den Streitjahren zusammenveranlagt wurden. Vom 01.05.2000 bis zum 30.09.2004 betrieb die Klägerin ein von ihrem Vater (V) übernommenes gewerbliches Einzelunternehmen, das unter anderem Maler- und Lackiererarbeiten erbrachte.
- 3** Mit Wirkung vom 01.10.2004 übertrug die Klägerin das Unternehmen mit sämtlichen Aktiva und Passiva an V zurück. Gemäß der Vereinbarung vom 01.10.2004 erfolgte die Übertragung unentgeltlich. V, der als neuer Betriebsinhaber beschrieben wurde, übernahm "mit dem Betriebsübergang sämtliche Rechte und Pflichten betreff des Betriebes, ggf. auch nur im Innenverhältnis". Mit der Erwägung, dass V bereits im Unternehmen tätig sei und

ihm die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bekannt seien, erfolgte die Betriebsübertragung unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung. Die Vertragsparteien einigten sich ferner, dass sämtliche Arbeitsverhältnisse auf den neuen Betriebsinhaber übergehen.

- 4 Wegen im Zeitraum ihrer Betriebsinhaberschaft nicht abgeführter Beiträge zur Urlaubskasse wurde die Klägerin in mehreren arbeitsgerichtlichen Urteilen zur Beitragszahlung verurteilt:
 - Urteile vom 03.09.2003: Verurteilung zur Zahlung von 45.881,20 € für den Zeitraum Mai 2000 bis Dezember 2001 (Zurückweisung der Berufung durch Urteil vom 28.02.2005) und zur Zahlung von 46.813,86 € für den Zeitraum Januar bis Dezember 2002 (Zurückweisung der Berufung durch Versäumnisurteil vom 28.02.2005);
 - Versäumnisurteil vom 11.03.2005: Verurteilung zur Zahlung von 92.721,64 €;
 - Versäumnisurteil vom 02.03.2007 und Urteil vom 07.01.2009: Verurteilung zur Zahlung von 104.848,22 € für den Zeitraum 01.01.2002 bis 30.09.2004 (zuvor Auskunftsklage und im Anschluss daran Beitragsmeldungen der Klägerin); Änderung des Urteils vom 07.01.2009 durch Berufungsurteil vom 03.03.2010 nur insoweit, als die gesamtschuldnerische Verurteilung des V aufgehoben wurde.
- 5 Laut der Bilanz zum 30.09.2004 (vom 10.02.2006) belief sich das Eigenkapital der Klägerin zum Zeitpunkt der Betriebsübertragung auf 2.695,34 €. Weder in dieser Bilanz noch in der vorherigen Bilanz zum 31.12.2003 (vom 15.08.2005) fanden die Beitragspflichten gegenüber der Urlaubskasse Berücksichtigung. Insbesondere wurden die Urteile vom 03.09.2003 und vom 11.03.2005 nicht zum Anlass genommen, Beitragsverbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse oder diesbezügliche Rückstellungen zu passivieren.
- 6 Gemäß den Feststellungen des FG sind aufgrund der Bilanzen zum 31.12.2003 und 30.09.2004 bestandskräftige Veranlagungen der Kläger für die Jahre 2003 und 2004 erfolgt.
- 7 Nachdem der Betrieb auf ihn übergegangen war, erbrachte V zunächst Zahlungen auf die rückständigen Beiträge. Als er die Zahlungen an die Urlaubskasse eingestellt hatte, leistete die Klägerin aufgrund der gegen sie ergangenen Urteile Zahlungen an die Urlaubskasse in Höhe von 5.994 € im Kalenderjahr 2014 und in Höhe von jeweils 12.000 € in den Kalenderjahren 2015 und 2016.
- 8 Am 01.12.2016 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der B UG (haftungsbeschränkt) eröffnet, am 05.09.2018 jenes über das Vermögen des V.
- 9 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärte die Klägerin negative gewerbliche Einkünfte aus dem Einzelunternehmen (Bauberatung und Service) in Höhe von 4.000 € für das Jahr 2014, 12.000 € für das Jahr 2015 und 12.000 € für das Jahr 2016.
- 10 In den Bescheiden vom 16.02.2016, 21.12.2016 und 28.09.2017 erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Verluste aus Gewerbebetrieb nicht an. Mit Bescheid vom 09.01.2018 erfolgte eine zwischen den Beteiligten unstrittige Änderung der Steuerfestsetzung für 2015.
- 11 Mit ihren Einsprüchen machten die Kläger weiterhin nachträgliche Betriebsausgaben für das Jahr 2014 in Höhe von nunmehr 6.000 € und für die Jahre 2015 und 2016 in Höhe von jeweils 12.000 € geltend. Zur Begründung führten sie aus, dass die vorgenannten Beträge aus diversen Rechtsstreitigkeiten der Klägerin mit der Urlaubskasse resultierten und die Klägerin verurteilt worden sei, Beiträge sowie Verzugszinsen nachzuzahlen.
- 12 Abgesehen von einer unstrittigen Änderung für das Jahr 2014 durch Bescheid vom 12.04.2018 (Anlage zur Einspruchsentscheidung) blieben die Einsprüche der Kläger erfolglos. Auch die im Anschluss an die Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 erhobene Klage hatte keinen Erfolg.
- 13 Mit Urteil vom 23.11.2021 - 3 K 308/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 329) wies das Thüringer Finanzgericht (FG) das Begehren der Kläger, in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2016 nachträgliche Betriebsausgaben der Klägerin zu berücksichtigen, als unbegründet ab.
- 14 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht. Das FG erkenne im Übergang des Einzelunternehmens von der Klägerin auf V zu Unrecht eine unentgeltliche Betriebsübertragung. Das Urteil würde entgegen dem objektiven Nettoprinzip in letzter Konsequenz dazu führen, dass betrieblich veranlasste Verbindlichkeiten steuerlich nicht verwertet werden könnten.

- 15** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des Thüringer FG vom 23.11.2021 - 3 K 308/18 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide vom 16.02.2016 für 2014, vom 09.01.2018 für 2015 und vom 28.09.2017 für 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 dahin zu ändern, dass für das Jahr 2014 5.994 € und für die Jahre 2015 und 2016 jeweils 12.000 € als nachträgliche Betriebsausgaben der Klägerin berücksichtigt werden.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Es verweist darauf, dass die Klägerin für die drohende Inanspruchnahme durch die Urlaubskasse nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten hätte bilden müssen. Dadurch hätte sie den Gewinn von circa 65.000 € im Jahr 2004 nicht versteuern müssen. Nach Auffassung des FA wäre so auch dem objektiven Nettoprinzip Rechnung getragen worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist begründet, so dass die Vorentscheidung aufzuheben ist. Die Sache ist spruchreif und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** 1. Das FG hat zwar in nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass die Klägerin ihr Einzelunternehmen mit Wirkung vom 01.10.2004 nach § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unentgeltlich auf V übertragen hat (a). Im Grundsatz zutreffend sind auch die Ausführungen des FG zum formellen Bilanzenzusammenhang, bei denen jedoch zu beachten ist, dass die Klägerin gegenüber der Urlaubskasse nach der Betriebsübertragung Schuldnerin der Beitragsverbindlichkeiten blieb und V insoweit zur Freistellung der Klägerin verpflichtet war (b). Hiervon ausgehend hat das FG zu Unrecht entschieden, dass die von der Klägerin zur Erfüllung ihrer betrieblichen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen von 5.994 € (2014) und jeweils 12.000 € (2015, 2016) keine nachträglichen Betriebsausgaben sind und deshalb in den Streitjahren nicht zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb aus ihrer früheren Tätigkeit als Einzelunternehmerin (§ 24 Nr. 2, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) führen (c).
- 20** a) Die Würdigung des FG, die Vereinbarung vom 01.10.2004 im Sinne einer unentgeltlichen Übertragung des Einzelunternehmens von der Klägerin auf V zu verstehen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 21** aa) Wird ein Betrieb im Ganzen unentgeltlich auf eine andere Person übertragen, ist weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe gegeben (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.b, Rz 85). Bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Betriebsübergeber) sind die Wirtschaftsgüter in diesem Fall mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG). Der Rechtsnachfolger (Betriebsübernehmer) ist gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an diese Werte gebunden, er führt zwingend die Buchwerte fort.
- 22** Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG setzt voraus, dass der den Betrieb Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt (BFH-Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730). Die Buchwertfortführung durch eine andere Person ist an die Fortführung des Betriebs gebunden, in dessen Wirtschaftsgütern etwaige stille Reserven ruhen (vgl. BFH-Urteil vom 10.03.2016 - IV R 14/12, BFHE 253, 536, BStBl II 2016, 763, Rz 17, mit Verweis auf Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.a cc). Der Rechtsnachfolger tritt in die betriebsbezogene Rechtsstellung des übergebenden Rechtsvorgängers vollständig ein (BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31, Rz 14), auch in die noch unentwickelten betriebsbezogenen Rechtspositionen des Rechtsvorgängers, soweit diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Wertansätzen der übergegangenen Wirtschaftsgüter stehen (Senatsurteil vom 27.05.2020 - III R 17/19, BFHE 269, 109, BStBl II 2021, 748, Rz 22). § 6 Abs. 3 EStG ist aber kein Ausdruck einer umfassenden steuerlichen Rechtsnachfolge, sondern die unentgeltliche Übertragung bewirkt eine solche nur in den vom Gesetz bestimmten Beziehungen (Senatsurteil vom 27.05.2020 - III R 17/19, BFHE 269, 109, BStBl II 2021, 748, Rz 23).
- 23** bb) Eine unentgeltliche Betriebsübertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG ist nicht immer schon dann gegeben, wenn keine Gegenleistung festzustellen ist, sondern setzt voraus, dass der Übertragende beabsichtigt, den

Übernehmer im Sinne einer Schenkung zu bereichern (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 6 Rz 718). Während bei der Übertragung zwischen fremden Vertragsparteien eine tatsächliche Vermutung für die Entgeltlichkeit spricht, gilt dies bei einander nahestehenden Personen wie Familienangehörigen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 08.04.2014 - IX R 4/13, BFH/NV 2014, 1201, Rz 11). Vielmehr besteht bei einer Übertragung innerhalb der Familie eine (widerlegbare) Vermutung, dass die beiderseitigen Leistungen nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und ein voll unentgeltlicher, mindestens aber ein teilweise unentgeltlicher Vorgang vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 11.09.1991 - XI R 32, 33/89, BFH/NV 1992, 168, Rz 20 und BFH-Beschluss vom 10.06.1998 - IV B 105/97, BFH/NV 1999, 165, Rz 5; Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 16 Rz 35).

- 24** Die Übernahme von Verbindlichkeiten allein führt noch nicht zur Entgeltlichkeit (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.b, Rz 85). Nach der Einheitsbeziehungsweise Nettobetrachtung kann eine Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG (oder früher § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) auch unentgeltlich sein, wenn zum übertragenen Betrieb passive Wirtschaftsgüter gehören (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2001 - VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, Rz 28; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 6 Rz 719). Eine Betriebsübertragung unter Familienangehörigen kann daher unentgeltlich sein, wenn der Erwerber neben den Aktiva des Betriebs die regelmäßig ebenfalls vorhandenen Passiva des Betriebs (Betriebsschulden) übernimmt; dies gilt selbst dann, wenn das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 6 Rz 721; Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 16 Rz 35, 37, 59, 423; BFH-Urteil vom 24.08.1972 - VIII R 36/66, BFHE 107, 365, BStBl II 1973, 111).
- 25** cc) Nach diesen Grundsätzen ist die Annahme einer unentgeltlichen Betriebsübertragung von der Klägerin auf V revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 26** Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Auslegungsgrundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.2022 - II R 26/21, BFH/NV 2023, 387, Rz 16). Die Würdigung des FG, dass die Klägerin und V sich mit ihrer Vereinbarung vom 01.10.2004 auf eine unentgeltliche Betriebsübertragung geeinigt haben, ist nicht nur möglich, sondern nach den vom FG festgestellten Einzelfallumständen naheliegend. Andere als familiäre Gründe für die Abrede, dass die Übertragung unentgeltlich erfolge (Ziff. 3 der Vereinbarung), sowie für die weiteren Abreden hat das FG weder festgestellt noch sind sie anderweitig erkennbar. Dies gilt auch (oder erst recht) unter Berücksichtigung der von der Klägerin in den Bilanzen zum 31.12.2003 und 30.09.2004 nicht passivierten Rückstellungen beziehungsweise Verbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse, deren tatsächlicher Hintergrund V beim Abschluss des Vertrags mit der Klägerin bekannt gewesen sein dürfte (vgl. Ziff. 5 der Vereinbarung).
- 27** dd) Soweit das FG den Streitfall von dem nicht Familienangehörige betreffenden BFH-Urteil vom 30.11.1977 - I R 27/75 (BFHE 124, 56, BStBl II 1978, 149) abgegrenzt hat, ist auch diese Abgrenzung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 28** b) Die Ausführungen des FG zum Bilanzierungsfehler der Klägerin in den noch von ihr verantworteten Bilanzen zum 31.12.2003 und zum 30.09.2004 sowie zum formellen Bilanzenzusammenhang im Fall von Betriebsübertragungen sind ebenfalls zutreffend. Die daraus gezogene Schlussfolgerung, dass der Klägerin aus diesem Grund trotz ihrer späteren Ratenzahlungen der beantragte Abzug nachträglicher Betriebsausgaben zu versagen ist, ist gleichwohl unzutreffend (s. dazu c). Zu unterscheiden ist nämlich zwischen der Freistellungsverbindlichkeit des V und der originären, nicht auf V übergegangenen, sondern bei der Klägerin verbliebenen Beitragsverbindlichkeit. Letztere bestand auch nach der Betriebsübertragung als betriebliche Schuld der Klägerin fort.
- 29** aa) Bilanzierungsfehler sind gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vorrangig in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist. Liegt hierfür bereits ein Steuerbescheid vor, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, ist der unrichtige Bilanzansatz nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs jedoch grundsätzlich in der ersten Schlussbilanz richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 28.04.1998 - VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443 und vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 25).
- 30** bb) Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs gilt der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs auch für den Rechtsnachfolger. Unrichtige Bilanzansätze, die in die bereits bestandskräftige und nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, sind danach in der Bilanz des Rechtsnachfolgers ergebniswirksam zu korrigieren (vgl. BFH-

Beschluss vom 21.08.2012 - I B 179/11, BFH/NV 2013, 21, Rz 9, zu § 6 Abs. 3 EStG, mit Verweis auf BFH-Urteil vom 09.06.1964 - I 287/63 U, BFHE 81, 135, BStBl III 1965, 48 zu § 7 Abs. 1 EStDV a.F.; zur "interpersonellen Geltung" vgl. auch BFH-Urteil vom 06.06.2013 - I R 36/12, BFH/NV 2014, 74, Rz 14).

- 31** cc) Dem FG ist zunächst zuzustimmen, dass die Klägerin im Hinblick auf ihre zu einem erheblichen Teil bereits im Jahr 2003 erfolgte Verurteilung zur Beitragszahlung an die Urlaubskasse Verbindlichkeiten, zumindest aber diesbezügliche Verbindlichkeitsrückstellungen hätte passivieren müssen (zur Passivierung von Verbindlichkeiten nach § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- und von Verbindlichkeitsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 1 HGB vgl. die BFH-Urteile vom 30.11.2011 - I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 11 und vom 16.12.2014 - VIII R 45/12, BFHE 249, 83, BStBl II 2015, 759, Rz 21 ff.). Derartige Passivierungen hätten in steuerlicher Hinsicht zu Betriebsausgaben der Klägerin geführt, die im Veranlagungszeitraum 2003 beziehungsweise spätestens im Veranlagungszeitraum 2004, das heißt noch im Zeitraum ihrer Betriebsinhaberschaft, abzugsfähig gewesen wären. Hätte die Klägerin ihren Betrieb fortgeführt, hätte sie die zu Unrecht unterbliebenen Passivierungen in einer späteren Bilanz korrigieren können und müssen. Diese Korrekturmöglichkeit entfiel infolge der Übertragung des Betriebs auf V, weil die Klägerin im Anschluss daran keine Bilanzen mehr erstellte (zum Wechsel der Gewinnermittlungsart vgl. BFH-Urteil vom 04.08.1977 - IV R 119/73, BFHE 123, 154, BStBl II 1977, 866).
- 32** dd) Zutreffend ist das FG ferner davon ausgegangen, dass V als Betriebsnachfolger zur Korrektur der unrichtigen Bilanzansätze der Klägerin berechtigt und verpflichtet war. Nachdem er mit Wirkung vom 01.10.2004 sämtliche Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens übernommen hatte, erstreckte sich seine Korrekturverpflichtung auf die Bilanzansätze aller von ihm übernommenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter. Mangels in der Schlussbilanz zum 30.09.2004 ausgewiesener Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber der Urlaubskasse und mangels von ihr passivierter Rückstellungen stellte sich für V als Betriebsnachfolger die Frage, inwieweit ab dem 01.10.2004 in seiner eigenen Person zu passivierende Verbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse bestanden und ob gegebenenfalls die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten geboten war.
- 33** ee) Ein wichtiger Aspekt ist in diesem Zusammenhang, dass die Klägerin über den 30.09.2004 hinaus die zivilrechtliche Schuldnerin der in Frage stehenden Verbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse geblieben ist. Dies gilt sowohl für ihre bereits zur Zeit der Betriebsübertragung titulierten Verbindlichkeiten als auch für ihre erst durch die späteren arbeitsgerichtlichen Urteile titulierten Verbindlichkeiten. Die Vereinbarung vom 01.10.2004 führte nicht zu einer schuldbefreienden Übernahme der Verbindlichkeiten durch den Betriebsübernehmer, da die Urlaubskasse einer solchen Schuldübernahme durch V nicht zustimmte (vgl. §§ 414, 415 BGB). Daher blieb die Klägerin in der Zeit ab dem 01.10.2004 die Schuldnerin der betrieblichen Beitragsverbindlichkeiten, und zwar ungeachtet dessen, dass sie den diese verursachenden Betrieb ihres Einzelunternehmens mit Wirkung vom 01.10.2004 mit allen Aktiva und Passiva auf V übertragen hatte.
- 34** ff) Die Beitragsverbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse waren bei der Klägerin weiterhin Betriebsvermögen (vgl. zu einer im "Restbetriebsvermögen" verbliebenen Verbindlichkeit BFH-Urteil vom 07.06.2016 - VIII R 32/13, BFHE 253, 565, BStBl II 2016, 769, Rz 41; zu einer darin verbliebenen Forderung vgl. BFH-Urteil vom 04.12.2012 - VIII R 41/09, BFHE 239, 437, BStBl II 2014, 288, Rz 19 f.). Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin sie --zum Beispiel aus familiären Gründen-- bewusst nicht auf V übertragen oder sie noch vor dem 01.10.2004 aus dem Betriebsvermögen entnommen haben könnte, liegen nicht vor. Gegen eine Herauslösung aus der Betriebsphäre spricht die Abrede zwischen der Klägerin und V, dass sämtliche Passiva des Einzelunternehmens (gegebenenfalls lediglich im Innenverhältnis) auf V übergehen und so im Betrieb verbleiben sollten. Demgemäß leistete V im Anschluss an die Betriebsübernahme zunächst Zahlungen an die Urlaubskasse zur Tilgung der Beitragsrückstände der Klägerin. Hierzu hatte er sich in der mit der Klägerin geschlossenen Vereinbarung vom 01.10.2004 vertraglich verpflichtet. Die zwischen der Betriebsübergeberin (Klägerin) und dem Betriebsübernehmer (V) geschlossene Vereinbarung ist so auszulegen, dass V verpflichtet war, die Klägerin von den nicht schuldbefreiend übernommenen Verbindlichkeiten freizustellen (vgl. die Würdigung im Urteil des Landesarbeitsgerichts vom 03.03.2010). In der ersten Bilanz nach der Betriebsübernahme ging es für V nicht um die Passivierung einer von der Klägerin übernommenen (derivativen) Verbindlichkeit gegenüber der Urlaubskasse oder um die Nachholung der unterbliebenen Passivierung einer diesbezüglichen Rückstellung, sondern um die Passivierung einer Freistellungsverpflichtung gegenüber der Klägerin, das heißt einer originären eigenen Verpflichtung. Diese bezog sich zwar auf die Beitragsverpflichtungen der Klägerin gegenüber der Urlaubskasse, zivilrechtlich sind die Verpflichtungen der Klägerin gegenüber der Urlaubskasse und die Verpflichtung des V gegenüber der Klägerin zur Freistellung jedoch nicht identisch, sondern voneinander zu unterscheiden. Die Verschiedenheit dieser

Verbindlichkeiten ist sowohl bei der bilanzrechtlichen als auch bei der einkommensteuerrechtlichen Würdigung zu beachten.

- 35** c) Vor dem Hintergrund der fortbestehenden Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber der Urlaubskasse hält die Entscheidung des FG, dass die von der Klägerin in den Streitjahren an die Urlaubskasse geleisteten Ratenzahlungen wegen des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand. Die Vorentscheidung ist rechtsfehlerhaft, soweit das FG das Vorliegen negativer nachträglicher gewerblicher Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verneint hat. Die mit der Klage geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben von 5.994 € (2014), 12.000 € (2015) und 12.000 € (2016) sind als solche anzuerkennen. Entgegen der Ansicht des FG steht der Abzugsfähigkeit nicht die zur Zeit der Betriebsinhaberschaft der Klägerin gebotene, tatsächlich aber unterbliebene Passivierung von Verbindlichkeiten oder Verbindlichkeitsrückstellungen entgegen.
- 36** aa) Gemäß § 24 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG auch positive und negative Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb), und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. Von dieser Vorschrift erfasst werden auch nachträgliche Betriebsausgaben (§ 24 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG, vgl. BFH-Urteil vom 03.02.2016 - X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391, Rz 26 und Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 24 Rz 72). Nachträgliche gewerbliche Einkünfte sind in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des Zu- und Abflussprinzips gemäß § 11 EStG zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 23.03.2012 - IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448, Rz 31 ff.).
- 37** Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und ihm subjektiv zu dienen bestimmt sind. Zahlungen stehen in einem solchen Zusammenhang mit dem Betrieb, wenn sie für eine Verbindlichkeit geleistet werden, die durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum Betriebsvermögen gehört. Sofern Betriebsausgaben erst nach Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs entstehen, gehören sie zu den nachträglichen Einkünften aus der früheren betrieblichen Tätigkeit im Sinne von § 24 Nr. 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 03.02.2016 - X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391, Rz 26; zum Grundsatz des Vorrangs der Schuldenberichtigung vgl. BFH-Urteil vom 28.03.2007 - X R 15/04, BFHE 217, 507, BStBl II 2007, 642, II.1.a, Rz 16 ff.).
- 38** Nachträgliche, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffende Betriebsausgaben sind alle nach der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit erbrachten Aufwendungen, die durch die frühere gewerbliche Einkünfteerzielung oder durch die Erzielung nachträglicher gewerblicher Betriebseinnahmen veranlasst sind, soweit sie nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns führen (vgl. Horn in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 24 EStG Rz 75, 85). Falls erst nach der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit eintretende Umstände eine solche steuerliche Wirkung für die Vergangenheit haben, sind sie im jeweiligen früheren Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen (vgl. Mellinshoff in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 24 Rz 28; zur ausnahmsweise rückwirkenden Änderung vgl. auch BFH-Urteil vom 19.08.2009 - I R 3/09, BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, Rz 14 ff.).
- 39** Auch im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung können nachträgliche Betriebsausgaben entstehen, wenn der Betriebsübergeber Aufwendungen trägt, die mit der früheren Betriebsführung im Zusammenhang stehen (vgl. mit Blick auf den vorliegenden Streitfall HHR/Horn, § 24 EStG Rz 85; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 6 Rz 723). Soweit während der früheren Betriebsinhaberschaft eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt hat, noch kein Abzug von Betriebsausgaben erfolgt ist, liegt keine bloße erfolgsneutrale Vermögensumschichtung vor, die einen Abzug von nachträglichen Betriebsausgaben beim Betriebsübergeber ausschließen könnte. Trägt hingegen nicht der Betriebsübergeber, sondern der Betriebsübernehmer die Aufwendungen, fallen beim Übergeber keine nachträglichen Betriebsausgaben an. Soweit der Betriebsübergeber betriebsbezogene Ausgaben nach der Betriebsübergabe nur vorerst selbst trägt, sie vom neuen Betriebsinhaber aber wieder erstattet erhält, werden die nachträglichen Betriebsausgaben durch entsprechende nachträgliche Betriebseinnahmen nach Maßgabe des Zu- und Abflussprinzips ausgeglichen (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2015 - IX R 42/14, BFHE 252, 379, BStBl II 2016, 332, Rz 25 f.).
- 40** bb) Nach diesen Grundsätzen liegen bei der Klägerin in allen drei Streitjahren negative Einkünfte aus ihrer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit vor. Sie sind dem Grunde nach gegeben und der Höhe nach unstrittig.
- 41** Die Zahlungen der Klägerin an die Urlaubskasse in Höhe von 5.994 € im Jahr 2014 und in Höhe von jeweils 12.000 € in den Jahren 2015 und 2016 sind nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 24 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4

EStG. Sie dienten der Erfüllung der nach wie vor zum Betriebsvermögen der Klägerin gehörenden Beitragsschulden. Bei den Zahlungen der Klägerin in den Streitjahren handelt es sich um durch den Betrieb ihres Einzelunternehmens veranlasste Aufwendungen. Die Beiträge, zu deren Zahlung die Klägerin durch rechtskräftige Urteile persönlich verpflichtet wurde, stehen in unstreitigem Veranlassungszusammenhang mit ihrer früheren betrieblichen Tätigkeit. Die zu entrichtenden Beiträge betreffen die Jahre 2000 bis 2004 und damit den Zeitraum ihrer Betriebsinhaberschaft.

- 42** Dass die Klägerin für die Beiträge in den Bilanzen ihres Einzelunternehmens zum 31.12.2003 und 30.09.2004 weder Rückstellungen noch Verbindlichkeiten passiviert hat, ändert am unzweifelhaften betrieblichen Veranlassungszusammenhang nichts. Die bis zur Betriebsübertragung unterbliebene Passivierung führt nicht zu einer "Sperrwirkung" für den Abzug nachträglicher Betriebsausgaben. Eine solche ist weder in § 6 Abs. 3 EStG noch in § 24 EStG noch an anderer Stelle im Gesetz normiert und folgt auch nicht aus dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs. Nachdem die Klägerin für die Beitragsschulden gegenüber der Urlaubskasse in keinem anderen Veranlagungszeitraum einen Abzug von Betriebsausgaben vorgenommen hat, kann auch keine lediglich erfolgsneutrale Vermögensumschichtung vorliegen.
- 43** Da die Klägerin den Betrieb unentgeltlich auf V übertragen hat, sind ihre Zahlungen im Jahr des jeweiligen Abflusses abzugsfähig. Eine rückwirkende Änderung eines Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinns scheidet schon wegen der Unentgeltlichkeit der Betriebsübertragung aus. Aus diesem Grund fehlt es zudem an Geldmitteln aus einer Betriebsveräußerung, die die Klägerin zur Schuldentilgung hätte verwenden können. V hat die von der Klägerin entrichteten Beiträge in den Streitjahren auch nicht an sie erstattet.
- 44** cc) Der dem Urteil zugrundeliegende Rechtsfehler besteht darin, dass das FG aus der zutreffend festgestellten Verpflichtung der Klägerin zur Passivierung von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse in den Bilanzen zum 31.12.2003 und 30.09.2004 abgeleitet hat, dass die durch den Betriebsnachfolger V fortgeführte Bilanzierung zwangsläufig zum Ausschluss des Abzugs nachträglicher Betriebsausgaben bei der Klägerin führen muss. Mit dieser Schlussfolgerung übergeht das FG zu Unrecht die betrieblichen, durch rechtskräftige arbeitsgerichtliche Urteile titulierten Zahlungsverpflichtungen der Klägerin. Aufgrund deren betrieblicher Veranlassung kann die Klägerin nachträgliche Betriebsausgaben abziehen, soweit sie in den Streitjahren anstelle von V Zahlungen erbracht hat und keine Erstattung vereinnahmt hat. Eine Rechtsgrundlage dafür, der Klägerin den Abzug ihrer tatbestandsmäßigen nachträglichen Betriebsausgaben (§ 24 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG) zu versagen, besteht nicht. Insbesondere lässt sich die Versagung nicht auf den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs stützen, der zwar eine spätere Korrekturmöglichkeit eröffnet, unter den Umständen des Streitfalls aber nicht verhindern kann. Auch auf die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG kann die Versagung des Abzugs nachträglicher Betriebsausgaben nicht gestützt werden, da V bezüglich der Verbindlichkeiten gegenüber der Urlaubskasse nicht in die Rechtsstellung der Klägerin eingetreten ist.
- 45** 2. Die Sache ist spruchreif. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 46** a) Nach den Feststellungen des FG liegen die Voraussetzungen für den Abzug von nachträglichen Betriebsausgaben der Klägerin in der von ihr beantragten Höhe vor. Die Ausgaben wurden in den Streitjahren nicht durch nachträgliche Betriebseinnahmen in Gestalt von Zahlungen des nicht mehr zahlungsfähigen V ausgeglichen. Der Spruchreife steht nicht entgegen, dass nach dem Urteil unklar erscheint, in welcher genauen Höhe die Klägerin zur Nachzahlung von Beiträgen an die Urlaubskasse verpflichtet geblieben ist. Denn jedenfalls ist hinreichend festgestellt und zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Klägerin aufgrund der arbeitsgerichtlichen Urteile zur Zahlung der in den Streitjahren entrichteten Beiträge verpflichtet war (vgl. dazu den Kontoauszug der Urlaubskasse vom 23.09.2015, Einkommensteuerakte, Bl. 147).
- 47** b) Der Spruchreife steht ebenfalls nicht entgegen, dass sich dem Urteil des FG keine Feststellungen zur Behandlung der Verbindlichkeiten in den Bilanzen des V nach der Betriebsübernahme entnehmen lassen. Für die Klagestattgabe kommt es hierauf nicht an, weil die Berechtigung der Klägerin zum Abzug nachträglicher Betriebsausgaben in den Streitjahren unabhängig davon zu bejahen ist, ob V in den Jahren seiner Betriebsinhaberschaft Rückstellungen beziehungsweise Verbindlichkeiten gegenüber der Klägerin (zivilrechtliche Freistellungspflicht) oder gegenüber der Urlaubskasse ("wirtschaftliche Beitragsschulden") passiviert hat und wann er gegebenenfalls einen Abzug von Betriebsausgaben vorgenommen hat.
- 48** c) Die Berechnung der aus dem Abzug der nachträglichen Betriebsausgaben in den Streitjahren resultierenden Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

49 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de