

Die FinVerw. ist aA und hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 30.10.1992, BStBl. I 1992, 651). Der Auffassung des XI. Senats ist uE zu folgen, da nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung keine Bindungswirkung in späteren Jahren an den ursprünglich ermittelten Entnahmewert besteht.

Der X. Senat des BFH hat sich in einer späteren Entsch. ausdrückl. nicht mit dieser Frage auseinandergesetzt, da der zugrundeliegende Sachverhalt ein anderer war. Er hat entschieden, dass sich die AfA des betreffenden WG nach den ursprünglichen AHK zu richten hat und nicht nach dem fiktiven Aufgabewert, sofern die stillen Reserven bei der Betriebsaufgabe nicht versteuert wurden und die Besteuerung aufgrund der Verjährung nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476).

Die Begrenzung auf den Entnahmewert findet nach einer weiteren Entsch. des BFH auch dann Anwendung, wenn der Entnahmegewinn stl. in der Vergangenheit nicht erfasst wurde, da es Sinn der Regelung ist, Missbräuche durch willkürliche Entnahmen und Einlagen mit dem Ziel, die Wertsteigerung des WG der Besteuerung zu entziehen, zu vermeiden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287). Im anderen Fall hätte der Stpfl. ansonsten den Vorteil, dass neben den ursprünglichen stillen Reserven auch die bis zur Einlage uU entstandenen weiteren Wertsteigerungen der Einkommensbesteuerung entzogen würden.

► *Stellungnahme:* Dieser Auffassung ist uE zu folgen, obwohl der Wortlaut des Gesetzes von dem Wert, „mit dem die Entnahme angesetzt worden ist“ spricht. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung, missbräuchliche Gestaltungen durch die Entnahme und Wiedereinlage in das BV zu vermeiden, kann es auf die Frage der tatsächlichen Besteuerung des Entnahme- bzw. Aufgabegewinns nicht ankommen. Die oben zitierte Entsch. des X. Senats (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476) steht dieser Auffassung auch nicht im Wege, da dieser Entsch. keine Wiedereinlage des WG in das BV des Stpfl. zugrunde lag; sie setzte sich nur mit der Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage im Rahmen der Entnahme des WG in das PV auseinander.

Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge: Satz 3 regelt den Sachverhalt, dass das WG vor der Einlage aus dem BV des Stpfl. entnommen worden ist und setzt damit die Identität zwischen dem Entnehmenden und Einlegenden voraus. Dies ist bei einem Erbfall (Gesamtrechtsnachfolge) gegeben, nicht aber im Fall der Schenkung (Einzelrechtsnachfolge); im letzteren Fall können dem Beschenkten die Anschaffung, Herstellung oder Entnahme des Schenkers nicht zugerechnet werden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287).

Einstweilen frei.

1233–1234

C. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7)

I. Bedeutung der Bewertungsregeln in Abs. 1 Nr. 6 und 7

1235

Ohne spezielle Vorschrift müssten die Regeln für die Bewertung von WG bei Eröffnung und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs aus den allgemeinen Bewertungsvorschriften entnommen werden (Begr. z. EStG 1934, RStBl. 1935, 39). Bei Eröffnung eines Betriebs mit WG des PV hält BFH v. 30.6.1960 (IV150/58 U, BStBl. III 1960, 346) die Einlageregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 nicht

für anwendbar, da sie einen bereits bestehenden Betrieb voraussetzen; in der Tat besteht während des Vorgangs der Betriebseröffnung noch kein Betrieb, s. Anm. 1236. Die Einlageregeln wären aber uE in Ausfüllung einer Gesetzeslücke entsprechend anwendbar (für unmittelbare Anwendung StRefKommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Abschn. V Tz. 199, 477; EHMCKE in BLÜMICH, § 4 Rn. 1060). Zumindest dient die Vorschrift der Vermeidung von Zweifeln. Bei entgeltlichem Erwerb einzelner WG wären die Regeln des Abs. 1 Nr. 1 bis 3a anzuwenden, zur Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines ganzen Betriebs s. Anm. 1240. Zu diesen Fällen könnte fraglich sein, ob ein unter den AK liegender Teilwert einzelner WG angesetzt werden muss oder nur angesetzt werden kann. Der Eröffnungsbilanz fehlt die sog. Zweischneidigkeit, die Wirkung der Bewertung gleichzeitig für ein abgelaufenes und ein beginnendes Wj. Es besteht daher ein Anreiz zu Überbewertungen mit der Folge späterer Gewinnminderungen. Dem soll § 6 Abs. 1 Nr. 6 begegnen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1061 ff.). Auch bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs könnte ein Anreiz zur Überbewertung insbes. kurzfristig abzuschreibender WG des AV oder WG des UV bzw. zur Unterbewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten bestehen. Dies soll § 6 Abs. 1 Nr. 7 verhindern, indem vorgeschrieben wird, dass sämtliche WG mit ihrem Teilwert, höchstens jedoch mit ihren AK anzusetzen sind.

1236

II. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)

1. Grundsatz der Betriebseröffnung

Eröffnung eines Betriebs iSd. Abs. 1 Nr. 6 bedeutet – da die Vorschrift auf die Bewertung von in das BV überführten WG zielt – die Begr. von BV eines bis dahin noch nicht bestehenden Betriebs im Rahmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 genannten Einkunftsarten (zust. SÖFFING, FR 1975, 211).

Das „Bestehen“ des Betriebs ist nach stl. Gesichtspunkten zu beurteilen: „Eröffnung“ eines Betriebs ist nicht nur die Neugründung (ggf. nach Aufgabe des bisherigen Betriebs, BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672, vgl. dort zum Unterschied von der bloßen Verlegung des fortbestehenden Betriebs), sondern auch die Wiedereröffnung eines ruhenden Betriebs (sofern keine Betriebsunterbrechung vorlag, H 16 Abs. 2 und 5 EStR 2010) und der Übergang von der Liebhaberei oder privaten Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit, auch wenn die Vermögensverwaltung fortan lediglich im Rahmen einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft ausgeübt wird (FG München v. 27.1.2010 – 1 K 264/07, EFG 2010, 1022, nrkr., Az. BFH IV R 11/10; FG Rhld.-Pflz v. 11.4.2005 – 5 K 2844/02, EFG 2005, 1038, NZB verworfen mit Beschl. des BFH v. 3.4.2006 – VIII B 87/05, BFH/NV 2006, 1328). Wird an dem Gewinn aus einem bestehenden Betrieb das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland begründet, gilt uE die Spezialvorschrift Abs. 1 Nr. 5a, die Bewertung der WG dieses Betriebs hat mit dem gemeinen Wert zu erfolgen.

Der Übergang zum Vermögensvergleich von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a bildet keine Eröffnung eines Betriebs; es ist eine Übergangsbilanz, aber keine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Im Einzelnen dazu vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 50 ff.; R 4.6 EStR 2008 und H 4.6 EStR 2010.

1237

2. Bis dahin noch nicht bestehender Betrieb

Die Errichtung eines Betriebs geschieht nicht in einem Zeitpunkt, sondern bildet einen Vorgang, der mit der Zuführung des ersten WG zum neuen BV be-

ginnt und sich durch Ansammlung von WG fortsetzt (nicht nur durch Überführung aus PV, sondern auch durch Anschaffung und Herstellung mit eingelegten Mitteln), bis die WG die wesentlichen Grundlagen eines Betriebs bilden und man daher vom Vorhandensein eines Betriebs sprechen kann (über wesentliche Grundlagen eines Betriebs s. § 15 Anm. 811, § 16 Anm. 121). Der Vorgang ist abgeschlossen, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs vorhanden sind (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840). § 6 Abs. 1 Nr. 6 betrifft aber jede durch die Errichtung des Betriebs veranlasste Widmung eines WG aus dem PV für die Zwecke des Betriebs, dh. auch im Rahmen der die Betriebserrichtung erst vorbereitenden Maßnahmen; mit solchen Maßnahmen beginnt bereits die betriebliche Tätigkeit (zB BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 [527]; v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451; s. auch § 15 Anm. 190). Wann ein WG zum BV des entstehenden Betriebs zu rechnen ist, richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen; s. § 4 Anm. 34. Insbesondere können WG, die der Stpfl. in Vorbereitung einer werbenden Tätigkeit anschafft oder herstellt, bereits BV bilden; es genügt der Zusammenhang der WG mit einer auf Einkunftszielung gerichteten Tätigkeit; nicht erforderlich ist ein Auftreten im Geschäftsverkehr oder gar bei Gewerbetreibenden Eintragung im Handelsregister (s. § 15 Anm. 190), auch nicht die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (BFH v. 30.9.1960 – VI 137/59 U, BStBl. II 1960, 489). Was der Stpfl. mit Mitteln, die bereits BV bilden, anschafft oder herstellt, ist uE bereits nach den allgemeinen Regeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 zu bewerten, s.u. Zur praktischen Bedeutung der Frage nach Begriff und Zeitpunkt der Betriebsöffnung s. weiter unten über den Fall, dass die AHK höher sind als der Teilwert.

► *Über Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen bei Bebauung und Veräußerung* von bisher privaten Grundstücken vgl. BFH v. 30.11.1977 (I R 115/74, BStBl. II 1978, 193): Maßgebend ist der Beginn der – wenn auch nur vorbereitenden – gewerblichen Tätigkeit.

► *Wiedereröffnung* eines ruhenden Betriebs ist Eröffnung iSd. Abs. 1 Nr. 6, wenn der Stpfl. den Betrieb als aufgegeben iSd. § 16 Abs. 3 behandelt hatte; die WG sind also bei der Wiedereröffnung wie Einlagen zu bewerten (glA FG Stuttgart, v. 11.2.1958, EFG 1958, 362, rkr.). Hatte der Stpfl. einen verpachteten Betrieb als fortgeführt behandelt, so ist bei Pachtende keine Eröffnungsbilanz aufzustellen; vielmehr sind die WG mit denjenigen Werten zu bilanzieren, die sich ergeben würden, wenn während der Pachtzeit ein Vermögensvergleich stattgefunden hätte (BFH v. 28.4.1964 – I R 78/63, StRK EStG § 6 Abs. 1 Nr. 6 R. 10). Ermittelt der Stpfl. den Gewinn während der Pachtzeit nach § 4 Abs. 3 und ab Pachtende durch Vermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5), so gelten die Regeln für den Übergang zum Vermögensvergleich, s. § 4 Anm. 44 ff.

Die Änderung der steuerlichen Beurteilung kann dazu führen, dass eine bisher als privat beurteilte Tätigkeit nunmehr als Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 beurteilt wird, zB sog. Liebhaberei oder private Vermögensverwaltung als Gewerbebetrieb. Auch dann gilt für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 6 iVm. Nr. 5 (FG München v. 27.1.2010 – I K 264/07, EFG 2010, 1022 nrkr., Az. BFH IV R 11/10). Der Urteilsfall betrifft eine vermögensverwaltende GmbH & Co. GbR, die zunächst irrig als gewerblich geprägt angesehen wurde. Nach Änderung der Rspr. von BGH (zB v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, NJW 1999, 3483) und BFH (zB v. 4.2.2009 – II R 41/07, BStBl. II 2009, 600) beantragte die Gesellschaft zunächst die Übergangsregelungen in BMF v. 18.7.2000 (BStBl. I 2000, 1198) und v. 28.8.2001 (BStBl. I 2001, 614) in Anspruch zu

nehmen. Später reichte die Gesellschaft dann allerdings StErklärungen ein, aus denen hervorging, dass sie der Billigkeitsregelung in den genannten BMF-Schreiben nicht folgen wollte.

1238 3. Bewertung in der Eröffnungsbilanz

Die Bewertung der anlässlich der Betriebseröffnung aus dem PV in das BV überführten WG erfolgt ebenso wie bei Einlagen; s. dazu Anm. 1215–1231.

► *Teilwert* ist derjenige Preis, den ein Fremder für das WG aufgewendet hätte, wenn er anstelle des Stpfl. den Betrieb eröffnet und geführt hätte; das sind im Zweifel die Beschaffungskosten, dh. idR der gemeine Wert (BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639; v. 8.10.1987 – IV R 32/85, BFH/NV 1988, 772; v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729). Für die Überführung von WG aus einem schon bestehenden Betrieb in den eröffneten Betrieb gilt § 6 Abs. 1 Nr. 6 nur, wenn die Überführung als Entnahme aus dem einen und als Einlage in den anderen Betrieb zu beurteilen ist; s. dazu Anm. 1232. Fraglich ist allerdings, ob in diesen Fällen nicht § 6 Abs. 5 der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 6 vorgeht. Dies ist uE mit den unter Anm. 1235 aufgeführten Gründen zu bejahen. § 6 Abs. 5 Satz 1 setzt lediglich voraus, dass die Überführung von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. erfolgt und dass die Besteuerung der stillen Reserven sicher gestellt ist.

► *Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als Teilwert*: Die dem Betrieb zugeführten WG sind mit dem Teilwert zu bewerten; der Verlust wird als privater Vorgang nicht berücksichtigt. Das gilt aber uE nur dann, wenn die Anschaffung oder Herstellung privat veranlasst war. Bei einer bereits durch die Eröffnung des Betriebs veranlassten Anschaffung oder Herstellung werden schon die Mittel für die Anschaffung oder Herstellung zu einem betrieblichen Zweck eingesetzt und daher bereits dem Betrieb zugeführt; die Anschaffung oder Herstellung selbst mit diesen Mitteln bildet dann bereits einen betrieblichen Vorgang, die WG werden nicht aus dem PV zugeführt. Hier fehlt es daher an der gesetzpolitischen Voraussetzung für die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert, nämlich eine Überbewertung zu verhindern. Die WG sind deshalb uE nach den allgemeinen Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1–3 mit den AHK zu bewerten und ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben (zB wegen sog. Fehlkalkulation).

1239 4. Einzelfragen

Bodenschätze: zur Einlage von Bodenschätzen anlässlich der Eröffnung eines Abbaubetriebs vgl. Anm. 1216.

Verbindlichkeiten s. Anm. 1213.

Rückstellungen sind ggf. bereits in der Eröffnungsbilanz zu bilden.

Berichtigung einer Eröffnungsbilanz s. § 4 Anm. 400.

Umwandlung: Die Umwandlung ist uE keine Eröffnung eines bisher nicht bestehenden Betriebs. Vielmehr wird ein bereits existenter Betrieb in anderer rechtlicher Form weiter geführt. Die Bewertung der WG und Schulden dieses Betriebs ist abschließend im UmwStG geregelt.

III. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)

1240

1. Erwerb eines Betriebs

Der Erwerb eines Betriebs (sog. Asset Deal) setzt voraus, dass der Stpfl. die wesentlichen Grundlagen des Betriebs erwirbt; zu diesem Begriff s. § 15 Anm. 811, § 16 Anm. 106.

► *Teilbetrieb*: Begriff s. § 16 Anm. 140. § 6 Abs. 1 Nr. 7 regelt dem Wortlaut nach nur die Bewertung bei Erwerb eines Betriebs. Fraglich ist, ob die Vorschrift auch bei Erwerb eines Teilbetriebs anwendbar ist. Die Eigenschaft als Teilbetrieb kann dabei entweder beim Erwerber, beim Veräußerer oder sogar bei beiden gegeben sein. Beim Veräußerer werden der Verkauf eines ganzen Betriebs und eines Teilbetriebs stl. gleich behandelt (§§ 14, 16 und 18). Auch in den einschlägigen Vorschriften des UmwStG (§ 20, 24 UmwStG) sowie im UStRecht (§ 1 Abs. 1a UStG) sind die stl. Behandlung eines ganzen Betriebs und die eines Teilbetriebs gleichgestellt. Für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 6 Abs. 1 Nr. 7 auf ganze Betriebe fehlt im Gesetzeswortlaut auch das Wort „ganz“. Es wäre uE daher nicht angebracht, die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 auf den Erwerb ganzer Betriebe zu beschränken. Die Vorschrift ist uE auch auf den Erwerb eines Teilbetriebs anzuwenden.

► *Entgeltlicher Erwerb* eines Betriebs liegt vor, wenn ein bereits bestehender (laufender oder stillgelegter) Betrieb gegen Entgelt übernommen wird. Das Entgelt kann in Form von Geld oder Sachgütern gewährt werden, die Geldwert besitzen; auch lediglich durch Übernahme der Verbindlichkeiten (s. Anm. 287 „Schuldübernahme“, BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696). Über Rente als Gegenleistung für den Erwerb des Betriebs s. § 5 Anm. 1306–1330. Erwirbt der Stpfl. den Betrieb gegen Aufgabe von Unterhaltsansprüchen ist deren Wert zu schätzen (s. Anm. 301).

► *Unentgeltlicher Erwerb* s. Abs. 3, Anm. 1330 ff. Im Einzelfall ist krit. zu hinterfragen, ob ein entgeltlicher Erwerb zu einem Kaufpreis von null erfolgt oder tatsächlich Unentgeltlichkeit vorliegt.

2. Bewertung in der Eröffnungsbilanz

1241

Die WG sind mit ihrem individuellen Teilwert, höchstens mit den AK, stets also mit dem niedrigeren der beiden Werte zu bewerten. Die in § 6 Abs. 1 Nr. 7 erwähnten „Herstellungskosten“ können beim „entgeltlichen Erwerb“ eines Betriebs, dh. bei einem Anschaffungsvorgang, uE nicht entstehen. Maßgebend sind der Teilwert und die AK des einzelnen WG. Im Allgemeinen wird ein Gesamtpreis gezahlt. Dann ist dieser auf die einzelnen WG aufzuteilen; s. Anm. 306–307, 858. Aus dem Zweck der Vorschrift, Überbewertungen zu verhindern (s. Anm. 1235), folgt, dass die Teilwerte der WG sich aus der Sicht des Erwerbers, nicht des Veräußerers des Betriebs bestimmen (BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205).

Der Gesamtpreis kann über oder unter der Summe der Teilwerte der einzelnen WG, ggf. abzgl. übernommener Schulden, liegen:

► *Teilwert höher als Anschaffungskosten*: Ist die Summe der Teilwerte der einzelnen WG, ggf. abzgl. übernommener Verbindlichkeiten, höher als der Gesamtpreis für den Betrieb (bzw. Teilbetrieb) folgt daraus noch nicht die Minderung der Teilwerte dieser WG (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; Hess. FG v. 8.10.2007 – 4 V 2223/07, nv., rkr.). Es ist vielmehr zunächst zu prüfen, ob dem Betrieb inhärente Risiken mit erworben wurden. Diese könnten ggf.

durch eine Rückstellung abgebildet werden. Ist dies nicht der Fall, greift die Bewertungsobergrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 7 – die einzelnen WG sind mit ihren (anteiligen) AK zu aktivieren. Die Minderung der Teilwerte der einzelnen WG ist gleichmäßig im Verhältnis der Teilwerte zum Gesamtpreis vorzunehmen (stRspr., zB BFH v. 9.7.2002 – IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563; v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730), vgl. auch Anm. 306, 307. Zum Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts kann es in dieser Fallkonstellation nicht kommen.

► *Teilwert niedriger als Anschaffungskosten*: Die WG dürfen nur mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden. Jedoch ist im Zweifel anzunehmen, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert (Firmenwert) gezahlt worden ist; dieser ist dann mit dem Differenzbetrag zu aktivieren. Zur Wertermittlung des Geschäftswerts s. Anm. 725. Die Vermutung, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert gezahlt wurde, ist aber nicht unwiderleglich. Ausnahmsweise kann der Mehrbetrag aus anderen Gründen gezahlt worden sein. Sofern sichergestellt ist, dass über die ermittelten Teilwerte der einzelnen WG sowie ggf. einen Geschäftswert hinaus kein Grund für eine Mehrzahlung ersichtlich ist, kann dieser Mehrbetrag als sofort abzugsfähige BA zu behandeln sein (BFH v. 12.6.1975 – IV R 129/71, BStBl. II 1975, 807). Fraglich ist, ob der BFH diese Aussage heute wiederholen würde angesichts seines Urteils v. 26.4.2006 (I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. unten „Negativer Kaufpreis“).

► *Ermittlung des Teilwerts*: s. Anm. 604–610. Teilwert einzelner WG: Grund und Boden s. Anm. 785, Beteiligungen an KapGes. Anm. 810–813, Forderungen s. Anm. 910 ff., bei Unverzinslichkeit s. Anm. 913, Vorratsvermögen Anm. 1002–1025, Wertpapiere Anm. 1095–1096, Verbindlichkeiten Anm. 1138–1140, Geschäftswert Anm. 726. Über die Vermutung, dass der Teilwert sich im Zweifel mit den AHK eines WG (ggf. abzgl. AfA) deckt, s. Anm. 594–596.

1242 3. Einzelfragen

Auftragsbestand: Fraglich ist die Abgrenzung zwischen einem Auftragsbestand als gesondertes immaterielles WG und dem Firmenwert. Der Auftragsbestand ist dann gesondert in der Bilanz anzusetzen, wenn er gesondert vom Firmenwert greifbar ist und in Erscheinung tritt (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47). Dies ist der Fall, wenn ein Auftrag rechtlich verselbständiger ist (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50), es sich also um einzelne, konkrete Aufträge handelt. Dies ist nicht der Fall, wenn es sich um Rahmenverträge handelt (FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, EFG 2003, 1290, rkr.).

Verbindlichkeiten des erworbenen Betriebs sind mit den „Anschaffungskosten“ oder dem Teilwert, und zwar mit dem höheren beider Werte, zu bewerten. Das entspricht dem Zweck der Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 7, eine Überbewertung mit der Folge einer späteren Gewinnminderung zu verhindern (s. Anm. 1235); s. auch Anm. 1213 über Bewertung eingelegerter Verbindlichkeiten. Die „Anschaffungskosten“ der Verbindlichkeiten bestehen beim Erwerb eines Betriebs uE mit dem Betrag, mit dem sie auf den Kaufpreis für den Betrieb angerechnet werden.

Sonderfälle bei Verbindlichkeiten: Verbindlichkeiten, die beim Verkäufer bezüglich ihrer Passivierung Restriktionen unterliegen (zB ungewisse Verbindlichkeiten iSv. § 5 Abs. 2a; Rückstellungen wegen Verletzung fremder immaterieller WG, § 5 Abs. 3; Rückstellungen für Jubiläumswendungen, § 5 Abs. 4; Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 5 Abs. 4a;

Rückstellungen iSv. § 5 Abs. 4b; Pensionsrückstellungen, § 6a), sind beim Erwerb des Betriebs gleichwohl mit dem Wert anzusetzen, der ihnen im Rahmen der Kaufpreisfindung beigemessen wurde (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635; FG Münster v. 15.6.2011 – 9 K 1292/07 K, EFG 2012, 638; nrkr., Az. BFH I R 69/11; Sächs. FG v. 12.5.2004 – 5 K 1272/99, EFG 2004, 1666, rkr.). Die FinVerw. hat mit BMF-Schreiben v. 24.6.2011 (IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, 627) die Auffassung des BFH v. 16.12.2009 (I R 102/08, BStBl. II 2011, 566) übernommen, allerdings mit der Maßgabe, dass in der ersten Folgebilanz die Restriktionen bei der Passivierung wieder anzuwenden seien. In der Folge wären nicht passivierungsfähige Beträge erfolgswirksam aufzulösen. Dieser Auffassung ist der BFH entgegen getreten (BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635). Der Urteilsfall betrifft zwar nur Rückstellungen für Jubiläumswendungen und für Beiträge an den PSV. Das Urf. ist im Wortlaut allerdings allg. gehalten und dürfte uE daher auf alle vergleichbaren Fälle anzuwenden sein. Im Revisionsverfahren I R 69/11 wird der BFH Gelegenheit haben, seine Auffassung bezüglich Pensionsrückstellungen klarzustellen.

Erwerb eines überschuldeten Betriebs aus betrieblichen Gründen: Der nach Aufdeckung der stillen Reserven und eines Geschäftswerts verbleibende Überschuss der Verbindlichkeiten über die Teilwerte kann ausnahmsweise eine BA bilden.

Negativer Kaufpreis: Erfolgt der Erwerb eines Betriebs gegen Zuzahlung durch den Veräußerer, sind zunächst die Teilwerte der erworbenen WG abzustocken, ggf. bis zum Ansatz null. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob (unge- wisse) Verbindlichkeiten aus dem Betrieb noch zu passivieren sind. Nach Ansicht des BFH ist der Erwerbsvorgang allerdings zwingend erfolgsneutral zu behandeln. Dies führt bei einem negativen Kaufpreis – nach Prüfung aller Möglichkeiten anderweitiger Berücksichtigung – zum Ansatz eines passiven Ausgleichspostens (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656).

Einstweilen frei.

1243–1248

[Anschluss S. E 659]

§ 6 Abs. 1 Nr. 6 u. 7: Bewertung bei entgeltl. Erwerb eines Betriebs