

§ 2 Grundlagen der Betriebsverpachtung

A. Allgemeines

I. Historische Entwicklung der Betriebsverpachtung in der Rechtsprechung

1. Fortgeführter Gewerbebetrieb

Die Geschichte der Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung ist einem ständigen Wandel der Qualifikation der Pachteinnahmen ausgesetzt. Dieser oftmalige Wechsel zwischen der gewerblichen und privaten Zuordnung des Pachtzinses basiert auf einem Mißstand, der seinen Ursprung in der aus einkommensteuerlicher Sichtweise als private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zu beurteilende Tätigkeit findet, die zwangsläufig mit der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) und Besteuerung der stillen Reserven verbunden ist. Die Endgültigkeit der Einstellung der werbenden Tätigkeit zur Aufnahme dieser privaten Vermögensverwaltung und die damit verbundene Betriebsaufgabe werden jedoch in Frage gestellt, da der Steuerpflichtige seinen Betrieb immer noch fortführen kann.

Diese steuerliche Problematik war dem Gesetzgeber bekannt, und die konsequente Besteuerung war von ihm durchaus gewollt.³² Demgegenüber versuchte die Rechtsprechung der aus ihrer Sicht unbefriedigenden Regelung korrigierend entgegenzuwirken. Somit ging der RFH in seinen ersten Entscheidungen³³ zur Betriebsverpachtung von einem lediglich stillliegenden Betrieb aus. Der Gewerbetreibende bezog durch den Pachtzins weiterhin gewerbliche Einkünfte.³⁴ Die Verpachtung galt nicht als Betriebsaufgabe i. S. des § 30 Abs. 4 EStG i. d. F. von 1925 (§ 16 Abs. 3 EStG i. d. F. von 1934 ff.), und die steuerlich ungewollten Konsequenzen konnten hierdurch umgangen werden.³⁵

³² Abdruck der Gesetzesbegründung zum Einkommensteuergesetz 1925 bei STRUTZ, EStG, § 20 Anm. 2; STRUTZ, EStG, § 30 Anm. 44.

³³ RFH vom 29.1.1930, RStBl. 1930, 199; RFH vom 15.5.1930, RStBl. 1930, 807; RFH vom 9.10.1930, RStBl. 1931, 484; RFH vom 26.11.1931, RStBl. 1932, 624; RFH vom 9.12.1931, RStBl. 1932, 625; RFH vom 28.4.1932, RStBl. 1932, 1168; RFH vom 13.12.1933, StuW 1934, Nr. 87; RFH vom 5.12.1934, RStBl. 1935, 839; RFH vom 27.2.1935, StuW 1935, Nr. 217; RFH vom 24.7.1935, RStBl. 1935, 1467.

³⁴ RFH vom 9.12.1932, RStBl. 1932, 625, 626.

³⁵ HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Anm. 13 d [2].

2. Ruhender Gewerbebetrieb

Die Rechtslage änderte sich grundlegend mit dem Urteil³⁶ des RFH vom 24. März 1937, in dem die bis zu diesem Zeitpunkt bestehende Annahme des fortgeführten Gewerbebetriebs während des Verpachtungszeitraums widerrufen wurde. Die Änderung der Rechtsprechung lag in dem im Jahre 1936 eingeführten Reichsgewerbesteuergesetz³⁷ begründet. Da die Begriffe des Reichsgewerbesteuergesetzes sich an die des Reichseinkommensteuergesetzes anlehnten, wäre folgerichtig bei Fortbestand der bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Pachteinnahmen der Tatbestand verwirklicht worden, an den das Gewerbebesteuerrecht die Steuerpflicht knüpft.³⁸

Durch die Neuregelung ruhte der Gewerbebetrieb während des Verpachtungszeitraums.³⁹ Entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik erzielte der Verpächter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Über den gesamten Verpachtungszeitraum hinweg stand dem Verpächter ein Wahlrecht zu, sich zwischen der Betriebsfortführung oder der Betriebsaufgabe zu entscheiden.⁴⁰ Nur noch in den begrenzten Ausnahmefällen, in denen entweder die Verpachtung innerhalb eines fortbestehenden Betriebs geschieht oder die Tätigkeit des Verpächters während der Verpachtung wegen der laufenden umfangreichen Verwaltungsarbeit einen eigenen Gewerbebetrieb begründet, nahm die Rechtsprechung eine gewerbliche Tätigkeit des Verpächters an.⁴¹ Für diese Fälle wurden die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) qualifiziert.

Zur Sicherstellung der Besteuerung eines Aufgabegewinns wurden zu Beginn der Verpachtung die stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter ermittelt und festgehalten. Hatte der ursprüngliche Betriebsinhaber den verpachteten Betrieb verkauft (§ 16 Abs. 1 EStG), wurde der Veräußerungsgewinn auf der Basis der zu

³⁶ RFH vom 24.3.1937, RStBl. 1937, 939.

³⁷ Reichsgewerbesteuergesetz vom 1.12.1936, RStBl. 1936, 1149.

³⁸ RFH vom 24.3.1937, RStBl. 1937, 939, 940; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 794.

³⁹ RFH vom 24.3.1937, RStBl. 1937, 939; RFH vom 13.11.1940, RStBl. 1940, 1066; BFH vom 9.12.1955, BStBl. III 1956, 18; BFH vom 2.4.1957, BStBl. III 1957, 273; BFH vom 1.9.1959, BStBl. III 1959, 482; BFH vom 9.12.1960, BStBl. III 1961, 155; BFH vom 20.11.1962, BStBl. III 1963, 58; BFH vom 7.2.1963, HFR 1963, 331.

⁴⁰ HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Anm. 13 [2]; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 142.

⁴¹ Vgl. RFH vom 24.3.1937, RStBl. 1937, 939, zur Teilbetriebsverpachtung oder gewerblichen Vermögensverwaltung.

Pachtbeginn festgehaltenen Werte berechnet. Hatte hingegen der Verpächter das Wahlrecht ausgeübt, wurde durch seine Erklärung der Tatbestand der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) rückwirkend auf den Beginn der Verpachtung verwirklicht. Auch in diesem Fall wurde der Aufgabegewinn auf der Grundlage der zu Pachtbeginn festgehaltenen Werten ermittelt und besteuert.⁴² Daher blieben mögliche Wertänderungen der Verpachtungsgegenstände während des Verpachtungszeitraums unberücksichtigt.⁴³ Methodisch gesehen bedeutete die Konstruktion des ruhenden Gewerbebetriebs eine rückwirkende Steuerstundung über den gesamten Verpachtungszeitraum.⁴⁴

3. Betriebsfortführung in der Form der Verpachtung

Der BFH setzte mit seinem Urteil⁴⁵ vom 13. November 1963 die bis dahin gültige Rechtsprechung zum ruhenden Gewerbebetrieb während der Betriebsverpachtung außer Kraft. Der Große Senat führte dafür in seiner Urteilsbegründung an, daß der Begriff des „ruhenden Gewerbebetriebs“⁴⁶ dem Einkommensteuerrecht nicht bekannt sei.

Durch die Entscheidung des BFH wurde dem ursprünglichen Betriebsinhaber das sog. „Verpächterwahlrecht“⁴⁷ eingeräumt, das ihm ermöglicht, sich zwischen der Betriebsaufgabe und der Fortführung des Betriebs „in Form der Verpachtung“ zu entscheiden.⁴⁸ Während des Zeitraums der Verpachtung besteht das Betriebsvermögen als solches fort, und der Verpächter erzielt weiterhin gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). Erklärt der Verpächter, den Betrieb nicht mehr fortführen zu wollen, gilt dieser gem. § 16 Abs. 3 EStG als aufgegeben. Die stillen Reserven müssen zu diesem Zeitpunkt aufgedeckt und besteuert werden.⁴⁹

⁴² BFH vom 2.4.1957, BStBl. III 1957, 273; BFH vom 1.9.1959, BStBl. III 1959, 482; BFH vom 9.12.1960, BStBl. III 1961, 155.

⁴³ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 127.

⁴⁴ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁴⁵ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124.

⁴⁶ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁴⁷ BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863.

⁴⁸ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 143.

⁴⁹ BFH vom 18.3.1964, BStBl. III 1964, 303; BFH vom 29.10.1981, BStBl. II 1982, 381; BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412.

4. Betriebsverpachtung als bloße Betriebsunterbrechung

Im Jahre 1984 wurde die bis heute gültige Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung neu begründet.⁵⁰ Die grundlegende Konstruktion der richterlichen Fiktion des fortbestehenden Gewerbebetriebs während der Verpachtung wurde beibehalten.⁵¹ In dem Urteil wurden lediglich weitergehende Erläuterungen zur Qualifikation der Betriebsverpachtung gegeben. Dies bedeutet, daß die Betriebsverpachtung als „bloße Betriebsunterbrechung“⁵² zu bewerten ist.

II. Definition und Erscheinungsformen der Betriebsverpachtung

Die Betriebsverpachtung bzw. Betriebspacht bezeichnet ein vertragliches Rechtsverhältnis, das die zeitlich begrenzte Überlassung eines zum Unternehmen des Verpächters gehörenden Gewerbebetriebs zur entgeltlichen Nutzung durch den Pächter begründet. Die Begriffe Gewerbebetrieb und Unternehmen sind dabei inhaltlich zu differenzieren und determinieren einerseits die wirtschaftliche⁵³ und andererseits die rechtliche⁵⁴ Gesamtheit.

Der BFH unterscheidet die gewerblichen Verpachtungsverhältnisse in echte und unechte Betriebsverpachtungen und meint damit die Rechtsinstitute der Betriebsverpachtung und der Betriebsaufspaltung.⁵⁵ Bei dieser Sichtweise steht das Ausmaß der Einflußnahme des Verpächters auf die unternehmerischen Entscheidungen der Besitzgesellschaft als das verpachtende Unternehmen und der Betriebsgesellschaft als das pachtende Unternehmen im Vordergrund. Ist der ursprüngliche Betriebsinhaber in der Lage, seinen Willen lediglich in der Besitzgesellschaft durchsetzen, liegt eine echte Betriebsverpachtung vor. Kann

⁵⁰ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; PAUS, DSStZ 1986, 354; ders., FR 1989, 729, 730.

⁵¹ LEINGÄRTNER, RWP 1.3, 1365.

⁵² BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457; auch ähnl. BFH vom 17.10.1985, BFH/NV 1987, 84; BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 2.2.1990, BStBl. II 1990, 497; BFH vom 23.3.1995, BFHE 177, 404, 406 f.; MATHIAK, FR 1984, 130; PRESTING, FR 1992, 425; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9282; STAHL, KÖSDI 1989, 7743 f.; krit. PAUS, DSStZ 1986, 354, L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 692.

⁵³ D. SCHNEIDER, Investition und Finanzierung, S. 23; ebenso MÜNSTERMANN, Wert und Bewertung der Unternehmung, S. 18 ff.

⁵⁴ Vgl. GEBLER/HEFERMEHL/ECKARDT/KROPFF, AktG, § 292 Anm. 59, mit kritischen Anmerkungen zur Verwendung des Begriffs Unternehmenspacht. So kann ein Unternehmen, wenn es als Rechtseinheit verstanden wird, nicht Gegenstand eines Pachtvertrags sein.

⁵⁵ BFH vom 13.9.1990, BStBl. II 1991, 79, 80.

der Verpächter hingegen einen „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“⁵⁶ sowohl im Betriebsunternehmen, als auch im Besitzunternehmen ausüben, handelt es sich um eine unechte Betriebsverpachtung bzw. Betriebsaufspaltung. Das Schrifttum schließt sich einer solchen Untergliederung an.⁵⁷

Demgegenüber soll die als echte Betriebsverpachtung bezeichnete Verpachtung eines Gewerbebetriebs in zwei weitere Erscheinungsformen untergliedert werden. Unter dem Begriff der echten Betriebsverpachtung sollen dabei Pachtverhältnisse zwischen fremden Dritten⁵⁸ zusammengefaßt werden. Dagegen werden im weiteren Verpachtungsverhältnisse zwischen Familienangehörigen i. S. des § 15 AO und nahen Verwandten als unechte Form der Verpachtung bezeichnet, ohne daß eine Betriebsaufspaltung verwirklicht wird.

Bei dieser Betrachtungsweise stehen die vielfältigen Anlässe und Motive der Vertragsparteien sich für eine Verpachtung zu entschließen im Vordergrund.⁵⁹ So sind es überwiegend wirtschaftliche Beweggründe, aus denen die Beteiligten eine echte Betriebsverpachtung wählen. Der Verpächter wird sich bspw. dann für eine Verpachtung entscheiden, wenn sich diese im Vergleich zu einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) und einer sicheren Möglichkeit der Wiederanlage des Gegenwerts als vorteilhaft erweist.⁶⁰ Auch kann eine Betriebsverpachtung das

⁵⁶ BFH vom 8.11.1971, BStBl. II 1972, 63, 65; BFH vom 15.1.1998, BStBl. II 1998, 478, 479; BFH vom 21.1.1999, HFR 1999, 477, spricht vom „einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen“; L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 800 ff.

⁵⁷ Der Begriff der unechten Betriebsverpachtung wird im Schrifttum nicht explizit genannt. Dieser läßt sich nur als Rückschluß aus der Abgrenzung gegenüber einer echten Fremdverpachtung entwickeln, jedoch dann mit einer im folgenden abweichenden Bedeutung. So unterscheidet KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 795 f., zwischen echter Fremdverpachtung und dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 321; SCHOOR, DStR 1997, 1, 3; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 2, S. 443, der neben der Betriebsaufspaltung auch Organschaftsverhältnisse unter diesen Begriff zusammenfaßt; PAPE, INF 1991, 49, betrachtet Vertragsarten und möchte echter Pacht- von Wirtschaftsüberlassungsverhältnissen differenzieren; o. V., DStR 1989, 497, bezeichnet die Betriebsverpachtung als „keine echte Betriebsaufspaltung“, differenziert jedoch nicht weiter und faßt auch Verpachtungsverhältnisse zwischen Familienangehörigen unter diesem Begriff zusammen.

⁵⁸ Der BFH vom 13.9.1990, BStBl. II 1991, 79, 80, spricht von einem „familienfremden“ Pächter.

⁵⁹ BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 2 ff., S. 443 ff.; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 53 ff.; OPPENLÄNDER, Die Unternehmenspacht, S. 7 ff.

⁶⁰ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 55.

wirtschaftliche Risiko für alle Beteiligten begrenzen. Zum einen haftet der Verpächter grundsätzlich nicht für solche Risiken, die während der Unternehmensführung durch den Pächter entstanden sind. Zum anderen wird das wirtschaftliche und finanzielle Risiko des Pächters dadurch beschränkt, daß dieser ohne großen Kapitaleaufwand in den Besitz eines Gewerbebetriebs gelangt.

Zusätzlich kann die Betriebsverpachtung als ein Instrument der Unternehmenskooperation und -konzentration genutzt werden.⁶¹

Bei der unechten Betriebsverpachtung geben im wesentlichen private Erwägungen den Ausschlag, sich für eine Verpachtung zu entscheiden.⁶² So führt die unechte Betriebsverpachtung regelmäßig nicht zu einer Wiederaufnahme der aktivenwerbenden Tätigkeit durch den ehemaligen Betriebsinhaber, sondern der Gewerbebetrieb geht im Rahmen der unentgeltlichen Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) auf den Rechtsnachfolger über und wird von ihm fortgeführt. Daher zählt die Literatur⁶³ diese Form der Betriebsverpachtung zu den Konstruktionen der Unternehmensnachfolge. Hierdurch wird Familiengesellschaften die Möglichkeit geboten, die Unternehmensübertragung schrittweise zu gestalten, so daß die Endgültigkeit eines Eigentümerwechsels gemäßigt verlaufen kann.⁶⁴ Zudem begrenzen sich bei der unechten Betriebsverpachtung die steuerlichen Beweggründe nicht allein auf die Frage des Vorteil einer Verpachtung im Ver-

⁶¹ OPPENLÄNDER, Die Unternehmenspacht, S. 7 ff.; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 57 f.

⁶² K. F. WENDT, INF 1983, 557.

⁶³ BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H2, S. 443; K. F. WENDT, INF 1983, 557, NEUFANG, INF 1987, 443; MÄRKLE, INF 1982, 526, 527; VEIGEL, INF 1987, 228; HILLER, INF 1987, 465; RABE, INF 1987, 219; MEIER, INF 1992, 4, 5; LANGENFELD, Vertragsgestaltung, Rnr. 380; PAUS/KUHN, Kinder im Steuerrecht, Rdn. 1340, S. 350; PAUS/ECKMANN, Steuersparende Gestaltungen mit Kindern, Rdn. 1140, S. 250.

⁶⁴ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 54, spricht von der Betriebsverpachtung als eine „gute Übergangslösung“; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 166; NEUFANG, INF 1987, 443, ist der Auffassung, daß im Falle einer Betriebsverpachtung zur Regelung der Unternehmensnachfolge die Eltern in der Anfangszeit die „Steigbügel“ halten können. MÜLLER/OHLAND/BRANDMÜLLER, Gestaltung der Erb- und Unternehmensnachfolge in der Praxis, Rz. A 25, S. 20, sehen die Zeit der Betriebsverpachtung als eine „gute Testphase“ für den Nachfolger, während derer der bisherige Inhaber die Entwicklung seines Nachfolgers verfolgen und notfalls gegen ein „Herunterwirtschaften“ einschreiten kann. Ähnlich sieht dies auch der BFH, der die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs als häufig gesuchte „Zwischenlösung“ (BFH vom 27.2.1997, BStBl. II 1997, 512, 513) bis zur endgültigen Hofübergabe an den „künftigen Hoferben“ (BFH vom 13.9.1990, BStBl. II 1991, 79) bezeichnet.

gleich zur einer Veräußerung. Diese Form verfügt zusätzlich über steuerliche Nebeneffekte, auf die im folgenden noch weiter eingegangen wird.

III. Zivilrechtliche Grundlagen

1. Allgemeines

Die Betriebsverpachtung bzw. Betriebspacht ist im Bürgerlichen Gesetzbuch nicht kodifiziert.⁶⁵ Ebenso fehlt es an einer abschließenden Regelung im Handelsrecht.⁶⁶ Zudem unterbleibt eine genaue Definition der Begriffe durch die Rechtsprechung.⁶⁷ Nach allgemeiner Auffassung finden die Vorschriften über die Pacht (§§ 581 ff. BGB) auf die Betriebsverpachtung Anwendung. Daneben werden aber auch Regelungen zum Mietrecht (§§ 535 ff. BGB) und zur unentgeltlichen Nutzungsüberlassung (§ 598 BGB) verwandt. Die fehlende zivilrechtlich präzise Abgrenzung zwischen Miete, Pacht und Nutzungsüberlassung hat jedoch keinerlei Auswirkungen auf die steuerlichen Konsequenzen.⁶⁸

Aus zivilrechtlicher Sichtweise handelt es sich bei dem Pachtvertrag um einen gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrag.⁶⁹ Basiert hingegen die Betriebsverpachtung nicht auf einer schuldrechtlichen, sondern einer dinglichen Grundlage, finden ebenfalls die Grundsätze der Betriebsverpachtung Anwendung.⁷⁰ Da neben den Regelungen über die Pacht (§§ 581 ff. BGB) vielfach noch die Vorschriften zum

⁶⁵ OPPENLÄNDER, Die Unternehmenspacht, S. 40; CARLÉ, KÖSDI 1987, 6852 Tz. 1.

⁶⁶ Nur das Aktienrecht verfügt durch den § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG über eine eigene Vorschrift zur Unternehmenspacht, deren Regelungen sich auf die Verpachtung eines Betriebs einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien beschränkt. Daneben ist die Unternehmenspacht weiteren strengen Vorschriften des Aktienrechts unterworfen; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 36 ff.; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 12, S. 448 f., HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5, Anm. 1459.

⁶⁷ CARLÉ, KÖSDI 1987, 6852 Tz. 7.

⁶⁸ Der BFH vom 19.2.1976, BStBl. II 1976, 415; BFH vom 23.6.1977, BStBl. II 1977, 719; BFH vom 7.8.1979, BStBl. II 1980, 181; BFH vom 24.5.1989, BFH/NV 1989, 697, unterscheidet selbst nicht korrekt zwischen Miete, Pacht und Nutzungsüberlassung. Für die steuerlichen Konsequenzen ist dies jedoch ohne Belang, da das Verpächterwahlrecht unabhängig von der Art des Vertrags besteht; ebenso GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 171; BFH vom 19.8.1998, BFH/NV 1999, 454, für die unentgeltliche Nutzungsüberlassung.

⁶⁹ PALANDT/PUTZO, BGB, § 581 Anm. 1.

⁷⁰ ERDWEG in HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 429; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 702; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 323.

Kaufvertrag (§ 433 BGB),⁷¹ zum Darlehen (§ 607 BGB), zur Forderungsabtretung (§§ 398 ff. BGB) und zur Schuldübernahme (§ 414 BGB) in die Vereinbarungen der Vertragsparteien einfließen, stellt sich der Betriebsverpachtungsvertrag häufig als ein kombinierter Vertrag dar.⁷²

Der Pachtvertrag kann grundsätzlich frei jeglicher Formvorschriften vereinbart werden.⁷³ Umfaßt die Verpachtung jedoch im Betriebsvermögen befindliche Grundstücke und werden diese für länger als ein Jahr verpachtet, bedarf der Vertrag gem. §§ 581 Abs. 2, 566 Satz 1 BGB der Schriftform.⁷⁴ Mangelt es in einem solchen Fall an der gesetzlich geforderten Schriftform, gilt der Vertrag entsprechend der Vorschriften der §§ 581 Abs. 2, 566 Satz 2 BGB als für unbestimmte Zeit geschlossen und kann zum Schluß des ersten Pachtjahres gekündigt werden. Für eine spätere Rückabwicklung ist jedoch eine generelle schriftliche Regelung dringend geboten.⁷⁵

2. Pachtgegenstand

Der Gegenstand des Pachtvertrags umfaßt den ganzen, bislang durch den Verpächter geführten Gewerbebetrieb.⁷⁶ Da sich der gesamte Betrieb aus einer Vielzahl von Einzelobjekten zusammensetzen kann, empfiehlt sich eine genaue Bezeichnung und Auflistung dieser Objekte in einer dem Pachtvertrag beigelegten Anlage. Zusätzlich sollten solche Gegenstände, die nicht durch den Pächter gepachtet, sondern von diesem käuflich erworben werden, separat erfaßt und ebenfalls dem Pachtvertrag als Anlage beigelegt werden.⁷⁷

⁷¹ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 32.

⁷² PIETSCH/TEHLER, Betriebsaufgabe und Unternehmensnachfolge, Tz. 179, S. 52.

⁷³ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 18.

⁷⁴ STRECK/SCHWEDHELM, Steuerliches Vertrags- und Formularbuch, A. 2.02 Rz. 19; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1256, S. 353.

⁷⁵ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 29.

⁷⁶ SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuer Formular Hdbch., Rdnr. 2572.

⁷⁷ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1279 ff., S. 358 ff.; KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 20.

Das zivilrechtliche Eigentum an dem zur Nutzung überlassenen Anlagevermögen bleibt bei einem Pachtvertrag beim Verpächter (§§ 581 ff. BGB).⁷⁸ Für die Instandhaltungen und den Ersatz der Pachtgegenstände hat ohne eine entsprechende vertragliche Regelung grundsätzlich der Verpächter zu sorgen (§§ 581 Abs. 2, 536 BGB).⁷⁹ Nur wenn Grundstücke mit Inventar verpachtet werden, obliegt dem Pächter ausnahmsweise die Erhaltungspflicht für das Inventar (§ 582 Abs. 1 BGB).⁸⁰ Werden nun durch den Verpächter während der Pacht Ersatzbeschaffungen oder Neuanschaffungen vorgenommen, steht dem Verpächter auch an diesen Wirtschaftsgütern das zivilrechtliche Eigentum zu (§§ 433 Abs. 1, 929 BGB).⁸¹ Eine vom bürgerlichen Recht abweichende Zuordnung des Wirtschaftsguts an einen anderen als den Eigentümer ist nur möglich, wenn der andere die tatsächliche Herrschaftsgewalt über das Wirtschaftsgut so ausübt, wie es im allgemeinen einem Eigentümer zusteht (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Voraussetzung ist, daß der zivilrechtliche Eigentümer von der Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausgeschlossen sein muß. Nur ein „wirtschaftlicher Eigentümer“ könnte diese Bedingung erfüllen. Der Pächter ist aber grundsätzlich Fremdbesitzer, da ihm nur ein Nutzungsrecht an den Pachtgegenständen zusteht (§ 581 Abs. 1 Satz 1 BGB). Zusätzlich würde die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum dem Sinn und Zweck der Betriebsverpachtung widersprechen, da wirtschaftlich eine Veräußerung vorläge und die in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern wären.⁸²

Hat sich der Pächter abweichend von §§ 581 Abs. 2, 536 BGB vertraglich verpflichtet, das Anlagevermögen zu ersetzen, zu erweitern oder sogar zu modernisieren, stehen dem Verpächter mehrere Vertragsgestaltungen zur Verfügung, um das Eigentum an den angeschafften Pachtgegenständen zu erlangen. Handelt es sich um Ersatzbeschaffungen für Grundstücksinventar (§ 582

⁷⁸ BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 653, S. 185.

⁷⁹ PALANDT/PUTZO, BGB, § 582 Anm. 6.

⁸⁰ PALANDT/PUTZO, BGB, § 582 Anm. 7.

⁸¹ BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 653, S. 185.

Abs. 1 BGB), erfolgt der Eigentumsübergang entsprechend der Rechtslage nach bürgerlichem Recht (§§ 582, 582a Abs. 2, 930, 868 BGB).⁸³ Bei den verbleibenden Anschaffungen erwirbt der Pächter das Eigentum in direkter Stellvertretung für den Verpächter, dem er entweder gem. §§ 433 Abs. 1, 164 Abs. 1, 929, 868 BGB, oder aufgrund der Vereinbarung eines antizipierten Besitzkonstituts (§§ 929, 930, 868) oder aufgrund des Rechtsinstituts „Geschäft, wen es angeht“ (§§ 433 Abs. 1, 164 Abs. 1, 929, 868 BGB) den mittelbaren Besitz verschafft.⁸⁴

Nur wenn der Pächter im eigenen Namen oder ohne eine entsprechende Vereinbarung zwischen den beiden Vertragsparteien Wirtschaftsgüter beschafft, werden diese Eigentum des Pächters (§§ 433 Abs. 1, 929 BGB).⁸⁵ In solchen Fällen besteht jedoch die Gefahr, daß das Eigentum am Gewerbebetrieb allmählich auf den Pächter übergeht, wenn der Verpächter keine Investitionen mehr tätigt und die verpachteten Gegenstände dem laufenden Werteverzehr unterworfen sind. Daher sollte im Interesse des Verpächters die Vereinbarung eines Eigenbeschaffungsverbots für den Pächter zwingend sein.⁸⁶ In einigen Fällen wird dem Pächter dennoch die Möglichkeit einer Erweiterung des gepachteten Gewerbebetriebs eingeräumt, da der Verpächter aus finanziellen Gründen häufig nicht in der Lage ist, derartige Investitionen zu tätigen. Ist der Pächter Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter, sollte ihm vertraglich zugesichert werden, daß er zum Ende der Pacht einen Ersatzanspruch gegen den Verpächter hat, wenn er sich nicht zum Abriß bzw. zur Entfernung verpflichtet hat.

3. Firmenfortführung

Der Pächter hat die Möglichkeit, den überlassenen Gewerbebetrieb entweder mit oder ohne die Firma zu übernehmen. Gerade wenn das Pachtobjekt ein gut geführtes Unternehmen ist, kann es für den Pächter von Vorteil sein, die Firma fortzuführen. Es kann aber auch im Interesse des Verpächters liegen, daß der Pächter gem. § 22 HGB die bisherige Firma übernimmt. Daher wird häufig nicht

⁸² BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63.

⁸³ BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509; PALANDT/PUTZO, BGB, § 582 Anm. 7 und § 582a Anm. 9.

⁸⁴ HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5 Anm. 1466; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 119 f.

⁸⁵ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 652, S. 185.

nur eine Berechtigung, sondern sogar eine Verpflichtung zur Fortführung der Firma vertraglich vereinbart.

Eine Firmenfortführung kann sich jedoch für beide Vertragsparteien auch als risikoreich erweisen. So werden einerseits in der Praxis die noch offenen Forderungen des bisherigen Inhabers nicht auf den Pächter übertragen. Im Falle einer Firmenübernahme können jedoch die Schuldner gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 HGB ihre Leistungen mit befreiender Wirkung an den Pächter entrichten, da die im Betrieb des bisherigen Inhabers begründeten Forderungen als auf den Pächter übergegangen gelten. Dies kann dadurch verhindert werden, daß der Vorschrift des § 25 Abs. 2 HGB entsprochen und im Handelsregister eingetragen wird, daß die Forderungen nicht auf den Pächter übergegangen sind. Andererseits stellt sich die Firmenfortführung für den Pächter als riskant heraus, wenn dieser gem. § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB für die durch den früheren Inhaber eingegangenen Verbindlichkeiten haften muß.⁸⁷ Auch in diesem Fall läßt sich durch einen entsprechenden Eintrag im Handelsregister das gewünschte Ziel erreichen und die Haftung des Pächters ausschließen.⁸⁸ Einen solchen Haftungsausschluß gilt es aber auch für den Verpächter mit Pachtende zu vereinbaren, da die gleiche Problematik, die zuvor den Pächter betraf, nun ihm droht.⁸⁹

4. Vorräte

Hinsichtlich der Handhabung des Vorratsvermögens stehen alternative Gestaltungen zur Verfügung: Zum einen ist es gängige Praxis, daß der Pächter den Bestand an Vorräten mit Pachtbeginn kauft (§§ 433 Abs. 1, 929 BGB). Durch den Erwerb erlangt der Pächter zivilrechtliches Eigentum an den Vorräten.⁹⁰ Als Einkaufspreise werden üblicherweise die aktuellen Wiederbeschaffungskosten angesetzt. Für diesen Fall sollte sich der Pächter durch den Verpächter vertraglich zusichern

⁸⁶ SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuer Formular Hdbch., Rdnr. 2574 f.; dazu auch § 1 A, S. 1 ff.

⁸⁷ BGH vom 29.3.1982, NJW 1982, 1647; K. SCHMIDT, NJW 1982, 1648, für den Fall des Erwerbs des Umlaufvermögens und Verpachtung des Anlagevermögens.

⁸⁸ STRECK/SCHWEDHELM, Steuerliches Vertrags- und Formularbuch, A. 2.02 Rz. 37; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 30; ders., Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 20.

⁸⁹ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 22; STRECK/SCHWEDHELM, Steuerliches Vertrags- und Formularbuch, A. 2.02 Rz. 37.

⁹⁰ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 131 f.; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1288, S. 361.

lassen, daß dieser die Bestände zum Pachtende wieder zurückkaufen wird. Zum anderen steht es dem Pächter frei, zu Beginn der Verpachtung die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die Waren sowie die unfertigen und fertigen Erzeugnisse darlehensweise zu übernehmen (§ 607 BGB). Die Hingabe dieser Güter ist mit der Verpflichtung verbunden, die übernommenen Vorräte in gleicher Art, Menge und Güte nach Beendigung des Pachtvertrags wieder zurückzuübertragen.⁹¹ Anders als beim überlassenen Anlagevermögen hat der Pächter die uneingeschränkte Verfügungsmacht über die übernommenen Bestände, in dem es ihm möglich ist, diese wie der zivilrechtliche Eigentümer zu verbrauchen oder zu verkaufen.⁹² Hierdurch erlangt der Pächter wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).⁹³ Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dem Pächter die Vorräte zu verpachten. Der Verpächter bleibt zivilrechtlicher Eigentümer.⁹⁴ Der Pächter kann über die Bestände verfügen, muß jedoch für Ersatz sorgen, der erneut in das Eigentum des Verpächters übergeht.⁹⁵ Da aber der Pächter die Vorräte nicht wie das gepachtete Anlagevermögen nutzt und es anschließend wieder zurück gibt, sondern das Vorratsvermögen verbraucht und veräußert, ist der Pächter aufgrund dieser Verfügungsmacht wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).⁹⁶

5. Pachtdauer

Die Pacht endet üblicherweise mit Ablauf der im Vertrag eingegangenen Zeitdauer (§§ 581 Abs. 2, 564 Abs. 1 BGB). Der zeitliche Umfang der Pacht ist ständiger Bestandteil eines Pachtvertrags und kann von mehreren unterschiedlichen Faktoren bspw. von der Art des verpachteten Betriebs und den persönlichen Präferenzen der Vertragspartner abhängig sein. Die gängige Praxis sieht mehrjährige Pachtverträge mit einer Mindestpachtzeit von bis zu 10 Jahren voraus, die

⁹¹ BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 649, S. 184.

⁹² BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51, 52; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 131 f..

⁹³ BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 649, S. 184.

⁹⁴ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 916, S. 245 f.; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, E 160, S. 368.

⁹⁵ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 916, S. 245 f.; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, E 160, S. 368.

⁹⁶ RFH vom 26.1.1937, RStBl. 1997, 503; BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51, 52; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 131 f.

sich nach Ablauf dieser Pachtdauer automatisch um ein Jahr verlängern.⁹⁷ Teilweise wird dem Pächter die Option eingeräumt, die Pacht einseitig zu prolongieren.⁹⁸

Mangelt es an einer vereinbarten Vertragslaufzeit, kann das Pachtverhältnis von beiden Vertragsparteien gem. §§ 581 Abs. 2, 564 Abs. 2, 565 BGB gekündigt werden. Auch können Pachtverträge mit einer Laufzeit von mehr als dreißig Jahren entsprechend der gesetzlichen Kündigungsfristen gekündigt werden (§§ 581 Abs. 2, 567 BGB).⁹⁹ Die gesetzlichen Kündigungsfristen sind in den §§ 581 Abs. 2, 565 Abs. 1 BGB geregelt. Die Kündigung ist nur zum Ende eines jeden Pachtjahrs möglich und muß am dritten Werktag eines Kalendermonats für den Ablauf des Kalendervierteljahrs erfolgen. Die Kündigungsfristen berechnen sich nach §§ 187 ff. BGB.¹⁰⁰

Aus Gründen des Pächterschutzes¹⁰¹ sind die Möglichkeiten des Verpächters einen Pachtvertrag zu kündigen begrenzt und an strenge Anforderungen geknüpft.¹⁰² So muß ein erheblicher Verstoß bspw. durch einen vertragswidrigen Gebrauch des Pachtgegenstands vorliegen, damit der Verpächter gem. §§ 581 Abs. 2, 553 BGB vorzeitig kündigen kann.¹⁰³ Auch bei einem Zahlungsverzug des Pächters kann der ursprüngliche Betriebsinhaber außerordentlich kündigen (§§ 581 Abs. 2, 554 BGB). Ebenso steht dem Pächter gem. §§ 581 Abs. 2, 542 BGB das Recht zu, bei vertragswidriger Zurückhaltung eines Pachtgegenstands das Pachtverhältnis fristlos zu kündigen.¹⁰⁴

Trotz der gesetzlichen Regelung sollte das Kündigungsrecht dringender Bestandteil eines jeden Pachtvertrags sein.

6. Pachtzins

Für die Ermittlung und Festsetzung des Pachtzinses finden in der Praxis verschiedene methodische Verfahrensweisen Anwendung, wobei sich diese grundlegend

⁹⁷ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 23.

⁹⁸ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 31.

⁹⁹ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1327, S. 370; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 30 f.

¹⁰⁰ STAUDINGER/SONNENSCHNEIN, BGB, § 581 Rn. 399.

¹⁰¹ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 30 f.

¹⁰² SOERGEL/HEINTZMANN, BGB, § 581 Rz. 36.

¹⁰³ STAUDINGER/SONNENSCHNEIN, BGB, § 581 Rn. 327, 404.

in eine feste und eine variable Pacht unterteilen lassen. Die verbreitetste Methode ist die Vereinbarung einer festen Pachtzinsrate. Als Berechnungsgrundlage für die Ermittlung der Pachtzinshöhe dienen meistens die Zeitwerte¹⁰⁵ der Pachtgegenstände. Da die Pachtverträge in aller Regel für eine bestimmte Zeitdauer ausgerichtet sind und sich zukünftige Entwicklungen¹⁰⁶ bspw. hinsichtlich der Währungsstabilität, der Rentabilität und des Geldbedarf des verpachteten Unternehmens nicht oder nur schwerlich vorhersehen und sich kaum in der Höhe des Pachtzinses berücksichtigen lassen, empfiehlt sich für den Verpächter zusammen mit der Vereinbarung einer Festpacht noch eine vertraglich zugesicherte Wertsicherung seines Pachtentgelts. Eine solche Sicherung kann sowohl durch eine Wertsicherungsklausel¹⁰⁷, die einer Genehmigung der Deutschen Bundesbank bzw. der zuständigen Landeszentralbank i. S. des § 3 WährG bedarf, als auch durch eine Spannungsklausel¹⁰⁸ oder einen Leistungsvorbehalt¹⁰⁹ erreicht werden, die jeweils genehmigungsfrei vereinbart werden können.¹¹⁰

In einigen Geschäftsbereichen¹¹¹ bestimmt sich die Pacht als festgelegter Prozentsatz vom erzielten Gewinn oder Umsatz des verpachteten Gewerbebetriebes. Vereinzelt wird dieser feste vom Hundertsatz durch eine gewinn- oder umsatzabhängige Staffelung von unterschiedlichen Sätzen variiert, so daß mit Erlangen einer bestimmten Gewinn- bzw. Umsatzhöhe der Prozentsatz für die Bemessung des Pachtzinses steigt oder sinkt.¹¹² Daneben treten in der Praxis Mischformen aus Fixpacht und variablen Pacht auf. So wird zum einen i. V. m. der variablen Pacht eine Mindestpacht vereinbart, um dem Verpächter einen vorher bekannten und somit festen Pachtzins zu gewährleisten. Zum anderen sind solche Gestaltungen denkbar, die für Teile des verpachteten Vermögens von einer festen Pacht und

¹⁰⁴ STAUDINGER/SONNENSCHNEIN, BGB, § 581 Rn. 302.

¹⁰⁵ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 25.

¹⁰⁶ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1309 ff., S. 366 ff.

¹⁰⁷ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1311, S. 367.

¹⁰⁸ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1312, S. 367 f.

¹⁰⁹ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1313, S. 368.

¹¹⁰ KNOPPE, Betriebsverpachtung – Betriebsaufspaltung, S. 32; ders., Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 25; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1310 ff, S. 367 f.

¹¹¹ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 24, nennt als Beispielen für eine umsatzbezogenen Pachtzins Abbaubetriebe, das Gaststätten- und Hotelgewerbe und die Apothekenpacht.

¹¹² SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuer Formular Hdbch., Rdnr. 2584.

zudem noch von einer variablen vom Gewinn- bzw. Umsatz abhängigen Pacht ausgehen.¹¹³

Üblicherweise ist die Pacht monatlich oder vierteljährlich zu zahlen.¹¹⁴ Die Höhe des Pachtentgelts ist keinen einheitlichen Regelungen unterworfen, so daß ein „marktüblicher“¹¹⁵ Pachtzins nicht existiert. Dieser kann von den unterschiedlichsten Faktoren abhängig sein: Die Verzinsung der Zeitwerte der überlassenen Pachtgegenstände bildet dabei einen wesentlichen Bestandteil.¹¹⁶ Diese sollte zumindest den langfristigen alternativen Anlageformen entsprechen.¹¹⁷ Neben einer Verzinsungsvergütung wird i. d. R. eine Entschädigung für die Abnutzung der Pachtobjekte vereinbart. Die Höhe dieser Abschreibungsvergütung sollte an dem tatsächlichen Werteverzehr bemessen werden.¹¹⁸ Eine entsprechende Vereinbarung kann jedoch unterbleiben, wenn dem Pächter die Substanzerhaltung für die gepachteten Gegenstände vertraglich auferlegt wurde. In einem solchen Fall erhält der Verpächter zum Pachtende vom Pächter die überlassenen Pachtgegenstände im ursprünglichen Zustand zurück.¹¹⁹ Hat sich der Verpächter verpflichtet für Erweiterungs- oder Erneuerungsinvestitionen des überlassenen Gewerbebetriebs Sorge zu tragen, erfolgt mit Umsetzung dieser eine korrespondierende Anpassung des Pachtzinses.¹²⁰ Wird darüber hinaus auch der Geschäfts- oder Firmenwert verpachtet, ist es erforderlich, eine entsprechende Vergütung für die Überlassung zu vereinbaren.¹²¹ Werden die Vorräte durch die Vereinbarung eines Sachdarlehens (§ 607 BGB) auf den Pächter übertragen, ist dieses ebenfalls bei der Ermittlung des Pachtzinses zu berücksichtigen und das Darlehen entsprechend zu verzinsen.¹²² Werden hingegen die Vorratsbestände verpachtet, ist der Pachtzins entsprechend zu erhöhen.

¹¹³ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1319, S. 369.

¹¹⁴ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 24.

¹¹⁵ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1306, S. 366.

¹¹⁶ KNOPPE, Betriebsverpachtung – Betriebsaufspaltung, S. 261 f.

¹¹⁷ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1053 ff., S. 289.

¹¹⁸ KNOPPE, Betriebsverpachtung – Betriebsaufspaltung, S. 268 ff.

¹¹⁹ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 29.

¹²⁰ HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5 Anm. 1459.

¹²¹ KNOPPE, Betriebsverpachtung – Betriebsaufspaltung, S. 263 ff.

¹²² KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 27.

Darüber hinaus sollte der Pachtzins im Zusammenhang mit Verpachtungsverhältnissen zwischen Familienangehörigen und nahen Verwandten einer Angemessenheitsprüfung unterzogen werden.¹²³

7. Laufende Verträge

Um eine ungestörte Fortführung des Gewerbebetriebs auch während des Verpachtungszeitraums zu gewährleisten, besteht die Notwendigkeit, daß der Pächter in die laufenden Verträge¹²⁴ eintritt.¹²⁵ Da gem. § 613a BGB bei rechtsgeschäftlichen Betriebs- oder Teilbetriebsübergängen die Arbeitsverhältnisse zwingend auf den Nachfolger übergehen und das BAG entschieden hat, daß es sich bei der Verpachtung eines Betriebs um eine rechtsgeschäftliche Betriebsnachfolge handelt, gilt die Vertragsfortführung im besonderen auch für die bestehenden Anstellungs- und Arbeitsverhältnisse.¹²⁶

¹²³ Vgl. BFH vom 30.1.1980, BStBl. II 1980, 449; BFH vom 14.4.1983, BStBl. II 1983, 555; BFH vom 22.5.1984, BStBl. II 1985, 243; BFH vom 28.1.1986, BStBl. II 1986, 348; BFH vom 5.6.1986, BStBl. II 1986, 798, zu den besonderen Voraussetzungen zur einkommensteuerlichen Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 764 ff., S. 206 ff., KORN, Kölner Hdbch. Betriebsaufspaltung, Tz. 1019 ff., S. 316 f.; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 250 ff.; KLEINEIDAM, StuW 1989, 250 ff.; RUPPEL, BB 1996, 458 ff.; O. V., DStR 1986, 657; SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 57, 59 f.; MÄRKLE, INF 1982, 526, 528.

¹²⁴ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 8, nennt als Beispiele Beschaffungs- und Lieferverträge, Leasing- und Leihverträge, Lizenz- und Know-how-Verträge.

¹²⁵ KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 27 f.

¹²⁶ BAG vom 25.2.1981, DB 1981, 1140; U. H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387, 409.

B. Beginn der Betriebsverpachtung

Die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs lassen sich in positive und negative „Tatbestands“-merkmale unterteilen. Die positiven Bedingungen setzen sich zusätzlich aus sachlichen und persönlichen Gegebenheiten zusammen, wobei sich die sachlichen auf den Pachtgegenstand und die persönlichen auf die Eigenschaften des Verpächters beziehen, dem das Wahlrecht zusteht. Die negativen Voraussetzungen schließen bestimmte Konstellationen, die mit dem Rechtsinstitut kollidieren, von der Betriebsverpachtung aus.

I. Positive Voraussetzungen der Betriebsverpachtung

1. Sachliche Voraussetzungen

a) Gewerbebetrieb

Die Betriebsverpachtung setzt voraus, daß der Gewerbebetrieb¹²⁷ dem Pächter zur Nutzung überlassen wird.¹²⁸ Der Betrieb als Vertragsgegenstand ist dabei der Inbegriff für sämtliche Gegenstände, Rechte, immaterielle Güter und Erwerbsschancen eines Betriebs.¹²⁹ Hierbei ist weder zwingend notwendig, daß der Betrieb als „geschlossener Organismus“¹³⁰ verpachtet wird, noch daß alle Betriebsgegenstände¹³¹ überlassen werden müssen. Als ausreichend wird lediglich die Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen als einheitliches Ganzes¹³² angesehen.¹³³ Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören dabei die Wirtschaftsgüter, die den bisherigen Gewerbebetrieb geprägt haben. Die Beurteilung

¹²⁷ Gem. R 139 Abs. 5 Satz 1 EStR steht die Verpachtung eines Teilbetriebs einem ganzen Gewerbebetrieb gleich.

¹²⁸ BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 885; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 924.

¹²⁹ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 19 f.; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5 Anm. 1455; SCHOOR, DStR 1997, 1.

¹³⁰ BFH vom 4.11.1965, BStBl. III 1966, 49; BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 885; BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474, 479; BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578, 579; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 11.2.1999, BFH/NV 1999, 1198; L. SCHMIDT/WACKER, § 16 Rz. 696; BORNHAUPT, DStZ 1999, 573.

¹³¹ BFH vom 7.8.1979, BStBl. II 1980, 181; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260, 261; BFH vom 22.5.1990, BStBl. II 1990, 780; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 924; BFH vom 1.4.1996, BFH/NV 1996, 787.

¹³² BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474, 479; BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578.

der Wesentlichkeit ist jedoch gesetzlich nicht geregelt.¹³⁴ Auch sind durch höchst-richterliche Rechtsprechung nur in Einzelfällen genaue Entscheidungen zur Beurteilung der Anforderungen an die entsprechenden Wirtschaftsgüter gefällt worden, die das Gepräge des Betriebs darstellen.¹³⁵ Grundsätzlich ist das Kriterium der Wesentlichkeit eines im Betriebsvermögen stehenden Gegenstandes auf die potentielle Betriebsfortführung durch den ursprünglichen Betriebsinhaber oder seinen Rechtsnachfolger auszurichten.¹³⁶ Hinsichtlich der Problematik, die sich mit dem Versuch einer Beurteilung der Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage für den ursprünglichen Betriebsinhaber stellt, wird sich im weiteren noch näher zu befassen sein.

In diesem Zusammenhang wird teilweise durch die Literatur die Auffassung vertreten, daß Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückgehalten und kurzfristig einer anderweitigen Verwendung zugeführt werden können.¹³⁷ Dies widerspricht jedoch der Voraussetzung, den Gewerbebetrieb einheitlich einem Pächter zur Nutzung zu überlassen.¹³⁸ Somit besteht die Möglichkeit einer anderweitigen Verwendung nur für die Gegenstände des Betriebsvermögens, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen des verpachteten Gewerbebetriebs sind.¹³⁹

b) Wirtschaftliche Identität

Die Fortführung der betrieblichen Tätigkeit durch den Verpächter nach Beendigung der Verpachtung ist eine wesentliche Voraussetzung, die der BFH an das

¹³³ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 13.7.1967, BStBl. III 1967, 751, 752; BFH vom 19.2.1976, BStBl. II 1976, 415, 416; BFH vom 30.4.1985, BFH/NV 1986, 21; BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

¹³⁴ PLÜCKEBAUM, DStR 1967, 85; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 194.

¹³⁵ FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284 f.

¹³⁶ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 924; BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

¹³⁷ MATHIAK, FR 1984, 129, 132; a. A. EHLERS, DStZ 1987, 557, 560. Der BFH vom 17.9.1997, BFH/NV 1998, 311, 312, hält sich mit einer Entscheidung zurück. Die Reservehaltung widerspricht aber zum einen der Voraussetzung für eine Betriebsverpachtung, daß alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlassen werden müssen. Zum anderen besteht die Gefahr, daß die Betriebsfortführung durch den Verpächter nach Verpachtungsende nicht oder nur noch im beschränkten Maße möglich ist. Gerade das von MATHIAK aufgeführte Beispiel der Zurückbehaltung eines als wesentlich einzuschätzenden Geschäfts- oder Firmenwerts, der u. a. auf Kundenbeziehungen basiert, steht der Praxis entgegen. So bedarf ein Kundenstamm einer kontinuierlichen Betreuung innerhalb eines laufenden Gewerbebetriebs. Eine Reservehaltung kann dies m. E. nicht gewährleisten.

¹³⁸ MATHIAK, FR 1984, 129, 132.

¹³⁹ BFH vom 14.12.1978, BStBl. II 1979, 300; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9282.

Vorliegen einer Betriebsverpachtung richtet.¹⁴⁰ Dieser Anforderung kann aber nur dann entsprochen werden, wenn der Betrieb vor und nach der Betriebsverpachtung wirtschaftlich identisch ist.¹⁴¹ Die Beurteilung der wirtschaftlichen Übereinstimmung knüpft an die Überprüfung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an. So dürfen keine Umgestaltungen erheblichen Umfangs an diesen vorgenommen werden.¹⁴² Lediglich die üblichen Anpassungen eines Unternehmens an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse¹⁴³ bspw. die Umstellung eines Warensortiments, die Umgestaltung eines Groß- in einen Einzelhandel, Modernisierungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen, aber auch ein Strukturwandel¹⁴⁴ z. B. der von einem Gewerbebetrieb zu einem forst- und landwirtschaftlichen Betrieb werden als unschädlich für das Gepräge eines Gewerbebetriebs angesehen.

c) Betriebsfortführung durch Verpächter und Pächter

Der Verpächter muß beabsichtigen, den Gewerbebetrieb nach dem Ende seiner Verpachtung wieder fortzuführen.¹⁴⁵ Eine tatsächliche Wiederaufnahme der werbenden Tätigkeit ist jedoch nicht notwendig, da dem ursprünglichen Betriebsinhaber während der Verpachtung jederzeit das Recht zusteht, sich für eine Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zu entscheiden. Dem Verpächter muß lediglich die objektive Möglichkeit gegeben sein, den Betrieb wieder aufnehmen und fortführen zu können.¹⁴⁶ Dabei wird zu seinen Gunsten die Wiederaufnahmeabsicht angenommen.¹⁴⁷ Zudem muß der Verpächter nicht unbedingt in eigener Person in der Lage sein, den Betrieb fortzuführen. Diese Möglichkeit steht auch seinem Rechtsnachfolger zu.¹⁴⁸ In den Fällen der unechten Betriebsverpachtung ist die Betriebsfortführung i. d. R. nicht

¹⁴⁰ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 924.

¹⁴¹ Die Identität eines Betriebs wird durch den BFH vom 26.2.1997, BStBl. II 1997, 561, abgelehnt und damit eine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG angenommen, wenn der Unternehmer seine werbende Tätigkeit einstellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einer spätere Betriebsfortführung dienlich sein könnten.

¹⁴² BFH vom 12.12.1973, BStBl. II 1974, 208; BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 885; BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 257; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260.

¹⁴³ FG Rhld.-Pf. vom 12.6.1985, EFG 1986, 10, rkr.; EHLERS, DSz 1987, 557, 560.

¹⁴⁴ RICHTER, BB 1983, 2047.

¹⁴⁵ BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

¹⁴⁶ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457; BFH vom 13.3.1986, BStBl. II 1986, 601.

¹⁴⁷ WASSERMEYER, StbKongrRep. 1986, 69, 82.

¹⁴⁸ BFH vom 28.11.1991, BStBl. II 1992, 521, 522.

durch den ursprünglichen Betriebsinhaber, sondern durch den Pächter als Unternehmensnachfolger geplant.¹⁴⁹

Auch für den Pächter läßt sich aus dem Gesetz keine Pflicht zur Betriebsfortführung während des Verpachtungszeitraums ableiten. Die Rechtsprechung hingegen hat den Pächter ausdrücklich dazu verpflichtet.¹⁵⁰ Eine Notwendigkeit zur unbedingten Betriebsfortführung ergibt sich aber bereits aus einer der sachlichen Voraussetzungen der Betriebsverpachtung. Führt der Pächter den Betrieb während der Pachtzeit nicht fort, besteht die Gefahr, daß sowohl der organisatorische Aufbau des Gewerbebetriebs, als auch geschäftliche Beziehungen bspw. zu Kunden und Lieferanten wegfallen. Eine spätere Betriebsfortführung durch den Verpächter ist damit gefährdet.¹⁵¹ Unter diesen Umständen ist auch die wirtschaftliche Identität des Gewerbebetriebs am Ende der Betriebsverpachtung nicht mehr gewährleistet.¹⁵² Somit würde es an wesentlichen Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung mangeln. Daher muß die Fortführung des Gewerbebetriebs durch den Pächter zwingend gegeben sein.¹⁵³

2. Persönliche Voraussetzungen

a) Existenz einer Privatsphäre

Das Wahlrecht ermöglicht dem Verpächter, sich zwischen Betriebsvermögen und der Überführung der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen zu entscheiden.¹⁵⁴ Da sowohl Kapitalgesellschaften als auch gewerblich geprägte Personengesellschaften ausschließlich über gewerbliches Betriebsvermögen verfügen und gem. § 8 Abs. 2 KStG bzw. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) erzielen, besteht keine Alternative zur gewerblichen

¹⁴⁹ Dazu § 2 A II, S. 11 f.

¹⁵⁰ BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

¹⁵¹ Dazu § 2 B I 1 a, S. 24.

¹⁵² Dazu § 2 B I 1 b, S. 25 f.

¹⁵³ Ebenso SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 167; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 320.

¹⁵⁴ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BMF vom 28.12.1964, BStBl. I 1965, 4 ff.; BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474; BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 13.3.1986, BStBl. II 1986, 601; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260.

Verpachtung.¹⁵⁵ Aber auch dem Gesellschafter einer Betriebsaufspaltung steht das Verpächterwahlrecht nicht zu, da bei einer Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen zwingend gewerblichen Charakter besitzt und somit die verpachteten Gegenstände nicht in das Privatvermögen überführt werden können.¹⁵⁶ Ebenso liegt bei einer Mitunternehmerschaft stets notwendiges Betriebsvermögen vor.¹⁵⁷ Daher steht dem Verpächter weder bei einer Betriebsaufspaltung noch innerhalb einer Mitunternehmerschaft das Verpächterwahlrecht zu.¹⁵⁸ Da nur natürliche Personen entweder als Einzelunternehmer oder als Gesellschafter einer Personengesellschaft über eine Privatsphäre verfügen, können ausschließlich sie sich zwischen Betriebs- und Privatvermögen entscheiden.¹⁵⁹

b) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Der Verpächter muß in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein (§ 1 Abs. 1 EStG). Diese Voraussetzung beruht auf der Ausweitung des Gewinnrealisierungstatbestands durch eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) oder Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und dient der Sicherstellung der deutschen Besteuerung.¹⁶⁰ Daher ist eine Betriebsverpachtung durch einen beschränkt Steuerpflichtigen (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG) grundsätzlich ausgeschlossen.¹⁶¹ Nur in Ausnahmefällen ist unter Bestellung eines ständigen inländischen Vertreters i. S. des § 13 AO eine Verpachtung möglich.¹⁶²

c) Eigenbewirtschaftung

Der BFH hält nur einen bestimmten Personenkreis insoweit für förderungswürdig, als er ihm das Verpächterwahlrecht zugesteht.¹⁶³ Diese Personen müssen den Be-

¹⁵⁵ BFH vom 1.8.1979, BStBl. II 1979, 716; BFH vom 25.10.1995, BFH/NV 1996, 213; CREZELIUS, Steuerrecht II, Rz. 41, S. 89.

¹⁵⁶ BMF vom 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 321 f.

¹⁵⁷ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 708.

¹⁵⁸ BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474, 478 ff.; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922; BMF vom 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771; ebenso für die gewerblich geprägte Personengesellschaft.

¹⁵⁹ GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 314.

¹⁶⁰ Dazu näher KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 3, S. 796 ff.

¹⁶¹ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 703; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 169; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 314.

¹⁶² BFH vom 12.4.1978, BStBl. II 1978, 494.

¹⁶³ SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 148.

trieb zuvor selbst bewirtschaftet haben.¹⁶⁴ Die Voraussetzung kann somit nur durch den ursprünglichen Betriebsinhaber oder seinen Rechtsnachfolger, der den Betrieb durch unentgeltliche Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) erworben hat und hierdurch im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge in die Position des Vorgängers eintritt, verwirklicht werden.¹⁶⁵

Von dem Verpächterwahlrecht ausgeschlossen ist der entgeltliche Erwerb eines werbenden Betriebs mit anschließender sofortiger Verpachtung¹⁶⁶ und der Erwerb eines bereits verpachteten Betriebs¹⁶⁷. In beiden Fällen erwirbt der Käufer Privatvermögen.¹⁶⁸ In der Literatur¹⁶⁹ wird eine solche Konsequenz für den Erwerber als unbefriedigend empfunden. Daher wird vereinzelt für eine Gleichstellung des entgeltlichen Erwerbs mit dem unentgeltlichen plädiert.¹⁷⁰

Der Hintergrund dieser durch die Rechtsprechung nachträglich kreierte Voraussetzung ist eine extreme Fallgestaltung: Ein Steuerberater erwarb einen landwirtschaftlichen Betrieb, verpachtete diesen und erwirtschaftete jahrelang Verluste. Nach Ansicht der Rechtsprechung kam es dem Steuerpflichtigen offenbar „nur darauf an, die Aussichten für die begehrte Investitionszulage zu verbessern“¹⁷¹. Somit verfolgte der BFH mit dieser Entscheidung das Ziel, mißbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden.

Nur ausnahmsweise stimmt die Rechtsprechung dem Erwerb eines verpachteten Betriebs für den Fall zu, daß der Käufer die Absicht der Eigenbewirtschaftung erkennbar nachweisen kann.¹⁷²

¹⁶⁴ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260, 261; BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863; BFH vom 6.3.1991, BStBl. II 1991, 829, 830; BFH vom 13.4.1995, BFH/NV 1995, 877; BMF vom 23.11.1990, BStBl. I 1990, 770; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 705; O. V., DStR 1989, 637 f.; O. V., DStR 1991, 37; O. V., HFR 1989, 669.

¹⁶⁵ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 17.10.1991, BStBl. II 1992, S. 392; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36; H 139 Abs. 5 „Rechtsnachfolger“ EStH; SEITHEL, DStR 1975, 604, 605; ebenso SCHÖNBERG, FR 1990, 532; a. A. KANZLER, FR 1983, 285, 289, der das Wahlrecht für „personenbezogen“ hält und daher der Meinung ist, daß der Rechtsnachfolger nach einer Betriebsübertragung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht; krit. PAUS, INF 1990, 439, 447, der zumindest den Übergang des Verpächterwahlrechts auf den unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger für weiterhin fraglich hält.

¹⁶⁶ BFH vom 10.12.1975, BStBl. II 1976, 368, 369; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36.

¹⁶⁷ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 170.

¹⁶⁸ BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863.

¹⁶⁹ BRANDENBERG, JbFfSt 1992/93, 220, 221.

¹⁷⁰ L. SCHMIDT, JbFfSt 1992/93, 220, 222.

¹⁷¹ BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863.

¹⁷² BFH vom 12.9.1991, BStBl. II 1992, 134; BFH vom 13.4.1995, BFH/NV 1995, 877; BFH vom 24.9.1998, BStBl. II 1999, 55, 56.

II. Negative Voraussetzungen der Betriebsverpachtung

1. Gemeinsame Eigentumsverhältnisse

Die dem Pächter überlassenen Gegenstände müssen sich ausschließlich im Eigentum des Verpächters befinden.¹⁷³ Eine Betriebsverpachtung ist somit ausgeschlossen, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Pächter und Verpächter gemeinsam gehören.¹⁷⁴ Wird der Gewerbebetrieb vom bisherigen Betriebsinhaber im Vorfeld der Unternehmensnachfolge an den alleinigen Rechtsnachfolger verpachtet und geht dieser Gewerbebetrieb während der Verpachtung auf den Rechtsnachfolger über, tritt dieser in die Stellung des ursprünglichen Inhabers ein. Hierdurch treffen in der Person des Nachfolgers die Rechtsposition des Pächters und des Verpächters zusammen. Daher bedeutet im Fall einer unechten Betriebsverpachtung der Eintritt der Rechtsnachfolge stets das Ende der Betriebsverpachtung.

Indes besteht für den Mitunternehmer einer Personengesellschaft die Möglichkeit, den Gewerbebetrieb der Personengesellschaft zu pachten und auf eigene Rechnung und Gefahr fortzuführen. Entsprechendes gilt auch für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs einer Erbengemeinschaft an einen Erben.¹⁷⁵

2. Verhältnis Mitunternehmerschaft und Betriebsaufspaltung zur Betriebsverpachtung

Der gesetzliche Tatbestand der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) steht in einer engen Konkurrenz zu den Rechtsinstituten der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung. Eine Unterscheidung dieser drei „Tatbestände“ läßt sich zum einen durch den Verpachtungsgegenstand und zum anderen durch das Verhältnis des Verpächters zum Pächter und Besitzunternehmen treffen.¹⁷⁶

¹⁷³ BORDEWIN, RWP 1.3, 3439, 3440, spricht vom „Alleineigentum“ des Verpächters.

¹⁷⁴ BFH vom 22.5.1990, BStBl. II 1990, 780; THEISEN, KFR Fach 3 § 16, 7/90, 371 f.; BORDEWIN, RWP 1.3, 3439; O. V., GmbHR 1991, R 12.

¹⁷⁵ SEITHEL, DStR 1975, 604, 606; SCHOOR, DStR 1997, 1, 4; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 153.

¹⁷⁶ Tabellarischer Überblick bei BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 29.

Die „Tatbestandskollision“¹⁷⁷ zwischen der Mitunternehmerschaft und Betriebsaufspaltung ist einem ständigen Wandel¹⁷⁸ unterworfen. Die aktuelle Rechtsprechung¹⁷⁹ hat sich zugunsten der Betriebsaufspaltung entschieden.¹⁸⁰ Dieser Vorrang der Betriebsaufspaltung wurde bereits durch das Urteil¹⁸¹ des BFH vom 19. Februar 1981 angenommen. Lediglich zwischenzeitlich wurde durch höchstrichterlich festgestellt, daß im Fall einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung die kodifizierte Mitunternehmerschaft vorrangig zu behandeln war.¹⁸²

Unabhängig vom Verhältnis der Mitunternehmerschaft¹⁸³ zur Betriebsaufspaltung¹⁸⁴ bestand jedoch gegenüber der Betriebsverpachtung nie Zweifel. Eine Betriebsverpachtung besitzt subsidiären Charakter¹⁸⁵, wodurch eine solche stets auszuschließen ist, wenn eine Betriebsaufspaltung bzw. eine Mitunternehmerschaft vorliegen. Nur wenn die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung oder Mitunternehmerschaft nicht gegeben sind oder später entfallen, kann der Betrieb als Betriebsverpachtung fortbestehen, und das Verpächterwahlrecht lebt auf.¹⁸⁶

¹⁷⁷ Entscheidungshilfen zwischen Mitunternehmerschaft und Betriebsaufspaltung bei KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 5, S. 892 f.

¹⁷⁸ Zur chronologischen Entwicklung bei BERZ/MÜLLER, DStR 1996, 1919 ff.; SÖFFING, BB 1997, 337 ff.; PAUS, FR 1997, 90 ff.

¹⁷⁹ BFH vom 23.4.1996, BStBl. II 1998, 325; BFH vom 2.10.1997, BStBl. II 1998, 104.

¹⁸⁰ NEUFANG, StBp 1997, 161 ff.; BERZ/MÜLLER, DStR 1996, 1919 ff.; BRANDENBERG, FR 1997, 87 ff.; SÖFFING, BB 1997, 337 ff.; PATT/RASCHE, GmbHR 1997, 481 ff.; NEUMANN, GmbHR 1997, 621, 626 f.; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 1997, 1229 ff.; krit. GEBHARDT, NWB Fach 3, 10071 ff.; krit. PAUS, FR 1997, 90 ff.

¹⁸¹ BFH vom 19.2.1981, BStBl. II 1981, 433, 435.

¹⁸² BFH vom 25.4.1985, BStBl. II 1985, 622.

¹⁸³ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 708; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 322.

¹⁸⁴ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 707; ebenso GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 321.

¹⁸⁵ KALIGIL, Die Betriebsaufspaltung, S. 73 f.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 892; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 43, S. 455; L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 675.

¹⁸⁶ BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474; BFH vom 23.4.1996, BStBl. II 1998, 325; BMF vom 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771; BITZ, DB 1984, 1492, 1493; BECKERMANN/JAROSCH, DB 1984, 2483, 2484.

3. Pächtermehrheit

Dem Wortlaut der Rechtsprechung folgend müssen die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die dem Gewerbebetrieb das Gepräge geben, verpachtet werden.¹⁸⁷ In der Literatur¹⁸⁸ ist jedoch umstritten, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen mehreren unabhängigen Pächtern überlassen werden können. Teilweise wird eine Betriebsverpachtung unter der Voraussetzung identischer Laufzeiten der Pachtverträge bejaht.¹⁸⁹ Demgegenüber besteht die Gefahr, daß mit einer Aufteilung der wesentlichen Betriebsgrundlagen die Organisationsformen des Gewerbebetriebs vernichtet werden. Durch die Verpachtung an mehrere Pächter ist demnach nicht hinreichend sichergestellt, daß dem Verpächter die Möglichkeit einer Betriebsfortführung bleibt. Diese Voraussetzung kann nur durch eine Personengesellschaft oder zumindest eine Pächtergemeinschaft sichergestellt werden.¹⁹⁰ Ebenso kann keine Betriebsverpachtung vorliegen, wenn eine Vielzahl von Einzelobjekten verpachtet wird.¹⁹¹ Die Konsequenz ist eine Verpachtung ausschließlich selbständiger Gegenstände im Privatvermögen.¹⁹²

¹⁸⁷ BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578, 579.

¹⁸⁸ RICHTER, DStR 1979, 522, 524, vertritt die Auffassung, daß die Verpachtung eines Gewerbebetriebs an „mehrere selbständige Pächter“ für das Vorliegen einer Betriebsverpachtung schädlich ist und zur Betriebsaufgabe führt; ebenso MÄRKLE, INF 1982, 526, 527.

¹⁸⁹ GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG § 16 Rz. 318; L. SCHMIDT, 16. Aufl., EStG, § 16 Rz. 698.

¹⁹⁰ K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 194.

¹⁹¹ BFH vom 25.5.1977, BStBl. II 1977, 660.

¹⁹² SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 158, hält eine Betriebsverpachtung an mehrere Pächter nicht für möglich; FELLA, NWB Fach 3, 9281; K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 194.

C. Beendigung der Betriebsverpachtung

Grundsätzlich lassen sich zwei Formen der Beendigung unterscheiden. Dabei bedeutet die Beendigung der Betriebsverpachtung nicht unbedingt die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.). Zum einen kann eine gewillkürte Beendigung der Betriebsverpachtung vorliegen, die auf einer freiwilligen Entscheidung zumindest einer der beiden Vertragspartner basiert, das Pachtverhältnis auflösen zu wollen. Die Beendigung der Betriebsverpachtung stellt den Verpächter vor die Frage, den Betrieb aufzugeben (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und die mit der Aufgabe verbundenen negativen steuerlichen Folgen zu tragen oder diesen fortzuführen. Zum anderen kann das Verpachtungsverhältnis zwangsweise beendet werden. Diese Form zeichnet sich dadurch aus, daß mit Wegfall der Voraussetzungen die Betriebsverpachtung zwangsläufig nicht mehr gegeben ist. Die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ist unausweichliche Konsequenz.

I. Gewillkürte Verpachtungsbeendigung

1. Pachtzeitende

Die gängigen Vertragsgestaltungen enthalten Klauseln, die eine automatische Verlängerung der Pachtdauer bewirken.¹⁹³ Endet das Pachtverhältnis ohne eine entsprechende Verlängerungsklausel oder wird der Pachtvertrag von einer der Vertragsparteien gekündigt, besteht Uneinigkeit darüber, welche steuerlichen Konsequenzen hiermit verbunden sind. Teilweise wird durch das Schrifttum die Auffassung vertreten, daß mit Ablauf des im Pachtvertrag vereinbarten Zeitraums das Pachtverhältnis endet und der Betrieb als aufgegeben gilt (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), wenn nicht unverzüglich eine Weiterverpachtung oder Betriebsfortführung durch den Verpächter erfolgt.¹⁹⁴ Hingegen billigt die Rechtsprechung dem Verpächter vereinzelt eine angemessene

¹⁹³ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 30 f.

¹⁹⁴ BFH vom 16.5.1973, I R 124/71, n. v., rkr.; FG Ba.-Württ. vom 17.6.1994, EFG 1995, 524, rkr.; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 714; ders., DStR 1979, 671, 677; FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 159.

Übergangszeit zu, um eine endgültige Entscheidung über die zukünftige Verwendung des Betriebs treffen zu können.¹⁹⁵ Dies erscheint jedoch nur dann gerechtfertigt, wenn der Verpächter unerwartet vor eine derartige Situation gestellt wird. Dieses Problem tritt jedoch nur im Rahmen einer außerordentlichen fristlosen Kündigung ein.¹⁹⁶ In den übrigen Fällen verfügt der Verpächter über genügend Zeit, die weitere Verwendung des Betriebs vor der Beendigung der Betriebsverpachtung zu klären. Ist bis zum Ende der Pachtzeit für den Gewerbebetrieb noch keine neue Verwendung gefunden, muß dies stets die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) bedeuten. Bis zu dieser Rechtsfolge stehen dem Verpächter jedoch eine Vielzahl von Maßnahmen¹⁹⁷ bspw. die Einbringung des verpachteten Betriebs in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die Umgestaltung in eine solche oder die Fortführung der gewerblichen Tätigkeit in einem nur noch geringen Umfange zur Verfügung, um eine drohende Betriebsaufgabe und Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden.

2. Betriebsveräußerung und un- bzw. teilentgeltliche Betriebsübertragung

Mit der Veräußerung des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 1 EStG) gibt der ursprüngliche Betriebsinhaber seine betriebliche Tätigkeit endgültig auf. Die Betriebsverpachtung endet, da der Erwerber den Betrieb vorher nicht eigenbetrieblich genutzt hat und diesem somit kein Verpächterwahlrecht zusteht.¹⁹⁸ Der Käufer erwirbt lediglich Privatvermögen und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).¹⁹⁹ Geht der Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf den Beschenkten über, endet das Pachtverhältnis grundsätzlich nicht, da der unentgeltliche Einzelrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Schenkers eintritt.²⁰⁰ Ein teilentgeltlicher Erwerb steht einem voll unentgeltlichem gleich, wenn der Veräußerungserlös nicht höher ist als der

¹⁹⁵ FG Rhld.-Pf. vom 1.9.1982, EFG 1983, 285, rkr.; GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 331.

¹⁹⁶ Dazu § 2 A III 5, S. 19 f.

¹⁹⁷ KORN, KÖSDI 1980, 3628, 3634 ff.; STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7748.

¹⁹⁸ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

¹⁹⁹ BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863.

²⁰⁰ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 17.10.1991, BStBl. II 1992, 392.

Buchwert des Kapitalkontos des übertragenen Betriebs.²⁰¹ Nur für den Fall der teilentgeltlichen Betriebsübertragung, in dem das entrichtete Teilentgelt höher ist als der Buchwert des Übertragenden, wird in der Literatur die Auffassung vertreten, diesen teilentgeltlichen Erwerb gleich dem entgeltlichen Erwerb zu behandeln.²⁰²

3. Betriebsaufgabeerklärung

Der ursprüngliche Betriebsinhaber kann die Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zu Beginn oder während der Betriebsverpachtung der Finanzverwaltung formlos mitteilen.²⁰³ Solange dieser die Betriebsaufgabe nicht erklärt, gilt der Gewerbebetrieb lediglich als unterbrochen.²⁰⁴ Inhaltlich muß der Steuerpflichtige zweifelsfrei erkennen lassen, daß er den Betrieb endgültig einstellen möchte.²⁰⁵ So ist bspw. ein Ausweis der Pachteinnahmen in der Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) für die Vermutung einer Betriebsaufgabe nicht ausreichend.²⁰⁶ Demgegenüber können weitere Indizien, wie die auf Dauer ausgerichtete Nutzung eines Pachtgegenstands zu betriebsfremden Zwecken²⁰⁷ für eine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) sprechen. Liegen diese nicht vor, ist das Finanzamt dazu verpflichtet, durch Rückfrage beim Steuerpflichtigen für eine eindeutige Klärung zu sorgen.

²⁰¹ BFH vom 16.12.1993, BStBl. II 1993, 436; BFH vom 22.9.1994, BStBl. II 1995, 367, 371.

²⁰² L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 705; zust. auch SCHOOR, DStR 1997, 1, 5; hierzu detaillierter BMF vom 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80.

²⁰³ BFH vom 23.2.1989, BFH/NV 1990, 219; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36; BFH vom 5.3.1996, BFH/NV 1996, 735; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16, Rz. 711; WASSERMEYER, StbKongrRep. 1986, 69, 82.

²⁰⁴ BFH vom 27.6.1968, BStBl. II 1968, 735, 736; BFH vom 30.6.1983, BStBl. II 1983, 638, 639; BFH vom 26.4.1989, BFH/NV 1991, 357; BFH vom 18.6.1998, BStBl. II 1998, 735; BFH vom 11.2.1999, BFH/NV 1999, 1198.

²⁰⁵ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; BFH vom 20.6.1989, BFH/NV 1990, 102.

²⁰⁶ BFH vom 22.4.1988, BFH/NV 1989, 18; a. A. o. V., DB 1974, 943; wohl auch o. V., DB 1976, 1841; GRIEGER, BB 1967, 1236.

²⁰⁷ BFH vom 18.12.1985, BFH/NV 1986, 726; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 257; BFH vom 2.2.1989, BFH/NV 1990, 86; BFH vom 23.2.1989, BFH/NV 1990, 219; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36.

Die h. M.²⁰⁸ geht davon aus, daß als Zeitpunkt der Aufgabe durch den Verpächter jeder Termin festgelegt werden kann, der auf die Zukunft ausgerichtet ist. Unterbleibt eine genaue Terminierung, erlangt die Erklärung mit Eingang bei den Finanzbehörden ihre Wirkung.²⁰⁹ Die Aufgabenerklärung kann nur bis zu dem Zeitpunkt ihres Wirkungseintritts widerrufen werden.²¹⁰ Eine Anfechtung dieser Willensäußerung gem. § 119 BGB ist jedoch fraglich.²¹¹ Die Rechtsprechung lehnt diese Möglichkeit ab.²¹²

Die Erklärung der Betriebsaufgabe auf einen in der Vergangenheit liegenden Betriebsaufgabezeitpunkt ist aus höchstrichterlicher Sicht unzulässig, da hierdurch eine rückwirkende Betriebsaufgabe steuerliche Anerkennung fände.²¹³ Durch den Steuerpflichtigen können zur Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns lediglich Wertansätze verwandt werden, die maximal drei Monate alt sind.²¹⁴

II. Zwangsweise Verpachtungsbeendigung

1. Wegfall der Voraussetzungen

Im allgemeinen ist von einer Beendigung der gewerblichen Verpachtung auszugehen, wenn entweder eine der sachlichen oder persönlichen Voraussetzungen²¹⁵ der Betriebsverpachtung nicht mehr gegeben ist oder der Pächter den Betrieb einstellt²¹⁶. Da dem Verpächter die objektive Möglichkeit bleiben muß, den Betrieb nach Pachtende wieder aufnehmen und fortführen zu können, muß bei Veränderungen des verpachteten Betriebsvermögens darauf geachtet werden, daß die

²⁰⁸ Für alle SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 711.

²⁰⁹ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; a. A. PAUS DSz 1986, 354, 356.

²¹⁰ FG Nds. vom 19.12.1974, EFG 1975, 157, rkr.; UELNER, BB 1965, 78, 80; BLÜMICH/STUHRMANN, EStG, § 16 Rz. 233; a. A. o. V., DB 1975, 1435.

²¹¹ Zust. L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 711; wohl auch VEIGEL, INF 1987, 228, 231, der ein Rückgängig machen der getroffenen Entscheidung grundsätzlich ablehnt; dies jedoch in „Ausnahmefällen“ bspw. aufgrund eines Irrtums aus den Rechtsfolgen der Betriebsaufgabenerklärung dennoch für möglich hält.

²¹² BFH vom 9.4.1975, BStBl. II 1975, 616; KURZ, StuW 1979, 243.

²¹³ BFH vom 15.12.1977, VIII R 75/75, n. v.; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260, 263; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36, 40.

²¹⁴ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 25.1.1996, BFH/NV 1996, 600; BFH vom 5.3.1996, BFH/NV 1996, 735.

²¹⁵ BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388; BFH vom 3.6.1997, BStBl. II 1998, 373, 374; BFH vom 8.1.1998, BFH/NV 1998, 699; FG Ba.-Württ. vom 20.8.1996, EFG 1997, 477, nrkr., zum Wegfall der Wiederaufnahmeabsicht; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 714; vgl. auch BFH vom 15.12.1988, BStBl. 1989, 363; BFH vom 25.8.1993, BStBl. II 1994, 23, zum Wegfall der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung.

wirtschaftliche Identität gewahrt und hierdurch eine Betriebsfortführung möglich bleibt.²¹⁷ Wird eine als wesentlich beurteilte Betriebsgrundlage veräußert oder entnommen, ist hiermit die Aufgabe des Betriebs (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verbunden.²¹⁸ Unterliegt eine wesentliche Betriebsgrundlage der Abnutzung und wird diese nicht ersatzbeschafft (§ 586 Abs. 1 Satz 1 BGB), folgt hieraus ebenfalls die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).²¹⁹ Beruht jedoch der Wegfall auf einer unfreiwilligen Zerstörung des Pachtgegenstands, läßt sich durch die subjektive Absicht der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands der Wille zur Betriebsfortführung nachweisen. So kann bspw. die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung ein Indiz für die Absicht einer Betriebsfortführung sein. Hierdurch kann einer Betriebsaufgabe widersprochen werden.²²⁰

Wird das Betriebsvermögen derart geändert, daß sich das Interesse ungerechtfertigter Weise zugunsten des Pächters verlagert bspw. durch eine Anpassung der Pachtobjekte auf den Gewerbebetrieb des Pächters, wäre eine Betriebsfortführung durch den ursprünglichen Betriebsinhaber gefährdet. Auch in diesem Fall ist die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) einzige Konsequenz.²²¹ Von der Umgestaltung des Betriebsvermögens sind die branchenüblichen Modifikationen²²² und der Strukturwandel durch den Pächter strikt zu trennen. Der Strukturwandel bspw. vom Gewerbebetrieb zum forst- und landwirtschaftlichen Betrieb verändert lediglich die Einkunftsqualifizierung sowohl beim Pächter als auch beim Verpächter.²²³ Um eine Veränderung des verpachteten Betriebsvermögens beurteilen zu können, vergleicht die Rechtsprechung diese mit den Änderungen, die durch den Verpächter bei Fortführung eines aktiv verbenden Betriebs eingeleitet

²¹⁶ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 700.

²¹⁷ Dazu § B I 1 c, S. 26 f.

²¹⁸ BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 700.

²¹⁹ STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7747; NEUFANG, StBp 1988, 268; zust. SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Rz. 164; dazu auch § 1 A, S. 1 ff.

²²⁰ BFH vom 17.10.1991, BStBl. II 1992, 392, 394; BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Rn. 147.

²²¹ BFH vom 15.10.1987, BStBl. 1988, 257.

²²² Beispiele bei EHLERS, DStZ 1987, 557, 560; vgl. BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1991, 671, 672, zur Zulässigkeit von Veränderungen des Betriebsvermögens.

²²³ RICHTER, BB 1983, 2047; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 700.

worden wären.²²⁴ Die Umgestaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage führt regelmäßig zu einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und zu einer Eröffnung eines neuen Betriebs.²²⁵ Für die steuerlichen Konsequenzen ist unerheblich, zu welchem Zeitpunkt oder durch welchen Vertragspartner umgestaltet wurde. So können Modifikationen bereits vor Verpachtungsbeginn durch den Verpächter²²⁶, aber auch während der gesamten Verpachtung durch den Pächter²²⁷ die zwangsweise Beendigung des Gewerbebetriebs nach sich ziehen.

2. Konkurs

Im Rahmen der Betriebsverpachtung zieht die Eröffnung des Konkursverfahrens gem. §§ 17, 18 InsO (bislang: § 102 KO) über das Vermögen einer der beiden Vertragsparteien grundsätzlich keine ertragsteuerlichen Konsequenzen nach sich, da hierin kein besteuertwürdiger Rechtsvorgang liegt.²²⁸ Für den Fall, in dem der Pächter Gemeinschuldner ist, steht dem Verpächter gem. § 109 Abs. 1 InsO (bislang: § 19 KO) ein Kündigungsrecht zu.²²⁹ Wird über das Vermögen des Verpächters das Konkursverfahren eröffnet, ist bei der Beurteilung der einkommensteuerlichen Konsequenzen auf die vom Konkursverwalter entfalteten Tätigkeiten abzustellen, da diese gem. § 80 InsO (bislang: § 6 Abs. 1 KO) dem Verpächter als Gemeinschuldner zuzurechnen sind.²³⁰ Wenn seine Handlungen auf eine Betriebsfortführung gerichtet sind, existiert der Gewerbebetrieb weiter.²³¹

²²⁴ FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 157 f.

²²⁵ BFH vom 16.11.1967, BStBl. II 1968, 78; BFH vom 12.12.1973, BStBl. II 1974, 208; BFH vom 14.12.1978, BStBl. II 1979, 300; BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412; BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; OFFERHAUS, StBp 1975, 289.

²²⁶ BFH vom 16.11.1967, BStBl. II 1968, 78, BFH vom 12.12.1973, BStBl. II 1974, 208; BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 885; BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412; BFH vom 2.2.1990, BStBl. II 1990, 497.

²²⁷ BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260; gl. A. MÄRKLE, INF 1982, 526, 530, für den es unerheblich ist, ob die Umstrukturierungen vom Verpächter oder (mit oder ohne Zustimmung des Verpächters) vom Pächter allein durchgeführt wurden.

²²⁸ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 70; wohl a. A. HERZIG, BB 1985, 741.

²²⁹ Dazu § 2 A III 5, S. 19 f.

²³⁰ BFH vom 7.11.1963, BStBl. III 1964, 70; BFH vom 22.1.1985, BStBl. II 1986, 136; BFH vom 19.1.1993, BStBl. II 1993, 594.

²³¹ Entsprechendes hat der BFH vom 6.3.1997, BStBl. II 1997, 460, 461, für die Betriebsaufspaltung entschieden, in dem dieser in den Fällen der Konkursöffnung über das Betriebsvermögen die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe dann für nicht zwingend hält, wenn die Voraussetzungen des Rechtsinstituts später unverändert wieder bestehen, nachdem das laufende Konkursverfahren aufgehoben oder eingestellt und die Fortsetzung der Gesell-

Lediglich die Verwertung²³² der Bestände des Unternehmens führt zur zwangsweisen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).²³³

3. Tod eines Vertragspartners

Mit dem Tod des Pächters steht ausschließlich seinen Erben gem. §§ 581 Abs. 2, 569, 596 Abs. 2 BGB ein vorzeitiges Kündigungsrecht zu. Der Verpächter kann ohne entsprechende vertragliche Regelung keine Auflösung des Pachtvertrags fordern. Hinsichtlich der Folgen des Todes eines Verpächters bedarf es einer differenzierten Betrachtung. Bei der echten Betriebsverpachtung tritt sein Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) in die Rechtsstellung des Erblassers ein.²³⁴ Daher steht auch dem Erben das Verpächterwahlrecht zu.²³⁵ Wird die Rechtsnachfolge von einer Erbengemeinschaft ausgeübt, überträgt sich das Verpächterwahlrecht auf alle Erben.²³⁶ Der Betrieb geht gem. § 6 Abs. 3 EStG - neu - zu Buchwerten auf die Erbengemeinschaft über. Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG - neu - ist gleichlautend mit der bisherigen Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV a. F., die durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“²³⁷ aufgehoben wurde.

Nur für den Fall der unechten Betriebsverpachtung, in dem ein Einzelunternehmen auf den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) übergeht, hat dies die zwangsweise Beendigung der Betriebsverpachtung zur Folge, da sich im Zeitpunkt des Todes beide Rechtspositionen der Vertragsparteien in der Person des Erben vereinigen.²³⁸

schaft beschlossen wird; vgl. auch FICHTELMANN, DStZ 1991, 257; L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 865.

²³² „Die Entnahmehandlung (Aufgabemaßnahme) wird dann durch das Einwirken außersteuerrechtlicher Normen auf den steuerrechtlich relevanten Sachverhalt ersetzt (BFH-Urteil in BFHE 140, 526, BStBl. II 1984, 474).“

²³³ RFH vom 20.11.1940, RStBl. 1941, 225; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 791; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 70 a.

²³⁴ Dazu § B I 2 c, S. 28 ff.

²³⁵ BFH vom 10.12.1975, BStBl. II 1976, 368, 369; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36, 39; PAUS, DStZ 1989, 434; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 170.

²³⁶ Vgl. BFH vom 15.10.1987, BStBl. II 1988, 260, 261; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 925, zur Gleichbehandlung einer Erbengemeinschaft und einer Personengesellschaft; SCHOOR, StBp 1992, 77, 79; ders., DStR 1997, 1, 3; SEITHEL, DStR 1975, 604, 605.

²³⁷ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238.

²³⁸ Dazu § B I 2 c, S. 28 ff.