

### § 3 Steuerliche Konsequenzen der Betriebsverpachtung

#### A. Vorüberlegungen

Die Geschichte der Betriebsverpachtung zeigt die stetigen Bestrebungen der Rechtsprechung, die aus ihrer Sicht unbillige<sup>239</sup> Folgen der Verpachtung eines Gewerbebetriebs zu umgehen. Dabei bleibt die Rechtsprechung den grundlegenden Nachweis einer Rechtfertigung der Regelungen zur Betriebsverpachtung schuldig.<sup>240</sup> Daher sollen im folgenden die steuerlichen Ursachen und Auswirkungen der Unbilligkeiten vorgestellt und die sich hieraus abgeleitete Notwendigkeit des Einschreitens durch der Rechtsprechung aufgezeigt werden. Im Anschluß werden die steuerlichen Konsequenzen der aktuellen Entscheidungen zur Betriebsverpachtung für den Steuerpflichtigen dargelegt. Die weiteren Überlegungen befassen sich dann mit der Frage der allgemeinen Wirkungsweise der Betriebsverpachtung und werden in einer Entscheidung über die Eignung des Rechtsinstituts zur Behebung der unbilligen Ergebnisse enden.

---

<sup>239</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 40, S. 88.

<sup>240</sup> FLIES, FR 1994, 535; PAUS, DStZ 1986, 354 f., sieht die Entscheidung des BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, als Ergebnis einer Suche nach einer neuen Begründung, die „... in der Mehrzahl der Fälle nicht tragfähig ...“ ist.

## B. Folgerichtige Auswirkungen einer Betriebsaufgabe

### I. Entstehung stiller Reserven

Während der unternehmerischen Tätigkeit des Betriebsinhabers werden bei der Ermittlung des Gewinns die Wirtschaftsgüter des Gewerbebetriebs nicht zu Verkehrswerten, sondern zu Buchwerten angesetzt. Gibt der Gewerbetreibende seinen Betrieb auf (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), bedeutet dies gleichzeitig, daß die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und der Besteuerung unterzogen werden müssen. Dabei stellt sich die Frage, warum das Betriebsvermögen während der betrieblichen Tätigkeit ausschließlich mit den um die Abschreibungen verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) bewertet (§ 253 Abs. 1 HGB) wurde und sich so stille Reserven bilden können. Allgemein entstehen stille Reserven durch eine Nichtaktivierung bspw. eines originären Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 248 Abs. 2 HGB) oder der Unterbewertung eines Aktivpostens, indem dieser höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) bewertet wird (§ 253 Abs. 1 HGB). Ebenso können stille Reserven sowohl durch eine Überbewertung bspw. von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen entstehen als auch durch eine fingierte Übertragung stiller Reserven z. B. durch die Bildung einer Rücklage gem. § 6b EStG (§ 247 Abs. 3 HGB).<sup>241</sup>

Bei der Suche nach einem Grund für die Entstehung stiller Reserven ist nach handels- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu differenzieren. Aus handelsrechtlicher Sicht begründet sich die Bildung stiller Reserven auf dem Vorsichtsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Hiernach ist es im Interesse des Gläubigerschutzes, wenn die Vermögensgegenstände vorsichtig bewertet werden.<sup>242</sup> Im handelsrechtlichen Niederstwertprinzip, wonach die Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) bewertet werden dürfen, kommt das Vorsichtsprinzip zum Ausdruck.<sup>243</sup>

---

<sup>241</sup> HEUER in HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5 Anm. 49 o [3].

<sup>242</sup> COSTEDE, StuW 1996, 19, 24.

<sup>243</sup> Zum Zusammenhang zwischen Niederstwertprinzip, Imparitätsprinzip und Vorsichtsprinzip bei TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz. 316 ff., S. 329 f.

Ein weiteres Unterprinzip des Vorsichtsprinzips ist das Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Halbsatz HGB, nachdem nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen.<sup>244</sup> Im Einkommensteuerrecht wird dem Vorsichtsprinzip durch das in § 5 Abs. 1 EStG kodifizierte Maßgeblichkeitsprinzip Rechnung getragen, nach dem für den Ansatz der Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich sind.<sup>245</sup> Das Realisationsprinzip zusammen mit dem Vorsichtsprinzip konkretisiert somit das für das Steuerrecht angestrebte Gebot einer gerechten Besteuerung<sup>246</sup>. Dieses steuerliche Gebot basiert auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip, daß die Belastung des Individuums mit Steuern auf seine persönliche Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Da eine kontinuierliche Besteuerung mit jeder Mehrung des Betriebsvermögens den Steuerpflichtigen insoweit belastet, als der Unternehmer für diese Wertsteigerungen keine Gegenleistung erhält, könnte hierin die Gefahr einer Überbesteuerung liegen.<sup>247</sup> Daher kommt das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das Realisationsprinzip<sup>248</sup> zum Ausdruck.

## II. Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Jeder Bürger soll entsprechend seiner individuellen Vermögensverhältnisse mit Steuern belastet werden. Die Besteuerung des Einkommens stellt einen „Ideal-fall“<sup>249</sup> für den Steuertatbestand dar, da es sich sowohl als ein Maß zur Feststellung der Leistungsfähigkeit als auch als technischer Anknüpfungspunkt zur Besteuerung eignet. Daneben dient das Vermögen, das aus unverbrauchtem

---

<sup>244</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz. 317, S. 329, i. V. mit Rz. 329, S. 332.

<sup>245</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 6 II 1, S. 254 f.; TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz. 317, S. 329, i. V. mit Rz. 307, S. 324.

<sup>246</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 6 II 1, S. 254 f.; a. A. COSTEDE, StuW 1996, 19, 24, der der Ansicht ist, daß die Entstehung stiller Reserven nicht mit dem Maßgeblichkeitsprinzip begründet werden kann, da die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung keine Unterstützung bieten; ders., StJ 1994, 29, 31 f.; ders. StuW 1995, 115, 116.

<sup>247</sup> LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 154 ff.

<sup>248</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 I, S. 268 f.; dies., StbKongrRep. 1985, 69 ff.; a. A. TIPKE, DSJG 4 (1981), 1, 2 ff., der auch in der Besteuerung nichtrealisierter Vermögenszuwächse eine Entsprechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sieht.

<sup>249</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 159 f.

Einkommen entstanden ist, als weiterer Indikator.<sup>250</sup> Wird dieses Vermögen veräußert, erhält der Verkäufer den Verkaufspreis als Gegenwert. Dieser Verkaufserlös ist ein am Markt realisiertes Einkommen. Dadurch wird der Zusammenhang zwischen Einkommen und Vermögen durch das Realisationsprinzip hergestellt.<sup>251</sup>

Das zu Buchwerten angesetzte Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs verfügt über Wertzuwächse, die entsprechend dem Realisationsprinzip am Markt noch nicht bestätigt wurden. Wird dieser Gewerbebetrieb veräußert, werden die Vermögenssteigerungen realisiert. Dabei ergibt die Differenz zwischen den Buchwerten und dem Verkaufspreis des Betriebsvermögens das durch den Markt erwirtschaftete Einkommen. Durch den Verkauf des Betriebs werden die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) realisiert. Die Rechtsfolge ist eine begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.). Durch den erzielten Liquiditätszufluß aus dem Verkauf ist es dem Steuerpflichtigen möglich, die Steuerschuld zu entrichten.

Ungeachtet der fehlenden Realisation des Vermögenszuwachses am Markt im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe und des daraus resultierenden mangelnden Liquiditätszuflusses, werden die stillen Reserven der Besteuerung unterzogen, weil die tatbestandsmäßige Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG a. F.) als Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) gilt.<sup>252</sup> Da im Fall der Betriebsaufgabe ein Einkommen weder als Maßstab zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit noch als Zufluß liquider Mittel zur Zahlung der Steuerschuld herangezogen werden kann, reduziert sich die Leistungsfähigkeit ausschließlich auf das Vermögen des Steuerpflichtigen als die Substanz des Betriebs.

---

<sup>250</sup> Für TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 95 f., S. 90 f., bildet der Konsum den dritten Hauptabschnitt der Vermögenssphäre; MITSCHKE, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlage der direkten Besteuerung, Eine technische Analyse, Berlin 1976.

<sup>251</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 161.

<sup>252</sup> Sowohl REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 33, als auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz. 438, S. 367 f., sprechen von der Besteuerung nicht realisierter Gewinne als „ultima ratio“.

### III. Gefahr der Substanzbesteuerung

Durch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs wird der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht.<sup>253</sup> Mit Beginn der Verpachtung stehen jedoch dem bisherigen Betriebsinhaber keine liquiden Mittel in Form eines Veräußerungspreises<sup>254</sup> zur Verfügung, um dem Steueranspruch zu genügen.<sup>255</sup> Daher wird er gezwungen sein, die Steuerlast aus anderweitigem Vermögen zu erbringen. Steht dem Steuerpflichtigen diese Möglichkeit nicht zur Verfügung, müßten durch Beleihung der Vermögensgegenstände Fremdmittel aufgenommen werden. Die entstehenden Kreditkosten würden eine zusätzliche Vermögensminderung bewirken.<sup>256</sup>

Das Szenario ließe sich noch insoweit ausweiten, als die Höhe der Steuerlast das Beleihungsmaß der Vermögensgegenstände übersteigt und der Steuerpflichtige dadurch gezwungen sein könnte, die zukünftig zur privaten Verpachtung zu nutzenden Vermögensgegenstände zu veräußern, um die Steuern begleichen zu können.<sup>257</sup> Eine unfreiwillige Veräußerung könnte sich nachteilig auf den am Markt erzielten Preis auswirken und in weitere finanzielle Einbußen münden.<sup>258</sup> Die neben der Steuerschuld zusätzlichen Belastungen könnten ein Indiz für eine Verletzung des Übermaßverbots sein.<sup>259</sup> Diese Konsequenzen zeigen sich als noch bedenklicher, wenn der ursprüngliche Betriebsinhaber beabsichtigt, den Gewerbebetrieb nach Verpachtung weiter fortführen zu wollen.<sup>260</sup>

---

<sup>253</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; ders., Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 9, S. 171; ders., StuW 1981, 117, 122; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 428; PAUS, DSzZ 1986, 354; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, S. 28; a. A. M. WENDT, FR 1998, 264, 271.

<sup>254</sup> „Die Rechtsprechung wollte damit zugunsten der Steuerpflichtigen vermeiden, daß bei der Betriebsverpachtung im ganzen durch die Annahme einer Betriebsaufgabe steuerpflichtige stille Reserven aufgelöst werden, ohne daß dem Steuerpflichtigen - wie z. B. bei einer Betriebsveräußerung - Mittel zufließen, mit denen er die auf den Aufgabegewinn entfallene Einkommensteuer bezahlen könne.“ (BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863, 864).

<sup>255</sup> SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 57, 59.

<sup>256</sup> LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 154; TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 103, S. 94.

<sup>257</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; STRECK, DeuStBt 1987, 137, 142.

<sup>258</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 162.

<sup>259</sup> LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 154 ff.

<sup>260</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793.

## C. Besteuerung der Betriebsverpachtung

### I. Steuerliche Grundlagen

#### 1. Einkommensteuerliche Grundlagen

##### a) Allgemeine, einkommensteuerliche Besteuerungsgrundlagen

Grundsätzlich entbehrt die Betriebsverpachtung einer gesetzlichen Regelung im Einkommensteuerrecht.<sup>261</sup> Da der Verpächter mit Verpachtungsbeginn nicht mehr gewerblich tätig ist, wäre die Annahme einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zwingend.<sup>262</sup> Die Rechtsprechung ermöglicht dem ursprünglichen Inhaber aber, das bisherige Betriebsvermögen auch während der Betriebsverpachtung beizubehalten.<sup>263</sup> Die durch den Verpächter vereinnahmten Pachtzinsen sind jedoch auch weiterhin als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) zu deklarieren. Entsprechend der nunmehr vertretenen h. M.<sup>264</sup> gehören die Pachteinahmen nicht zu den privilegierten Einkünften, denen die Tarifbegrenzung des § 32c EStG n. F. (bislang: § 32c EStG a. F.) zuteil wird, da der Gewerbebetrieb des Verpächters nicht der Gewerbesteuerpflicht unterliegt.

Die Folgen der Beendigung einer Betriebsverpachtung sind nach ihren Formen differenziert zu betrachten. Bei den gewillkürten steht dem Verpächter stets das Wahlrecht zu, sich zwischen der Betriebsfortführung entweder in eigener Person oder durch einen unentgeltlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger

---

<sup>261</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 41, S. 89; LANG, DStJG 4 (1981), 45, 96; PAUS, FR 1989, 729, 730.

<sup>262</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; ders., Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 9, S. 171; ders., StuW 1981, 117, 122; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 428; PAUS, DStZ 1986, 354; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, S. 28; a. A. M. WENDT, FR 1998, 264, 271.

<sup>263</sup> Im besonderen durch die Entscheidungen des BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.; dazu auch § 2 A I 3 und 4, S. 10 f.

<sup>264</sup> L. SCHMIDT/GLANEGGER, EStG, § 32c Rz. 11, lehnen eine Tarifbegrenzung für die Betriebsverpachtung ab; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 19 und 28; PAUS, INF 1993, 421, 422; GOSCH, BB 1995, 1271, 1272; M. WENDT, DStZ 1996, 698, 702, sieht keine begünstigten Gewinne im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung des ganzen Gewerbebetrieb, sondern nur für bestimmte Fälle der Teilbetriebsverpachtung; frühere a. A. BLÜMICH/GOSCH, EStG, § 32c Rz. 43; GOSCH, DStR 1994, Beihefter, 3, 7.

(§ 45 AO)<sup>265</sup> und der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zu entscheiden.<sup>266</sup> Die zwangsläufigen Formen bedeuten regelmäßig die tatbestandsmäßige Betriebsaufgabe und führen stets zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven.<sup>267</sup>

Veräußert der Verpächter den verpachteten Betrieb, so wird hierdurch der Tatbestand des § 16 Abs. 1 EStG verwirklicht. Zur Bestimmung des Veräußerungsgewinns findet die Vorschrift des § 16 Abs. 2 EStG Anwendung. Erklärt der ursprüngliche Betriebsinhaber die Betriebsaufgabe oder gilt der Betrieb als zwangsweise aufgegeben, sind die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert<sup>268</sup> gem. § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG a. F.) anzusetzen. Als Berechnungsgrundlage sind die entsprechenden gemeinen Werte und Buchwerte der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Betriebsaufgabeerklärung oder des Wegfalls der Voraussetzungen der Betriebsverpachtung maßgeblich.<sup>269</sup> Ein so ermittelter Aufgabegewinn wird dem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in dem der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe liegt.<sup>270</sup> Dieser unterliegt nicht der Gewerbesteuer.<sup>271</sup> Bis zum 31. Dezember 1998 wurde der bei der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) entstehende Aufgabegewinn durch den Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG und durch die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG a. F. begünstigt.<sup>272</sup> Entgegen dem Entwurf des „Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002“ ist der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG nicht weggefallen.<sup>273</sup> Demgegenüber wurde mit Beginn des Veranlagungszeitraums 1999 die Besteuerung des Aufgabegewinns mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz aufgegeben (§ 34 Abs. 1 EStG a. F.). Diese Rege-

<sup>265</sup> BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 8.1.1998, BFH/NV 1998, 699; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.; gl. A o. V., DB 1977, 279.

<sup>266</sup> Dazu § 2 C I, S. 33 ff.

<sup>267</sup> Dazu § 2 C II, S. 36 ff.

<sup>268</sup> Terminologisch entspricht der gemeine Wert grundsätzlich dem in § 9 BewG verwandten Begriff (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456).

<sup>269</sup> SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 154.

<sup>270</sup> L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 711.

<sup>271</sup> RFH vom 1.12.1937, RStBl. 1938, 356; BFH vom 25.5.1962, BStBl. III 1962, 438; BFH vom 9.12.1986, BStBl. II 1987, 342; krit. CREZELIUS, Steuerrecht II, § 18 Rz. 2, S. 306, der darauf hinweist, daß die stillen Reserven ihren Ursprung im laufenden Betrieb haben.

<sup>272</sup> BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 458; L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 676.

<sup>273</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 23; SEIFERT, StuB 1999, 355, 359.

lung wurde durch eine rechnerische Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre entsprechend dem Vorbild der bislang gültigen Vorschrift des § 34 Abs. 3 EStG a. F. ersetzt, auf die im folgenden noch näher eingegangen wird (§ 34 Abs. 1 EStG n. F.).<sup>274</sup>

Durch die Betriebsaufgabe werden die betrieblichen Gegenstände in das Privatvermögen des Betriebsinhabers überführt. Bei der Ermittlung des Aufgabegewinns wird weder ein derivativer<sup>275</sup> noch ein originärer<sup>276</sup> Geschäfts- oder Firmenwert berücksichtigt. Wird die Verpachtung im Privatvermögen fortgeführt, bleibt ein Geschäfts- oder Firmenwert bis zur endgültigen Verwertung im Betriebsvermögen enthalten und wird erst bei einer späteren Veräußerung der Wirtschaftsgüter besteuert.<sup>277</sup> Für einen erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert können neben den laufenden Abschreibungen gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG auch weiterhin Teilwertabschreibungen entsprechend der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG n. F. (bislang: § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a. F.) vorgenommen werden,<sup>278</sup> obwohl der erste Entwurf des „Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002“ eine Abschaffung der Teilwertabschreibung vorsah.<sup>279</sup> Mit Beginn des Veranlagungszeitraums 1999 darf aber gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG n. F. nur dann auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist. Der Begriff der dauernden Wertminderung stammt aus dem Handelsrecht (§ 253 Abs. 2 HGB) und meint das nachhaltige Absinken unter den maßgeblichen Buchwert.<sup>280</sup>

Daneben wurde im Gegensatz zum bislang gültigen Wertbeibehaltungswahlrecht ein striktes Wertaufholungsgebot eingeführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG n. F.). Demnach ergibt sich der Wertansatz eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwert für jeden Bilanzstichtag aus dem Vergleich der um die laufenden

---

<sup>274</sup> BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 21.

<sup>275</sup> BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99; BFH vom 2.8.1997, BFH/NV 1998, 314, 315; JUNGBECKER, KFR Fach 3 EStG § 16, 8/89, 235 f.

<sup>276</sup> BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606; BMF vom 15.8.1984, BStBl. I 1984, 461; die frühere gegensätzliche Verwaltungsauffassung wurde durch das BMF vom 21.12.1978, BStBl. I 1979, 116, aufgehoben.

<sup>277</sup> BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99; BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, 608; BMF vom 15.8.1984, BStBl. I 1984, 461; SCHUHMAN, StBp 1999, 206, 207.

<sup>278</sup> BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99; BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, 607; BMF vom 15.8.1984, BStBl. I 1984, 461.

<sup>279</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 234 ff.

<sup>280</sup> BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 50.



Abschreibungen (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) geminderten Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) als Bewertungsobergrenze und dem niedrigeren Teilwert als Bewertungsuntergrenze, wobei dem Steuerpflichtigen die Feststellungslast für den weiterhin gültigen niedrigeren Teilwert obliegt. Hat sich der Wert des Geschäfts- oder Firmenwerts nach einer Teilwertabschreibung wieder erhöht, wird diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze steuerlich erfaßt.<sup>281</sup>

Im Fall der privaten Fortführung der Verpachtung werden die Pachteinnahmen, die sich auf die im Privatvermögen befindlichen Gegenstände beziehen, gem. § 21 EStG den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet.<sup>282</sup> Lediglich die anteiligen Pachtzinsen, die sich auf einen bestehenden Geschäfts- oder Firmenwert beziehen, werden entsprechend den Vorschriften der § 24 Nr. 2 EStG i. V. m. § 15 EStG als nachträgliche gewerbliche Einkünfte qualifiziert.<sup>283</sup>

Werden die Pachtobjekte im Anschluß an die private Vermögensverwaltung veräußert, unterliegt der anteilige Veräußerungsgewinn, der sich auf die im Privatvermögen befindlichen Gegenstände bezieht, entsprechend dem dualistischen Prinzip der Einkünfte nicht der Besteuerung.<sup>284</sup> Hingegen wird der Gewinn, der einen Geschäfts- oder Firmenwert betrifft, den nachträglichen gewerblichen Einkünften (§§ 24, 15 EStG) zugeordnet.<sup>285</sup> Eine begünstigte Besteuerung gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) entfällt.<sup>286</sup>

Der Pächter hingegen ist in seinem Gewerbebetrieb tätig und erzielt gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG, die unter die Tarifbegrenzung der Vorschrift des

---

<sup>281</sup> BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 50 f.

<sup>282</sup> SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 155.

<sup>283</sup> BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, 608; AUTENRIETH, DSz 1990, 125; OFD Hannover vom 28.3.1991, DStR 1991, 775; OFD Düss. vom 23.4.1991, DB 1991, 1238; zust. L. SCHMIDT, FR 1989, 371; gl. A. KNOPPE, BB 1349, 1351; abl. DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 72; krit. MÜLLER/OHLAND/BRANDMÜLLER, Gestaltung der Erb- und Unternehmensnachfolge in der Praxis, Rz. 25, S. 21.

<sup>284</sup> SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 155.

<sup>285</sup> BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99; BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, 608.

<sup>286</sup> BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, 608; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 713; AUTENRIETH, DSz 1990, 125, 126; JUNGBECKER, KFR Fach 3 EStG § 16, 8/89, 235, 236; a. A. FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 158, mit einem Verweis auf L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 676; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 156.

§ 32c EStG n. F. (bislang: § 32c EStG a. F.) fallen, da sein Gewerbebetrieb gewerbesteuerpflichtig ist.<sup>287</sup> Dabei ist die an den Verpächter zu entrichtende Pacht gem. § 4 Abs. 4 EStG eine abzugsfähige Betriebsausgabe.<sup>288</sup>

#### **b) Änderungen des § 34 EStG durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“**

Die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 1998 gültige Regelung des § 34 Abs. 1 EStG a. F. sah vor, daß die auf außerordentliche Einkünfte (§ 34 Abs. 2 EStG a. F.) anfallende Einkommenssteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen war. Demnach wurden außerordentliche Einkünfte bis zu einem Betrag von DM 15 Mio. mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz belastet. Vor dem 1. August 1997 waren die Einkünfte, die begünstigt besteuert wurden, auf DM 30 Mio. begrenzt.

Durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“<sup>289</sup> wurde die Vorschrift des § 34 EStG vollständig verändert und mit Beginn des Veranlagungszeitraums 1999 wirksam. Für die Änderung führte der Normengeber zwei Gründe an: Zum einen war er der Auffassung, daß die bisherige Regelung die Steuerpflichtigen, die aufgrund ihrer Einkommen regelmäßig der Spitzenbelastung unterlagen, weit über das durch die Vorschrift bezweckte Ziel einer bloßen Minderung der Progression begünstigte.<sup>290</sup> Zum anderen sollte die Gesetzesänderung der Steuervereinfachung dienen, indem die Neufassung auf eine Unterscheidung zwischen außerordentlichen Einkünften (§ 34 Abs. 2 EStG a. F.) und Einkünften aus mehrjähriger Tätigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG a. F.) verzichtet.<sup>291</sup>

Die neue Fassung des § 34 Abs. 1 EStG stimmt in ihrer Grundkonzeption mit der Vorschrift des § 34 Abs. 3 EStG a. F. überein, die sich auf Einkünfte bezog, die

---

<sup>287</sup> Vgl. u. a. BALLOF in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 32c Rz. 8; zur Gewerbeertragsteuerpflicht der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als grundsätzliche Voraussetzungen begünstigter Einkünfte; FITSCH in LADEMANN, EStG, § 32c Anm. 8.

<sup>288</sup> ROSE, Die Ertragsteuern, 4 C 3, S. 216; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 21 III 3, S. 755; TILLMANN, StbKongrRep. 1990, 131, 161.

<sup>289</sup> BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 21.

<sup>290</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 256 f.

<sup>291</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 257.

die Vergütung für mehrjährige Tätigkeit waren. Diese nachträglichen Einkünfte wurden bislang rechnerisch auf drei Jahre verteilt. Die fiktive Verteilung stand unter der Prämisse, daß das übrige zu versteuernde Einkommen in allen drei Jahren unverändert blieb. Somit wirkte sich das „Drittungsverfahren“<sup>292</sup> lediglich auf ein Drittel der nachträglichen Einkünfte progressionssteigernd aus.<sup>293</sup>

Im Gegensatz zur Vorschrift des § 34 Abs. 3 EStG a. F. werden die außerordentlichen Einkünfte nicht auf drei, sondern auf fünf Jahre rechnerisch verteilt. Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommenssteuer beträgt somit gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.

Zudem regelt § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG n. F., daß abweichend von § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenen Einkommensteuer beträgt, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv ist.<sup>294</sup> Hierdurch wird sichergestellt, daß die außerordentlichen Einkünfte auch dann besteuert werden, wenn die Summe aus dem negativen übrigen Einkommen und den außerordentlichen Einkünften zwar positiv ist, daß aber ein Fünftel dieser außerordentlichen Einkünfte das negative Einkommen nicht übersteigt.<sup>295</sup>

Bei einem Vergleich der Konzeptionen des ermäßigten sog. „halben Steuersatzes“<sup>296</sup> (§ 34 Abs. 1 EStG a. F.) und des neuen „Fünftelungsverfahren“<sup>297</sup> (§ 34 Abs. 1 EStG n. F.) im Hinblick auf die Höhe der Steuerbelastung läßt sich grund-

---

<sup>292</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 11 Rz. 6, S. 226; HERZIG, DB 1989, 2441, bezeichnet dieses Verfahren als die „Faktorlösung“; ähnlich auch PUHL, DB 1988, 1917, 1921, der von der „Multiplikatorrechnung“ spricht.

<sup>293</sup> Vgl. CREZELIUS, Steuerrecht, § 11, Rz. 6, S. 226, zum § 34 Abs. 3 EStG a. F.

<sup>294</sup> BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 21.

<sup>295</sup> KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2551; SYDOW, NWB Fach 3, 10761, 10762.

<sup>296</sup> RÖDDER, DStR 1999, 181, 182.

<sup>297</sup> SEIFERT, StuB 1999, 355, 359, spricht von der sog. „Fünftelungsmethode“.

sätzlich kein eindeutiges Ergebnis feststellen. Der Grund hierfür liegt in der unterschiedlichen Beeinflussung beider Konzeptionen durch verschiedene Faktoren, die teilweise in unterschiedliche Richtungen wirken. Zu diesen Einflußfaktoren gehört die bisherige Beschränkung der Begünstigung für außerordentliche Einkünfte auf DM 15 Mio. (§ 34 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F.). Für das „Fünftelungsverfahren“ (§ 34 Abs. 1 EStG n. F.) besteht hingegen keine betragsliche Begrenzung.<sup>298</sup>

Als ein weiterer Faktor zeigt sich die unterschiedliche Wirkungsweise beider Konzeptionen. Die bisherige Regelung des § 34 EStG a. F. erreicht durch eine generelle Reduzierung des Steuersatzes eine durchgängige Milderung der Steuerbelastung. Demgegenüber wirkt sich die Vorschrift des § 34 EStG n. F. lediglich progressionsmildernd aus. Dies führt dazu, daß nur für die Steuerpflichtigen, die mit ihren übrigen Einkünften unterhalb des geplanten Spitzensteuersatzes liegen, die beabsichtigte Tarifiermäßigung eine Milderung der Progression bewirkt.<sup>299</sup> Für diejenigen, die sich bereits mit ihren laufenden ordentlichen Einkünften in der Proportionalzone befinden, stellt sich keine Steuervergünstigung ein, da bei diesen der Aufgabegewinn stets mit dem Grenzsteuersatz belastet wird.<sup>300</sup>

Einen weiteren Einflußfaktor nimmt die allgemeine Senkung der Grenzsteuersätze durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“ ein. Dies führt in jedem Fall zu einer niedrigeren Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte, da von einer Absenkung der Steuersätze nicht nur die laufenden Einkünfte betroffen sind.<sup>301</sup>

Hinsichtlich des Vergleiches beider Konzeptionen vertritt das Schrifttum eine einhellige Meinung: In den überwiegenden Fällen der steuerlichen Praxis ergibt sich durch die Änderung des § 34 Abs. 1 EStG n. F. eine höhere steuerliche Be-

---

<sup>298</sup> KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2551.

<sup>299</sup> SCHIFFERS, DStR 1997, 765, 766; KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2551; ähnlich auch SCHULER, DB 1988, 301, 302, im Rahmen der geplanten gesetzlichen Änderungen für die „Steuerreform 1990“.

<sup>300</sup> Mit Beispielen bei SYDOW, NWB Fach 3, 10761 ff.; M. WENDT, FR 1999, 333 ff.; HENNING, DStR 1999, 131 ff; SOLFRIAN, StuB 1999, 476 ff.

<sup>301</sup> KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2551.

lastung.<sup>302</sup> Das neue „Fünftelungsverfahren“ führt nur zu steuerlichen Vorteilen, wenn das übrige zu versteuernde Einkommen innerhalb der Null-Zone liegt und durch den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG) steuerbefreit wird.<sup>303</sup>

Unter Berücksichtigung der Absenkung des Spitzensteuersatzes ab dem Veranlagungszeitraum 2000 kann die steuerliche Belastung auch dann günstiger sein, wenn die außerordentlichen Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. die Beschränkung der Steuervergünstigung von DM 15 Mio. überschreiten. Nach bisheriger Rechtslage könnte der Steuersatz bis auf 53 % steigen (§ 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG). Das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“ hingegen sieht für die Veranlagungszeiträume 2000 und 2001 ein Grenzsteuersatz von 51 % vor (§ 52 Abs. 41 Nr. 1 EStG n. F.).<sup>304</sup> Ab dem Veranlagungszeitraum 2002 sinkt dieser weiter auf 48,5 % (§ 52 Abs. 41 Nr. 2 EStG n. F.).<sup>305</sup> Steigen die außerordentlichen Einkünfte für den letztgenannten Zeitraum auf über DM 80 Mio., ist das „Fünftelungsverfahren“ unabhängig von der Höhe der übrigen laufenden Einkünfte stets günstiger als die alte Regelung des § 34 Abs. 1 EStG.<sup>306</sup>

Insgesamt läßt sich somit feststellen, daß das „Fünftelungsverfahren“ im Vergleich zur alten Regelung des § 34 Abs. 1 EStG a. F. nur dann zu einer günstigeren Steuerbelastung führt, wenn entweder die übrigen laufenden Einkünfte sehr gering oder die außerordentlichen Einkünfte besonders hoch sind. Dies wird jedoch nur selten gegeben sein. In den überwiegenden praxisrelevanten Fällen wird sich bei Anwendung des § 34 EStG n. F. genau die Steuerbelastung ergeben, die sich auch bei einer Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif ergibt. Daher führt die Änderung des § 34 EStG n. F. durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“ zu einer vergleichsweise höheren steuerlichen Belastung außerordentlicher Einkünfte und letztlich zu einer „de facto Abschaffung“<sup>307</sup> der Präferenzierung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen.<sup>308</sup>

---

<sup>302</sup> RICHTER, DStR 1998, 1950; KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2551; RÖDDER, DStR 1999, 181, 182; HENNING, DStR 1999, 131.

<sup>303</sup> KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2552.

<sup>304</sup> BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 33.

<sup>305</sup> BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 33 f.

<sup>306</sup> KROSCHEL/WELLISCH, BB 1998, 2550, 2552; RICHTER, DStR 1998, 1950.

<sup>307</sup> RÖDDER, DStR 1999, 181.

<sup>308</sup> SOLFRIAN, StuB 1999, 476, 481.

## 2. Gewerbesteuerliche Grundlagen

Die Gewerbesteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 GewStG setzt die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus. Entsprechend der höchstrichterlichen Sichtweise stellt der ursprüngliche Betriebsinhaber seine werbende Tätigkeit mit Verpachtungsbeginn ein und ist nur noch vermögensverwaltend tätig.<sup>309</sup> Daher entfällt grundsätzlich die Gewerbesteuerpflicht für den vereinnahmten Pachtzins.<sup>310</sup> Folglich ist im Jahr des Verpachtungsbeginns der gewerbesteuerpflichtige Gewinn des Verpächters für zwei getrennte Zeiträume zu ermitteln.<sup>311</sup>

In einigen Fällen kann sich jedoch aus anderen Gründen eine Gewerbesteuerpflicht ergeben: Verpachtet eine Kapitalgesellschaft ihren Betrieb, so ist sie gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG kraft Rechtsform stets gewerbesteuerpflichtig.<sup>312</sup> Auch kann die Tätigkeit des Verpächters über eine bloße Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) hinausgehen und dadurch eine gewerbliche Tätigkeit darstellen, die dann die Gewerbesteuerpflicht begründet.<sup>313</sup> Die Verpachtung eines Teilbetriebs ist differenziert zu betrachten.<sup>314</sup> Die Teilbetriebsverpachtung eines Einzelunternehmens ist nicht gewerbesteuerpflichtig, wenn die Voraussetzungen für einen Teilbetrieb gegeben sind.<sup>315</sup> Dabei entspricht die gewerbesteuerliche Definition des Teilbetriebs der des Einkommensteuerrechts. Ein Teilbetrieb muß mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet, organisatorisch vom Gesamtbetrieb abgeschlossen und für sich alleine lebensfähig sein. Die Gewerbesteuerpflicht besteht dann nur noch für den vom Verpächter selbst weitergeführten Betrieb.<sup>316</sup> Verpachtet eine Personengesellschaft einen Teilbetrieb und ist sie anderweitig nicht mehr gewerblich tätig, dann erlischt die Gewerbesteuerpflicht.

Wenn aber nur ein Teilbetrieb verpachtet wird und noch weitere gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt werden, erzielt die Gesellschaft insgesamt gewerbliche

---

<sup>309</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>310</sup> Vgl. BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, im Unterschied zur Gewerbesteuerpflicht bei einer Betriebsaufspaltung (BFH vom 2.7.1964, StRK EStG § 15 R. 523); wohl a. A. BFH vom 11.5.1999, FR 1999, 903; kritisch WEBER-GRELLET, FR 1999, 905.

<sup>311</sup> FG Hamb. vom 22.12.1980, EFG 1981, 407, rkr.

<sup>312</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 17 Rz. 8, S. 298.

<sup>313</sup> BFH vom 21.1.1982, IV R 50/79, n. v.

<sup>314</sup> Zur Teilbetriebsproblematik bei einer Betriebsverpachtung bei TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117, 118 f.; dies., BB 1999, 765, 771.

<sup>315</sup> BFH vom 20.2.1974, BStBl. II 1974, 357.

Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Eine derartige Tätigkeit infiziert die gesamten Einkünfte und unterwirft sie somit der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG).<sup>317</sup>

Für den Pächter hat die Betriebsverpachtung gewerbsteuerlich keine Besonderheiten. Da dieser während der Verpachtung weiterhin werbend tätig ist, bleibt sein Gewinn über den gesamten Zeitraum hinweg stets gewerbsteuerpflichtig (§ 2 Abs. 2 GewStG).<sup>318</sup>

### 3. Umsatzsteuerliche Grundlagen

Anders als bei der Gewerbesteuer übt der Verpächter auch während der Betriebsverpachtung eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 2 Abs. 1 UStG aus. Die Nachhaltigkeit der Verpachtungstätigkeit läßt ihn am wirtschaftlichen Verkehr teilhaben. Folglich ist der Verpächter weiterhin Unternehmer i. S. des Umsatzsteuerrechts, und der Pachtzins unterliegt daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die Steuerpflicht wird aber durch die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG beschränkt, so daß die Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Berechtigungen von der Umsatzsteuer befreit ist.<sup>319</sup> Somit ist i. d. R. der Umsatz des Verpächters in einen umsatzsteuerpflichtigen und in einen umsatzsteuerfreien Teil zu zerlegen. Dem Verpächter steht jedoch das Wahlrecht gem. § 9 UStG zu, auf die Steuerfreiheit zu verzichten und damit den gesamten Pachtzins der Umsatzsteuer zu unterwerfen.<sup>320</sup> Ebenfalls kann von einer Zerlegung abgesehen werden, wenn bspw. die Grundstücke und Gebäude im Vergleich zu den übrigen Pachtgegenständen von untergeordneter Bedeutung sind.<sup>321</sup>

---

<sup>316</sup> VEIGEL, DB 1987, 2222.

<sup>317</sup> Vgl. BFH vom 13.10.1977, BStBl. II 1978, 73, zur (weiterhin) gewerblich tätigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die einen Teilbetrieb verpachtet; OFFERHAUS, StBp 1978, 67 f.; BITZ in LITTMANN/BITZ/HELBIG, EStG, § 15 Rn. 145 und 162; STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7745; VEIGEL, DB 1987, 2222, 2225 f.

<sup>318</sup> SCHOOR, DStR 1997, 1, 4.

<sup>319</sup> SAUER, Steuerliche Folgen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 223 f.

<sup>320</sup> STRECK/SCHWEDHELM, Steuerliches Vertrags- und Formularbuch, A. 2.02 Rz. 33; KNOPPE, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, S. 33.

<sup>321</sup> BFH vom 26.7.1955, BStBl. III 1955, 258.

Veräußert der Verpächter das Vorratsvermögen an den Pächter, liegt hierin ein gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerpflichtiger Vorgang.<sup>322</sup> Werden hingegen dem Pächter die Warenbestände darlehensweise überlassen (§ 607 BGB), und muß dieser Gegenstände von gleicher Art, Güte und Menge zurückerstatten, so liegt hierin keine Gegenleistung. Es mangelt somit an einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.<sup>323</sup> Die Zinsen für dieses Sachdarlehen sind umsatzsteuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).<sup>324</sup> In der Literatur<sup>325</sup> ist jedoch umstritten, ob diese gem. § 4 Nr. 8 UStG umsatzsteuerfrei sind. Wird das Vorratsvermögen verpachtet, unterliegt lediglich der zu zahlende Pachtzins der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).<sup>326</sup> Verfügt der Pächter über die gepachteten Bestände und sorgt dieser für Ersatz, gehen die neu angeschafften Vorräte direkt in das Eigentum des Verpächters über,<sup>327</sup> so daß kein Leistungsaustausch und somit kein umsatzsteuerbarer Vorgang vorliegt.<sup>328</sup>

## II. Handelsbilanzielle Grundlagen

### 1. Anlagevermögen

Der Betriebspachtvertrag ist ein schwebender Dauervertrag, dessen vereinbarten aber noch nicht zu erfüllenden Leistungen und Gegenleistungen nicht zu bilanzieren sind. Diese Konsequenz ergibt sich aus der Ausgeglichenheitsvermutung der Rechtsprechung, daß sich die Rechte und Pflichten des Pächters sowie des Verpächters regelmäßig in gleicher Höhe gegenüberstehen.<sup>329</sup>

---

<sup>322</sup> KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, S. 186.

<sup>323</sup> SCHUHMAN in OFFERHAUS/SÖHN/LANGE, UStG, § 3 Rn. 292.

<sup>324</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1077, S. 293.

<sup>325</sup> Zust. KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 326 ff.; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, S. 186; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, E 160, S. 368; abl. DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1077, S. 293.

<sup>326</sup> BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, E 160, S. 368; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1078, S. 293; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, S. 186.

<sup>327</sup> Dazu § 2 A III 4, S. 18f.

<sup>328</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 636, S. 180.

<sup>329</sup> BFH vom 25.9.1956, BStBl. III 1956, 333; BFH vom 17.7.1974, BStBl. II 1974, 684, 685; BFH vom 29.7.1976, BStBl. II 1976, 781, 782; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 506; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 636, S. 180.



Da das mit Beginn der Betriebsverpachtung vom Verpächter überlassene Anlagevermögen sowohl in seinem bürgerlich-rechtlichen als auch wirtschaftlichen Eigentum steht,<sup>330</sup> muß es vom ursprünglichen Betriebsinhaber bilanziert werden (§ 246 Abs. 1 HGB).<sup>331</sup> Ist der Pächter entweder gesetzlich verpflichtet für den Ersatz von Grundstücksinventar (§ 582 Abs. 1 BGB) zu sorgen oder hat sich dieser vertraglich verpflichtet, für den Ersatz, die Erweiterung oder Modernisierung des übrigen Anlagevermögens Sorge zu tragen, sind diese Anschaffungen jeweils durch den Verpächter als Eigentümer zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 HGB) und mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB).<sup>332</sup> Für den Pächter als Fremdbesitzer folgt hieraus ein generelles Aktivierungsverbot.<sup>333</sup>

Lediglich solche Vermögensgegenstände sind vom Pächter zu aktivieren,<sup>334</sup> die dieser auf eigene Rechnung und im eigenen Namen angeschafft hat und an denen er selbst Eigentum erworben hat (§ 246 Abs. 1 HGB).<sup>335</sup>

## **2. Instandhaltungs-, Substanzerhaltungs- und Abbruchverpflichtungen**

Hat sich der Pächter vertraglich verpflichtet, die laufenden Instandhaltungen zu übernehmen, kann hieraus grundsätzlich keine Pflicht zur Bildung einer Rückstellung abgeleitet werden. Nur wenn die Instandhaltungen unterlassen wurden, und sie somit rückständig sind, ist der Instandhaltungsaufwand zurückzustellen (§ 249 Abs. 1 HGB).<sup>336</sup> Für den Verpächter ergeben sich hieraus keinerlei bilanzielle Konsequenzen.<sup>337</sup> Sind sich die beiden Vertragsparteien weiterhin einig, daß der Pächter neben den laufenden Instandhaltungen auch die Aufwendungen für Ersatz, Erweiterung oder Modernisierung der gepachteten Anlagen übernimmt,<sup>338</sup> hat dieser in dem Umfang, in dem er sich zu Aufwendungen vertraglich

---

<sup>330</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff.

<sup>331</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 653, S. 185.

<sup>332</sup> BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 23.6.1966, BStBl. III 1966, 589; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 653, S. 185.

<sup>333</sup> BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 118 ff. und 220 f.

<sup>334</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 638, S. 181.

<sup>335</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff.

<sup>336</sup> KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 117 f. und 126.

<sup>337</sup> BFH vom 3.12.1991, BStBl. II 1993, 89, 91 f.

<sup>338</sup> Dazu § 2 A I 1, S. 8 ff.

verpflichtet hat, eine Erneuerungsrückstellung zu passivieren (§ 249 Abs. 1 HGB).<sup>339</sup> Die Rückstellung ist in Höhe der voraussichtlichen Wiederbeschaffungskosten für die übernommene Verpflichtung zu bilden und laufend an jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB).<sup>340</sup> Der Verpächter wiederum muß den Anspruch für Substanzerhaltung aktivieren (§ 246 Abs. 1 HGB). Die Höhe bemißt sich dabei ebenfalls nach den Wiederbeschaffungskosten.<sup>341</sup> Entsprechend der handelsrechtlichen Vorschrift des § 253 Abs. 1 HGB müßte der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters eigentlich mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) bewertet werden. Da die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten i. d. R. unter den Wiederbeschaffungskosten liegen, sieht die h. M.<sup>342</sup> in der korrespondierenden Bilanzierung einen Verstoß gegen das Niederstwert- und Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1, 3 HGB) sowie gegen das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Demgegenüber vertrat der BFH in seinen früheren Entscheidungen<sup>343</sup> die Auffassung, daß der Erhaltungsanspruch des Verpächters so zu bewerten sei, als ob der Pachtvertrag an jedem Bilanzstichtag beendet worden wäre. Dieser Anspruch sei dann jeweils nach Substanz und Menge ein anderes Wirtschaftsgut als die in den vorherigen Bilanzen bislang aktivierten Ansprüche. Unter dieser Prämisse liegt in der Bewertung zu Wiederbeschaffungspreisen kein Prinzipienverstoß, da der Pächter ein Wirtschaftsgut zurückgeben muß und der Verpächter somit einen Wertausgleichsanspruch durchsetzen kann, der sich an den aktuellen Marktpreisen orientiert.<sup>344</sup> In seinen neueren Entscheidungen<sup>345</sup> vertritt der BFH die Auffassung, daß die sich aus ei-

---

<sup>339</sup> BFH vom 3.12.1991, BStBl. II 1993, 89.

<sup>340</sup> BFH vom 13.1.1959, BStBl. III 1959, 197, 200 f.; BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 23.6.1966, BStBl. III 1966, 589; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 640 ff., S. 181 ff.

<sup>341</sup> BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 23.6.1966, BStBl. III 1966, 589; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 642 f., S. 181 f.

<sup>342</sup> Vgl. KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 118, 140 ff., zur Kritik; vgl. auch KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, S. 143 f. HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5 Anm. 1463 f.; WASSERMEYER, DStJG 7 (1984), 169, 179.

<sup>343</sup> BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 23.6.1966, BStBl. III 1966, 589, 590.

<sup>344</sup> Vgl. DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 603, S. 170.

<sup>345</sup> BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 700.

nem Rechtsinstitut ergebenden Rechtsfolgen Vorrang gegenüber den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen haben müssen.<sup>346</sup> Hierdurch wird für die Betriebsverpachtungsfälle ein “quasi übergeordnetes Bilanzrecht”<sup>347</sup> geschaffen.

Da beim Pächter die Rückstellung für die Substanzerhaltung und der Ausgleichsanspruch beim Verpächter jeweils zum Wiederbeschaffungspreis anzusetzen sind, dürften sich theoretisch in den beiden Bilanzansätzen keine Unterschiede ergeben.<sup>348</sup> Ob sich hieraus zwingend übereinstimmende Bilanzansätze ableiten lassen, ist umstritten. So verlangt die Finanzverwaltung uneingeschränkt gleiche Bilanzansätze beim Pächter und Verpächter.<sup>349</sup> Hingegen beschränkt der BFH die Korrespondenz beider Wertansätze ausschließlich auf die Bewertungsmethode, nicht jedoch auf die Höhe der Rückstellung bzw. des Anspruchs.<sup>350</sup> Treten dabei zwischen den Wertansätzen der Bilanzen des Verpächters und Pächters Differenzen auf, kann der Grund zum einen auf divergierenden Schätzungen der Wiederbeschaffungskosten beruhen, die sich sowohl hinsichtlich einer inflationären Preissteigerung, als auch technischer Weiterentwicklung unterscheiden

---

<sup>346</sup> Vgl. DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 604, S. 170 f.

<sup>347</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 604, S. 171.

<sup>348</sup> FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284 und 9290.

<sup>349</sup> Erlaß des FinMin Niedersachsen vom 9.5.1967, BStBl. II 1967, 156.

<sup>350</sup> Der BFH vom 21.12.1965, BStBl. II 1966, 147, 148, differenziert in eine Betriebsverpachtung zwischen Fremden und eine Betriebsverpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, wobei dieser bei der erstgenannten “... die Möglichkeit eines Abweichens der Passivierung beim Pächter und der Aktivierung beim Verpächter ...” für nicht ausgeschlossen hält; vgl. BFH vom 8.3.1989, BStBl. II 1989, 714; BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 700; BFH vom 8.3.1989, BStBl. II 1989, 714; BFH vom 17.2.1998, BStBl. II 1998, 505, 509, zur korrespondierenden Bilanzierung zwischen den Gesellschaften einer Betriebsaufspaltung; ANDERS, Stbg 1989, 435, 436; unklar WERNDL in KIRCHHOF/SOHN, EStG, § 7 Rdnr. A 158, der zum einen die Möglichkeit divergierender Bilanzansätze nur für die Fälle für möglich erachtet, in denen die Verpachtung unter Fremden stattfindet. Zum anderen aber sowohl bei der Betriebsaufspaltung als auch bei der Betriebsverpachtung davon ausgeht, daß die Wertansätzen betragsmäßig übereinstimmen müssen. Da das in dieser Arbeit vertretene Begriffsverständnis vom Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung immer auch eine Abgrenzung zum Rechtsinstitut einer Betriebsaufspaltung bedeutet, findet die Verpachtung sowohl bei der echten als auch der unechten Betriebsverpachtung stets unter unabhängigen, unverbundenen und damit im Gegensatz zu den Vertragsparteien der Betriebsaufspaltung Fremden statt, unabhängig davon, ob zwischen den Vertragsparteien ein verwandtschaftliches Verhältnis i. S. von § 13 AO besteht. Daher kann diese Unklarheit nur auf einem unterschiedlichen Begriffsverständnis beruhen.

können.<sup>351</sup> Zum anderen können Abweichungen hinsichtlich der angenommenen Länge der Nutzungsdauer auftreten.<sup>352</sup>

Wurde dem Pächter vom Verpächter vertraglich zugestanden, bspw. eigene Gebäude oder technische Anlagen auf dem zur Nutzung überlassenen Grund und Boden zu errichten bzw. aufzustellen,<sup>353</sup> und hat sich der Pächter seinerseits verpflichtet, diese Vermögensgegenstände mit Pachtende wieder zu entfernen, so hat dieser die Abbruch- bzw. Entfernungskosten zurückzustellen (§ 249 Abs. 1 HGB). Die Höhe der Rückstellung bemißt sich nach dem zu erwartenden Aufwand, wobei sich die jährliche Zuführung zur Rückstellung aus dem auf die Jahre bis zur Erfüllung der Verpflichtung aufgeteilten Differenz zwischen den Abbruchkosten nach dem Preisniveau des laufenden Bilanzstichtags und dem Stand der Rückstellung am vorangegangenen Bilanzstichtag ergibt. Eine Abzinsung der Rückstellung ist handelsrechtlich nicht vorzunehmen.<sup>354</sup>

### 3. Vorratsvermögen

Sofern das Vorratsvermögen durch den Pächter käuflich erworben wurde und diesem somit das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den Beständen zusteht,<sup>355</sup> sind diese durch den Käufer zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 HGB) und mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB).<sup>356</sup> Ebenso ist zu verfahren, wenn die Vorräte dem Pächter pacht- oder darlehensweise überlassen wurden, da dieser in beiden Fällen durch die tatsächliche Verfügungsmacht über die Bestände das wirtschaftliche Eigentum erhält (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).<sup>357</sup> Da der Pächter am Ende der Pachtdauer Vermögensgegenstände in gleicher Art, Menge und Güte zurückgeben muß,<sup>358</sup> hat

---

<sup>351</sup> Erstmals BFH vom 19.7.1955, BStBl. III 1955, 266; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 3.12.1991, BStBl. II 1993, 89, 91; entgegen der bis dahin ständigen Rechtsprechung des RFH vom 10.10.1930, RStBl. 1931, 118; RFH vom 8.10.1931, RStBl. 1932, 20; RFH vom 28.6.1932, RStBl. 1932, 949; RFH vom 9.10.1934, RStBl. 1935, 699.

<sup>352</sup> FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9290; ANDERS, Stbg 1989, 435, 436.

<sup>353</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff.

<sup>354</sup> CLEMM/NONNENMACHER in Beck Bil-Komm., § 249 Anm. 100, Erläuterungen zu "Abbruchkosten" bzw. "Entfernungsverpflichtungen"; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9288.

<sup>355</sup> Dazu § 2 A III 4, S. 18 f.

<sup>356</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 649, S. 184.

<sup>357</sup> Dazu § 2 A III 4, S. 18 f.

<sup>358</sup> Dazu § 2 A III 4, S. 18 f.

der Verpächter einen Rückgabeanspruch für die überlassenen Vorräte zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 HGB) und mit den Wiederbeschaffungskosten zu bewerten.<sup>359</sup>

Wie beim Substanzerhaltungsanspruch werden auch in diesem Fall die allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätze durchbrochen, indem die in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblichen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unberücksichtigt bleiben und der Anspruch des Verpächter nicht mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) bewertet wird (§ 253 Abs. 1 HGB).<sup>360</sup>

Korrespondierend zur Bilanzierung des Rückgabeanspruch hat der Pächter die Rückgabeverpflichtung zu passivieren (§ 246 Abs. 1 HGB).<sup>361</sup> Das Sachwertdarlehen ist in Höhe der Wiederbeschaffungskosten im Zeitpunkt der Darlehenshingabe zu bemessen und jährlich neu zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB).<sup>362</sup> Nach Ansicht der Rechtsprechung soll es sich bei dieser Bilanzposition um keine echte, selbständig bewertbare Schuld handeln, sondern sie sei lediglich als Korrekturposten zum Aktivwert zu betrachten.<sup>363</sup>

### III. Steuerliche Gewinnermittlung

Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns hat der bilanzierungspflichtige Gewerbetreibende entsprechend dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu bilanzieren ist. Daher sind alle Positionen der Handelsbilanz auch in die Steuerbilanz gem. § 60 EStDV zu übernehmen, wenn nicht steuerliche Sondervorschriften einen Ansatz ausschließen.<sup>364</sup>

So gelten nach ständiger Rechtsprechung die handelsrechtlichen Ansatzwahlrech-

---

<sup>359</sup> BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 23.6.1966, BStBl. III 1966, 589; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 5 Anm. 1464.

<sup>360</sup> Dazu § 3 C IV 2, S. 56 ff.

<sup>361</sup> RFH vom 26.1.1937, RStBl. 1937, 503, 504; BFH vom 13.1.1959, BStBl. III 1959, 197, 200 f.; BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 131 ff.

<sup>362</sup> BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51; BFH vom 21.12.1965, BStBl. III 1966, 147, 148; BFH vom 23.6.1966, BStBl. III 1966, 589; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 649, S. 184.

<sup>363</sup> BFH vom 30.11.1965, BStBl. III 1966, 51.

<sup>364</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 4, S. 126.

te nicht für die Steuerbilanz.<sup>365</sup> Ebenso wie die Ansatzvorschriften sind die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend, wenn nicht unter Beachtung des steuerlichen Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6 EStG) steuerliche Spezialnormen der §§ 6 ff. EStG eine abweichende Bewertung vorschreiben.<sup>366</sup> Für den Verpächter des Gewerbebetriebs hat dies zur Folge, dass die bisherigen steuerlichen Werte der Wirtschaftsgüter auch während der Verpachtung fortzuführen sind: So ist der verpachtete Grund und Bodens weiterhin mit den ursprünglichen Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die zur Nutzung überlassenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter einschließlich eines derivativ erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts sind mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG anzusetzen und um die Absetzungen für Abnutzungen gem. § 7 EStG zu vermindern. Da ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwerts steuerlich zwingend zu aktivieren (§ 5 Abs. 2 EStG) und gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG auf 15 Jahre linear abzuschreiben ist, handelsrechtlich jedoch ein Aktivierungswahlrecht (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB) besteht, kann eine Abweichung zwischen der Handels- und Steuerbilanz nur ausgeschlossen werden, wenn vom handelsrechtlichen Wahlrecht Gebrauch gemacht wird, die Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Hierdurch wird ein „Gleichlauf“<sup>367</sup> beider Bilanzen gewährleistet.

Werden durch den Pächter die Aufwendungen für Instandhaltungen und Reparaturen getragen,<sup>368</sup> so sind diese als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) sofort abzugsfähig und zwar unabhängig davon, ob diese während des laufenden Geschäftsjahres ausgeführt wurden oder zurückzustellen sind.<sup>369</sup> Ist es dem Pächter gestattet, Gebäude und eigene Anlagen aufzustellen bzw. zu errichten,<sup>370</sup> und muß er diese nach Pachtende wieder entfernen, sind bereits mit Beginn der Errichtung

---

<sup>365</sup> BFH vom 3.2.1969, BStBl. II 1969, 291, 293.

<sup>366</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 4, S. 127.

<sup>367</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 31, S. 142.

<sup>368</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff. und § 3 C II 2, S. 56 ff.

<sup>369</sup> FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284 und 9290.

<sup>370</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff. und § 3 C II 2, S. 56 ff.

eventuell bei Pachtende anfallende Abbruch- bzw. Entfernungskosten erfolgsmin-  
dernd zurückzustellen.<sup>371</sup>

Die allgemeine Bewertung einer gewissen wie ungewissen Verbindlichkeit (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG a. F.) und daher auch einer Rückstellung bemißt sich grundsätz-  
lich unter Beachtung des steuerlichen Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6 EStG) und dem Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG a. F. nach den Anschaf-  
fungskosten. Aus Sicht der Rechtsprechung sind daher Verbindlichkeiten mit dem  
Nennwert zu bewerten, wobei dieser mit dem Begriff des Rückzahlungsbetrags  
(§ 253 Abs. 1 HGB) übereinstimmen soll.<sup>372</sup>

Eine Erneuerungsrückstellung ist nach den Wiederbeschaffungskosten an jedem  
Bilanzstichtag zu bemessen, wenn sich der Pächter verpflichtet hat, die gepachte-  
ten Wirtschaftsgüter zu modernisieren, zu erweitern oder diese am Ende der  
Pachtzeit in neuwertigem Zustand wieder zurückzugeben.<sup>373</sup> Somit galten bis zum  
Ende des Veranlagungszeitraumes 1998 in der steuerlichen Gewinnermittlung für  
Verbindlichkeiten die handelsrechtlichen Bewertungsansätze. Der beim Verpäch-  
ter zu aktivierender Substanzerhaltungs- bzw. Ersatzbeschaffungsanspruch ist  
abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht mit den Anschaffungskosten, son-  
dern ebenfalls mit den Wiederbeschaffungskosten zu jedem Bilanzstichtag zu  
bewerten.<sup>374</sup>

Werden die Vorräte durch den Pächter erworben, sind diese gem. § 6 Abs. 1  
Nr. 2 EStG mit Anschaffungskosten anzusetzen. Wurde zwischen den Vertrags-  
parteien vereinbart, daß die Vorräte pacht- bzw. darlehensweise überlassen  
werden, so hat der Pächter die Sachwertdarlehen und der Verpächter den Sach-  
leistungsanspruch mit den Wiederbeschaffungskosten jährlich neu zu bewerten.<sup>375</sup>

Eine Abweichung zwischen der Handels- und Steuerbilanz ist somit stets ausge-

---

<sup>371</sup> FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9288.

<sup>372</sup> BFH vom 4.5.1977, BStBl. II 1977, 802, 804.

<sup>373</sup> BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 62; BFH vom 21.12.1965, BStBl. II 1966, 147;  
BFH vom 17.2.1998, VIII R 28/95, n. v.

<sup>374</sup> BFH vom 17.2.1998, VIII R 28/95, n. v.

<sup>375</sup> Dazu § 3 C II 2, S. 56 ff.

schlossen. Dies hatte bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 1998 zur Folge, daß die handelsrechtlichen Wertansätze auch in der Steuerbilanz anzuwenden waren.

Durch das "Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002" wird für Veranlagungszeiträume nach dem 31. Dezember 1998 ein steuerliches Abzinsungsgebot bei Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen eingeführt.<sup>376</sup> Demnach sind Rückstellungen, die nicht kurzfristig zu erfüllen sind, zukünftig gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b EStG n. F. nach Maßgabe der Vorschrift des § 12 Abs. 3 BewG mit einem Rechenzinsfuß von 5,5 % abzuzinsen. Ebenso sind Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 12 Monaten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG n. F. mit einem Zinssatz 5,5 % abzuzinsen. Dabei unterstellt der Gesetzgeber, daß sowohl bei jeder Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 HGB) als auch bei jeder Verbindlichkeit (§ 246 Abs. 1 HGB) ein Zinsanteil enthalten ist und zwar unabhängig davon, ob dies der Realität entspricht.

Die Abzinsung einer Rückstellung oder einer Verbindlichkeit führt aber in Höhe des Zinsabschlags zu einem Ausweis nicht realisierter Gewinne. Gleichzeitig ist im Zeitpunkt einer späteren Erfüllung dieser Verpflichtungen die Rückstellung bzw. die Verbindlichkeit in Höhe des Abzinsungsbetrags zu niedrig bewertet. Die Rückstellung bzw. die Verbindlichkeit müßte dann aufwandswirksam erhöht werden, wenn nicht dieser Zinsabschlag tatsächlich erwirtschaftet wird. In diesen Fällen verstößt das Abzinsungsgebot des "Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002" gegen das Realisationsprinzip.<sup>377</sup>

Da handelsrechtlich eine Rückstellung nur abgezinst werden darf, wenn in dem Rückstellungsbetrag ein Zinsanteil enthalten ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB), wird dies zu einer Abweichung zwischen der Handels- und Steuerbilanz führen.<sup>378</sup>

Für die Betriebsverpachtung hat dies zur Folge, daß die durch den Pächter zu bildenden Erneuerungsrückstellungen für überlassenes Vermögen, die handels-

---

<sup>376</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 236; BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 53.

<sup>377</sup> CLEMM, BB 1991, 2115, 2117; BORDEWIN, DB 1992, 1533; SCHNEIDER, DB 1999, 105, 107; KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937, 1943.

<sup>378</sup> GLADE, DB 1999, 400, 404.



rechtlich mit den Wiederbeschaffungskosten bewertet werden,<sup>379</sup> steuerrechtlich abzuzinsen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b EStG n. F.). Dies gilt ebenfalls für ein Sachwertdarlehen, das dem Pächter für die pacht- oder darlehensweise Überlassung der Vorräte gewährt wurde (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG n. F.).<sup>380</sup>

Hieran schließt sich nun die Frage an, wie der mit der Erneuerungsrückstellung und dem Sachwertdarlehen in Zusammenhang stehende Ausgleichs- bzw. Rückgabeanspruch des Verpächters zukünftig steuerlich zu bewerten ist. Das “Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002” enthält hierzu keine Regelung, so daß die beiden Ansprüche auch weiterhin steuerrechtlich wie handelsrechtlich mit den jährlich anzupassenden Wiederbeschaffungskosten zu bewerten sind. Dies hätte zur Folge, daß die Erneuerungsrückstellung bzw. das Sachwertdarlehen zu abgezinsten Wiederbeschaffungskosten zu bewerten ist. Der Ausgleichs- bzw. Rückgabeanspruch ist hingegen zu den vollen Wiederbeschaffungskosten zu aktivieren. Nach Auffassung des BFH muß jedoch der Ausgleichs- bzw. Rückgabeanspruch korrespondierend mit der Erneuerungsrückstellung bzw. Rückgabeverpflichtung bewertet werden, wobei sich die von der Rechtsprechung geforderte Korrespondenz beider Wertansätze auf die Bewertungsmethode bezieht.<sup>381</sup> Das Abzinsen ist aber ein Teil der Bewertungsmethode. Wenn daher der Forderung des BFH nach einer korrespondierenden Bilanzierung entsprochen werden soll, müßte der Ausgleichsanspruch ebenfalls abgezinst werden, obwohl es an einer gesetzlichen Vorschrift für eine Abzinsung des Ausgleichsanspruchs fehlt. Dies wäre auch mit der höchstrichterlichen Auffassung konform, daß die sich aus einem Rechtsinstitut ergebenden Rechtsfolgen Vorrang gegenüber den allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätzen haben müssen.<sup>382</sup> Wenn aber für das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung ein “quasi übergeordnetes Bilanzrecht”<sup>383</sup> gelten soll, könnte ebenso auf eine Abzinsung beider Wertansätze von vornherein verzichtet werden, um der korrespondierenden Bilanzierung gerecht zu werden.

---

<sup>379</sup> Dazu § 3 C II 2, S. 56 ff.

<sup>380</sup> Dazu § 3 C II 3, S. 59 f.

<sup>381</sup> Dazu § 3 C II 2, S. 56 ff. und § 3 C II 3, S. 59 f.

<sup>382</sup> BFH vom 26.6.1975, BStBl. II 1975, 700.

<sup>383</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 604, S. 171.

An einem entsprechenden höchstrichterlichen Urteil fehlt es bislang. Es wird daher abzuwarten sein, für welche der genannten Ansätze sich die Rechtsprechung entscheidet.

Zusätzlich wurde durch die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG – neu - des “Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002” die Behandlung von Ansammlungsrückstellungen gesetzlich geregelt, die bislang auf einer Entscheidung<sup>384</sup> des BFH beruhte.<sup>385</sup> Dabei versteht der Gesetzgeber unter Ansammlungsrückstellungen solche Rückstellungen für Verpflichtungen, bei denen die am Bilanzstichtag feststehende Verpflichtung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Wirtschaftsjahre verteilt werden muß, die für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich sind.<sup>386</sup> Zur Verdeutlichung nennt der Normengeber als Beispiel eine Abbruchverpflichtung für ein betrieblich genutztes Gebäude. Eine Ansammlungsrückstellung beinhaltet aber auch gleichzeitig eine Sachleistungsverpflichtung. Da seit dem Veranlagungszeitraum 1999 bei der steuerlichen Gewinnermittlung für Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ein Abzinsungsgebot besteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b EStG n. F.), müssen auch solche Rückstellungen abgezinst werden, die im Rahmen der Bewertung anzusammeln sind.<sup>387</sup>

Für die Betriebsverpachtung hat dies zur Folge, daß im Falle der Bildung einer Rückstellung für Entfernungs- bzw. Abrißkosten diese entsprechend abzuzinsen ist. Gleichzeitig kommt es aber wiederum zu einer Abweichung zwischen der Handels- und Steuerbilanz.

#### **IV. Steuerliche Effekte der Betriebsverpachtung**

##### **1. Grundsätzliche Wirkungsweise der richterlichen Gestaltung**

Nach der heute gültigen Rechtsprechung verhindert die Fiktion eines vorübergehend unterbrochenen Gewerbebetriebs die Feststellung der Betriebsaufgabe (§ 16

---

<sup>384</sup> BFH vom 19.2.1975, BStBl. II 1975, 480 ff.

<sup>385</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 233.

<sup>386</sup> BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 52.

<sup>387</sup> BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 53.

Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).<sup>388</sup> Hierdurch wird die Aufdeckung der zu Pachtbeginn im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven vermieden. Die Besteuerung eines möglichen Aufgabegewinns wird erst mit einer endgültigen Einstellung der betrieblichen Tätigkeit durch den Verkauf oder die Aufgabe des Gewerbebetriebs nachgeholt.<sup>389</sup> Bei Ermittlung eines Aufgabegewinns werden dann die Wertansätze des Betriebsvermögens angesetzt, die sich im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ergeben, so daß mögliche Wertänderungen über den Zeitraum der Verpachtung hinweg berücksichtigt werden.<sup>390</sup>

Zur Wirkungsweise des Rechtsinstituts läßt sich somit feststellen, daß durch höchstrichterliche Entscheidung, die Betriebsverpachtung als „bloße Betriebsunterbrechung“<sup>391</sup> anzunehmen, mit Verpachtungsbeginn ein Liquiditätsengpaß umgangen und dadurch eine unbillige Substanzveräußerung zur Aufbringung der Steuerlast vermieden wird. Zudem wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, den Gewerbebetrieb nach der Verpachtung selbst oder durch seinen Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) weiterzuführen. Somit erweist sich der durch den BFH gegebenen Lösungsansatz zur Sicherung der Substanz als durchaus zweckmäßig.<sup>392</sup> Dieses Resultat gilt für die echte wie auch für die unechte Betriebsverpachtung gleichermaßen.

Daneben können jedoch auch steuerliche Nebeneffekte auftreten, die einer genaueren Betrachtung bedürfen.

---

<sup>388</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

<sup>389</sup> PELKA, FR 1987, 321, 327; ähnlich STRECK, FR 1988, 57, 58.

<sup>390</sup> Die Berücksichtigung von Wertveränderungen der verpachteten Wirtschaftsgüter besitzt dadurch Relevanz, daß Wertsteigerungen aber im besonderen Wertsenkungen bis hin zu Totalverlusten, die während der Verpachtung auftreten, in der bis ins Jahr 1963 gültigen Rechtsprechung durch die Konstruktion einer rückwirkenden Betriebsaufgabe unberücksichtigt blieben und daher zu Kritik führten (BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 125 f.).

<sup>391</sup> BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

<sup>392</sup> Dazu § 3 C IV 1, S. 66 f.

## 2. Steuerliche Nebeneffekte der Betriebsverpachtung

### a) Abschreibungen

Da während des Verpachtungszeitraums das Anlagevermögen sowohl im juristischen als auch im wirtschaftlichen Eigentum des Verpächters bleibt,<sup>393</sup> steht ihm auch weiterhin ein unverändertes Abschreibungsvolumen zur Verfügung.<sup>394</sup> Wurde dem Pächter vertraglich auferlegt, für den Ersatz, Erweiterung oder Modernisierung genutzten Wirtschaftsgüter über den Verpachtungszeitraum hinweg Sorge zu tragen,<sup>395</sup> kann nur der Verpächter als Eigentümer die Abschreibung dieser beschafften Gegenstände nutzen.<sup>396</sup> Da die verpachteten Wirtschaftsgüter auch weiterhin zum Betriebsvermögen des Verpächters gehören, steht es diesem frei, neben den laufenden Abschreibungen (§ 7 EStG) bei außerordentlichen Wertminderungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 n. F.; bislang: § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG a. F.) abzuschreiben.<sup>397</sup> Seit dem 1. Januar 1999 muß die Wertminderung jedoch voraussichtlich dauerhaft sein (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG n. F.). Zudem besteht ein Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG n. F.).<sup>398</sup>

Gleichzeitig ermöglicht die Fiktion des Betriebsvermögens ohne Gewerbebetrieb dem Verpächter, einen erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert nicht nur während der Betriebsverpachtung, sondern auch darüber hinaus mit fortgeführter Verpachtung im Privatvermögen durch die Abschreibungen erfolgsmindernd zu nutzen.<sup>399</sup> Dem Pächter steht nur die Abschreibung für eigene Wirtschaftsgüter zu.<sup>400</sup>

### b) Besteuerung unrealisierter Gewinne

Hat sich der Pächter verpflichtet, neben den laufenden Instandhaltungen auch die gepachteten Gegenstände zu modernisieren, zu erweitern oder dem Verpächter

---

<sup>393</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff. und § 3 C II 1, S. 55 f.

<sup>394</sup> 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; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 117 f.; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284, 9288.

<sup>395</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff. und § 3 C II 1, S. 55 f.

<sup>396</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 653, S. 185.

<sup>397</sup> KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 95.

<sup>398</sup> Dazu § 3 C I 1 a, S. 45 ff.

<sup>399</sup> BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99; BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, 607; BMF vom 15.8.1984, BStBl. I 1984, 461.

<sup>400</sup> DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 652, S. 185.

nach Ablauf der Pachtzeit in neuwertigem Zustand zurückzugeben,<sup>401</sup> muß der Pächter den wahrscheinlichen Gegenwert dieser Investitionen zurückstellen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG a. F.).<sup>402</sup> Der Verpächter muß diese Substanzerhaltungsverpflichtung des Pächters als Anspruch ertragserhöhend aktivieren. Hierdurch werden die im Anlagevermögen vorgenommenen Abschreibungen neutralisiert.<sup>403</sup> Der Ersatzbeschaffungsanspruch des Verpächters ist ebenso wie die Erneuerungsrückstellung des Pächters mit den Wiederbeschaffungskosten am jeweiligen Bilanzstichtag zu bewerten und an jedem weiteren neu zu bemessen.<sup>404</sup> Steigen jedoch die Wiederbeschaffungspreise, werden beim Verpächter unrealisierte Gewinne besteuert,<sup>405</sup> da sich seine historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Basis für die Ermittlung der Abschreibung nicht ändern.<sup>406</sup>

### c) Pachtzins

Der durch den ehemaligen Inhaber vereinnahmte Pachtzins gilt aufgrund der vorübergehend eingestellten werbenden Tätigkeit als gewerbesteuerlich nicht steuerbar.<sup>407</sup> Für den Pächter ist der Pachtzins grundsätzlich eine abzugsfähige Betriebsausgabe und mindert somit die einkommensteuerliche und gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 4 EStG).<sup>408</sup>

### d) Ersatzbeschaffungen durch den Pächter

Werden durch den Pächter Ersatzbeschaffungen vorgenommen, sind die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) sowohl gegen seine Erneuerungsrückstellung als auch gegen den Substanzerhaltungs-

---

<sup>401</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff.

<sup>402</sup> KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 118 f.

<sup>403</sup> FÄRBER, Die Betriebsverpachtung im Steuerrecht, BuW 1994, 333, 337.

<sup>404</sup> BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 62; BFH vom 21.12.1965, BStBl. II 1966, 147; BFH vom 17.2.1998, VIII R 28/95, n. v.

<sup>405</sup> Dazu § 3 II 2, S. 56 f.

<sup>406</sup> FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9288; FÄRBER, Die Betriebsverpachtung im Steuerrecht, BuW 1994, 333, 337.

<sup>407</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126; TILLMANN, StbKongrRep. 1990, 131, 160 f., sieht allein in der fehlenden Gewerbesteuerpflicht der Pachteinahmen einer Betriebsverpachtung einen "... nicht zu unterschätzenden Vorteil ..." gegenüber einer Betriebsaufspaltung, wodurch sich nicht allein aus diesem Grund die Betriebsverpachtung i. d. R. als vergleichsweise steuerlich günstiger darstellt.

<sup>408</sup> ROSE, Die Ertragsteuern, 4 C 3, S. 216; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 21 III 3, S. 755; TILLMANN, StbKongrRep. 1990, 131, 161.

anspruch des Verpächters zu kürzen. Gleichzeitig muß der ursprüngliche Betriebsinhaber einen eventuellen Restbuchwert des bislang verpachteten Wirtschaftsguts gewinnmindernd ausbuchen. Veräußert der Pächter den ausscheidenden Gegenstand, wird ihm der Erlös gewinnerhöhend zugerechnet.<sup>409</sup> Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) des ersatzbeschafften Wirtschaftsguts sind vom Verpächter mit dem aktivierten Substanzerhaltungsanspruch für diesen Sachwert zu verrechnen. Wurden mit Pachtbeginn bereits gebrauchte Wirtschaftsgüter dem Pächter zur Nutzung überlassen und werden im Rahmen der Ersatzbeschaffung neue Gegenstände angeschafft, so können trotz korrekter Ermittlung des Substanzerhaltungsanspruchs die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1, 2 HGB) des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes den aktivierten Ausgleichsanspruch übersteigen. Der Verpächter hat den Differenzbetrag als Wertausgleichsverpflichtung zu passivieren und in der Zeit gewinnerhöhend aufzulösen, die zwischen Ersatzbeschaffung des neuen Pachtgegenstands und dem Erreichen des Wertigkeitsgrads des ursprünglich überlassenen Wirtschaftsgutes liegt. Ebenso hat der Pächter den Unterschiedsbetrag als Anspruch auf Wertausgleich zu aktivieren und bis zu dem Zeitpunkt abzuschreiben, an dem das ersatzbeschaffte Wirtschaftsgut den Wertigkeitsgrad erreicht, den das bislang verpachtete zu Pachtbeginn besaß. Eine Erneuerungsrückstellung ist bis zur vollständigen Abschreibung des Ausgleichsanspruchs nicht zu bilden.<sup>410</sup>

#### **e) Auflösung gewisser und ungewisser Verbindlichkeiten sowie deren korrespondierender Bilanzpositionen**

Eine Rückstellung ist grundsätzlich erfolgswirksam aufzulösen (§ 249 Abs. 3 HGB), wenn die Voraussetzungen für ihre Bildung und Beibehaltung nicht mehr bestehen.<sup>411</sup> Wenn jedoch der Grund für den Wegfall als Einlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG bspw. bei Forderungsverzichten des Verpächters zu beurteilen ist, muß die Rückstellung ausnahmsweise erfolgsneutral aufgelöst werden.<sup>412</sup> Eine

---

<sup>409</sup> KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 128.

<sup>410</sup> FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9289.

<sup>411</sup> BFH vom 17.1.1973, BStBl. II 1973, 320; BFH vom 12.4.1989, BStBl. II 1989, 612, 613.

<sup>412</sup> BFH vom 12.4.1989, BStBl. II 1989, 612, 613.

Einlage bedingt stets eine Mehrung des Betriebsvermögens, die entweder auf einer Entstehung bzw. Erhöhung einer Aktivposition oder einem Wegfall bzw. einer Minderung einer Passivposition beruhen kann. Liegen die Gründe für eine Mehrung des Betriebsvermögens im außerbetrieblichen Bereich, sind die Voraussetzungen für eine erfolgsneutrale Ausbuchung des Vorgangs gegeben.<sup>413</sup> Aus Sicht des BFH sind solche betriebsfremden Gründe in den Fällen des Forderungsverzichts, der aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses<sup>414</sup> oder durch persönliche Beziehungen<sup>415</sup> ausgelöst wird, und im Zusammenhang mit der Vereinigung einer Forderung und Verbindlichkeit in einer Person gegeben.<sup>416</sup>

Geht daher im Fall der unechten Betriebsverpachtung der Gewerbebetrieb durch unentgeltliche Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) auf den Rechtsnachfolger über, endet die Betriebsverpachtung und der Grund für eine Pachterneuerungsrückstellung fällt weg.<sup>417</sup> Folglich kann die Rückstellung erfolgsneutral aufgelöst und aus buchungstechnischen Gründen in eine Einlage (§ 4 Abs. 1 EStG) umgewandelt werden.<sup>418</sup> Entsprechendes gilt auch für ausstehende Pachtzinsen und andere Verbindlichkeiten, die der Pächter dem ursprünglichen Betriebsinhaber schuldet.<sup>419</sup>

#### f) Fortführung der Buchwerte

Wird der Gewerbebetrieb im Rahmen der Unternehmensnachfolge an den unentgeltlichen Einzel-<sup>420</sup> oder Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) übergeben, gehen die Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) zum Buchwert über. Diese Unternehmensnachfolge hat jedoch keine Auswirkungen auf die Fortführung der Betriebsverpachtung, da auch der Rechtsnachfolger zum förderungswürdigen Personenkreis<sup>421</sup> zählt, der die

---

<sup>413</sup> BFH vom 12.4.1989, BStBl. II 1989, 612, 613; o. V., DStR 1989, 497.

<sup>414</sup> BFH vom 11.7.1973, BStBl. II 1974, 50.

<sup>415</sup> BFH vom 12.3.1970, BStBl. II 1970, 518.

<sup>416</sup> BFH vom 12.4.1989, BStBl. II 1989, 612, 613.

<sup>417</sup> Dazu § 2 C I 2, S. 34 f.

<sup>418</sup> ANDERS, Stbg 1989, 435.

<sup>419</sup> BFH vom 12.3.1970, BStBl. II 1970, 518.

<sup>420</sup> Der BFH vom 1.2.1990, BStBl. II 1990, 428, hat entschieden, daß eine vorweggenommene Erbfolge nur möglich ist, wenn alle Betriebsgrundlagen übertragen werden; vgl. KANZLER, FR 1991, 645, 655, zu den Rechtsfolgen der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen und zu Möglichkeiten deren Vermeidung.

<sup>421</sup> SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 148.

Betriebsfortführung nach Verpachtung planen kann und dem somit das Verpächterwahlrecht zusteht.<sup>422</sup>

### **3. Ertrag- sowie erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Vorteile einer Betriebsverpachtung**

Ertragsteuerlich hat das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung gegenüber der Betriebsfortführung den Vorteil, daß die während der Verpachtung erzielten Pachtzinsen im Vergleich zum Gewinn aus laufender gewerblicher Tätigkeit nicht der Gewerbesteuer unterliegen.<sup>423</sup> Dies gilt unabhängig von der Form der Betriebsverpachtung. Darüber hinaus kann die unechten Betriebsverpachtung dazu dienen, den gewerblichen Gewinn, der bei einer alternativen Betriebsfortführung durch den Betriebsinhaber erwirtschaftet wird und nur diesem ertragsteuerlich zuzurechnen ist, nun auf den Verpächter und Pächter zu verteilen. Dies geschieht in der Weise, dass durch die Verpachtung einerseits die Einkunftsquelle des ursprünglichen Betriebsinhabers auf den Pächter übertragen wird. Andererseits erhält der Verpächter den Pachtzins als neue Einkunftsquelle, die der Pächter aus seinem Gewerbebetrieb erwirtschaftet. Durch die gewerbliche Verpachtung wird somit eine „Betriebsteilung i. w. S.“<sup>424</sup> erreicht. Ein Vergleich der steuerlichen Belastung des ursprünglichen Betriebsinhabers während der gewerblichen Tätigkeit mit der Gesamtsteuerbelastung des Pächters und Verpächters während der Betriebsverpachtung ergibt eine Reduzierung der Steuerlast, da durch die Übertragung der Einkunftsquelle auf den Pächter eine Milderung der einkommensteuerlichen Progression erreicht wird.<sup>425</sup>

---

<sup>422</sup> BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36; H 139 Abs. 5 “Rechtsnachfolger” EStH; SEITHEL, DStR 1975, 604, 605.

<sup>423</sup> PAUS/KUHN, Kinder im Steuerrecht, Rdn. 1337 f., S. 349; PAUS/ECKMANN, Steuersparende Gestaltungen mit Kindern, Rdn. 1137 f., S. 249; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuer-günstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 168, sehen hierin einen „doppelten“ steuerlichen Vorteil.

<sup>424</sup> PAUS/KUHN, Kinder im Steuerrecht, Rdn. 1339, S. 349; PAUS/ECKMANN, Steuersparende Gestaltungen mit Kindern, Rdn. 1139, S. 250; EHLERS, Übertragung von Einkunftsquellen durch Verträge mit Familienangehörigen, Rz. 140, S. 74; FELSMANN, INF 1986, 44, 47.

<sup>425</sup> EHLERS, Übertragung von Einkunftsquellen durch Verträge mit Familienangehörigen, Rz. 1, S. 9; DISCHINGER, Typisierung steuersparender Sachverhaltensgestaltungen zwischen Eltern und Kindern im Einkommensteuerrecht; S. 23; vgl. SCHNEELOCH, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik - Bd. 1: Besteuerung, S. 254; vgl. FELSMANN, INF 1986, 44, 47, mit Berechnungsbeispielen zur Vorteilhaftigkeit;



Zudem verfügt die unechte Betriebsverpachtung durch die Nutzungsüberlassung des Gewerbebetriebs über erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Vorteile: Erzielt der Betriebsinhaber während seiner gewerblichen Tätigkeit Gewinne, sind ihm diese als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) zuzurechnen und müssen auch von ihm versteuert werden. Würden diese versteuerten Gewinne geschenkt oder vererbt, so unterliegen diese neben der vorherigen ertragsteuerlichen Belastung zusätzlich der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer.

Bei der unechten Betriebsverpachtung hingegen erzielt der Pächter, der definitionsgemäß<sup>426</sup> den Gewerbebetrieb schenkungsweise erwerben oder erben wird, die aus dem verpachteten Gewerbebetrieb erwirtschafteten Gewinne unmittelbar. Die aus dem gepachteten Gewerbebetrieb erzielten gewerblichen Einkünfte (§ 15 EStG) unterliegen danach lediglich der persönlichen Einkommensteuerbelastung des Pächters. Somit gelangen zukünftige Gewinne des Gewerbebetriebs nicht erst mit einer späteren Schenkung bzw. Erbschaft in die Vermögenssphäre des Begünstigten, sondern erreichen den zukünftigen Betriebsinhaber ohne eine schenkungs- bzw. erbschaftsteuerliche Belastung direkt über die Einkommenssphäre.

Da durch die Verpachtung des Gewerbebetriebs kein Vermögen übertragen, sondern lediglich zur Nutzung überlassen wird, sind die während des Verpachtungszeitraums entstandenen stillen Reserven im Falle einer späteren Vermögensübertragung auch weiterhin der Erbschaftsteuer zu unterwerfen.<sup>427</sup> Die schenkungs- bzw. erbschaftsteuerliche Belastung wird somit um so niedriger, je geringer das Vermögen zum erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Übertragungszeitpunkt ist. Demgegenüber ist der ertragsteuerliche Progressionseffekt jedoch dann am größten, wenn sich das Gesamteinkommen auf beide Vertragsparteien gleich verteilt. Somit schließen sich die ertragsteuerlichen und schenkungs- bzw. erbschaftsteuerlichen Zielsetzungen teilweise aus; denn je höher die Einkünfte des Verpächters bspw. sind, die aufwandswirksam durch den Pächter

---

<sup>426</sup> Dazu § 2 A II, S. 11 f.

<sup>427</sup> In Anlehnung an SCHNEELOCH, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik - Bd. 1: Besteuerung, S. 254, der in der Übertragung von Vermögen eine Möglichkeit sieht, zukünftig entstehende stille Reserven der Erbschaftsteuer zu entziehen.

gezahlt werden, um so mehr Vermögen muß später der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer unterworfen werden.

Neben den laufenden und außerordentlichen Abschreibungen<sup>428</sup> bilden der Pachtzins i. V. m. der Vereinbarung über die Übernahme der Ersatz-, Erweiterungs- oder Modernisierungsverpflichtungen die wesentlichen Gestaltungsparameter der Steuerpolitik beider Vertragsparteien.<sup>429</sup> Es ist jedoch – wie bereits dargelegt – zu berücksichtigen, dass die Verpflichtung zur Substanzerhaltung bzw. –erneuerung sich für den Pächter einerseits als sofort aufwandswirksam und damit steuerreduzierend auswirkt. Andererseits ist die Rückstellung im Falle einer späteren Übertragung des Gewerbebetriebs im Rahmen einer unentgeltlichen Einzelrechts- oder Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) auf den Pächter erfolgsneutral aufzulösen, da die Gründe für die Auflösung außerbetrieblich sind.<sup>430</sup>

Da die Vertragsparteien bei der unechten Betriebsverpachtung in einem verwandtschaftlichen Verhältnis zueinander stehen, wird deren gestalterische Freiheit lediglich durch die höchstrichterlichen Anforderungen an Rechtsverhältnisse zwischen Angehörige begrenzt: Grundsätzlich steht es den Familienangehörigen und nahen Verwandten frei, ihre rechtlichen Beziehungen untereinander so zu gestalten, daß sie steuerlich möglichst günstig sind. Die steuerrechtliche Anerkennung der Rechtsprechung setzt jedoch allgemein voraus, dass die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem sog. „Fremdvergleich“ entsprechen und so auch tatsächlich durchgeführt werden.<sup>431</sup> Für die Betriebsverpachtung bedeutet dies bspw., daß einerseits der Verpächter dem Pächter den gesamten Gewerbebetrieb tatsächlich überlässt, andererseits die Höhe des Pachtzins dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und dieser auch wirk-

---

<sup>428</sup> SCHNEELOCH, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik - Bd. 2: betriebliche Steuerpolitik, S. 85 f.; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 95.

<sup>429</sup> Dazu § 3 C IV 2 c, d, S. 69 f.

<sup>430</sup> Dazu § 3 C IV 2 e, S. 70 f.

<sup>431</sup> Vgl. BFH vom 28.1.1997, BStBl. II 1997, 655; BFH vom 20.10.1997, BStBl. II 1998, 106.

lich gezahlt wird. Insbesondere ist bei den Vereinbarungen auf Klarheit und Eindeutigkeit besonderer Wert zu legen<sup>432</sup>

## V. Ergebnis

Die Rechtsprechung sieht in der drohenden Gefahr einer Substanzbesteuerung eine Unbilligkeit und daraus abgeleitet einen Handlungsbedarf. Dabei zeigt sich das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung als durchaus erfolgreich und geeignet, den steuerlichen Rechtsfolgen bei systematischer Anwendung des Einkommensteuerrechts bis zur Beendigung der Verpachtung entgegenzuwirken. Hierdurch wird die Aufdeckung der stillen Reserven und die damit verbundene Besteuerung eines Aufgabegewinns verschoben. Die Konsequenzen, die der höchstrichterliche Lösungsansatz in sich birgt, begrenzen sich jedoch nicht allein auf die Auswirkungen fehlender Liquidität des ursprünglichen Betriebsinhabers. Die höchstrichterliche Konstruktion verfügt zudem über ertragsteuerliche Besonderheiten, die sich als vorteilhaft erweisen können. Ebenso kann sich die unechte Betriebsverpachtung reduzierend auf die Erbschaftsteuer auswirken.

---

<sup>432</sup> 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; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 172 f.; PAPE, INF 1991, 1; 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.; RUPPEL, BB 1996, 458 ff.