

§ 5 Beurteilung der Betriebsverpachtung auf Grundlage des einfachen Rechts

A. Vorüberlegungen

Eine Überprüfung des Rechtsinstituts soll sich nicht allein auf die Einhaltung der verfassungsmäßig zugesicherten Rechte beschränken. Die Betriebsverpachtung muß zusätzlich auch einer Kontrolle des einfachen Rechts Stand halten. Dabei sind die zur Betriebsverpachtung ergangenen richterlichen Entscheidungen und die damit verbundenen steuerlichen Folgen nicht nur hinsichtlich ihrer Einhaltung der einkommensteuerlichen Systematik, sondern auch auf ihre Vereinbarkeit und Widerspruchsfreiheit untereinander zu überprüfen. Ergeben sich aus den Untersuchungen Systembrüche und Widersprüche, müssen mögliche Aufrechnungsversuche der Mängel dieses Lösungsansatzes gegen die Vorzüge desselben vollständig unterbleiben, da fehlende Systematik und Fragwürdigkeiten stets ein Ausdruck des Verstoßes gegen den verfassungsrechtlich zugesicherten Grundsatz der Rechtssicherheit sind.⁵⁵⁹

⁵⁵⁹ Dazu § 4 C, S. 84 ff.

B. Betriebsaufgabebetriebsbestände und deren Realisation

I. Betriebsaufgabe durch Erklärung

1. Einkommensteuerrechtlicher Tatbestand der Betriebsaufgabe

Innerhalb des Einkommensteuerrechts stellt die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) eine Sonderform der Entnahme⁵⁶⁰ (§ 4 Abs. 1 EStG) dar. So besteht nach der endgültigen Einstellung des Gewerbebetriebs für den Steuerpflichtigen entsprechend der h. L.⁵⁶¹ die Möglichkeit, sich zwischen der begünstigten Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und der allmählichen, schrittweisen Betriebsabwicklung zu entscheiden. Eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ist gegeben, wenn der Betrieb in zeitlichem Zusammenhang mit der Einstellung aufhört, als lebender Organismus am Wirtschaftsleben teilzunehmen.⁵⁶² Diese beginnt nicht mit dem inneren Aufgabenschluß oder dessen Kundgabe,⁵⁶³ sondern mit einem objektiven Willensakt in Form einer Entnahme- oder Aufgabehandlung.⁵⁶⁴ Fehlt es hieran, bleiben alle wesentlichen Betriebsgrundlagen im Betriebsvermögen, solange dies rechtlich möglich ist.⁵⁶⁵ Entsprechendes gilt bis zu dem Zeitpunkt der tatsächlichen Verwertung, der eindeutigen Übernahme ins Privatvermögen⁵⁶⁶ oder bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Steuerpflichtige die Absicht zur Verwertung⁵⁶⁷ der betrieblichen Gegenstände endgültig aufgegeben hat. Die Betriebsaufgabe ist vollständig abgeschlossen,

⁵⁶⁰ Vgl. BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474, 478, zu den Voraussetzungen einer „Totalentnahme“; vgl. auch L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 172.

⁵⁶¹ BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412; BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358, 359; BFH vom 9.3.1993, BFH/NV 1993, 594, 597; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 184; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 789; REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 30 ff.; SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 31, 33

⁵⁶² BFH vom 5.7.1984, BStBl. II 1984, 711, m. w. N.; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 23, S. 74; HERFF, KÖSDI 2000, 12453 f.

⁵⁶³ Bei einer Personengesellschaft ist der Gesellschafterbeschuß zur Auflösung der Gesellschaft keine Betriebsaufgabe im einkommensteuerlichen Sinne, da auch ohne den Beschuß eine Betriebsaufgabe vorliegen kann (BFH vom 25.6.1970, BStBl. II 1970, 719; BFH vom 4.2.1982, BStBl. II 1982, 348, 349).

⁵⁶⁴ BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710; BFH vom 9.9.1993, BStBl. II 1994, 105; BFH vom 16.12.1997, BStBl. II 1998, 379, 380; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 194; HERZIG, BB 1985, 741; krit. BÖDEFELD, BB 1985, 333.

⁵⁶⁵ SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 31, 33.

⁵⁶⁶ BFH vom 24.10.1979, BStBl. II 1980, 186; BFH vom 30.3.1989, BStBl. II 1989, 509.

⁵⁶⁷ BFH vom 27.10.1983, BStBl. II 1984, 364.

wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen⁵⁶⁸ veräußert, vernichtet oder entnommen worden sind.⁵⁶⁹

2. Betriebsaufgabeerklärung

Im Rahmen der Regelungen zur Betriebsverpachtung wird dem ursprünglichen Betriebsinhaber durch das Verpächterwahlrecht ermöglicht, zu jedem Zeitpunkt der Verpachtung die Betriebsaufgabe zu erklären.⁵⁷⁰ Dabei wird der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) im Zeitpunkt des Zugangs der Erklärung beim Finanzamt verwirklicht.⁵⁷¹ Einer zusätzlichen Entnahmehandlung bedarf es nicht mehr. Somit besitzt die Aufgabeerklärung innerhalb des Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung rechtsgestaltende Wirkung⁵⁷², da eine notwendige Entnahmehandlung⁵⁷³ fehlt und ausschließlich durch eine Willensäußerung des Steuerpflichtigen der Tatbestand verwirklicht wird, an den die Steuerpflicht knüpft (§ 38 AO).⁵⁷⁴ Dies bedeutet aber, daß durch die Betriebsaufgabeerklärung ein dem Einkommensteuerrecht fremder Betriebsaufgabetatbestand geschaffen wird.

Hieran schließt sich nun die Frage nach der Notwendigkeit dieser Konstruktion an. Grundlegend lassen sich zwei Fälle unterscheiden: Der Verpächter hat die Möglichkeit, die sofortige Betriebsaufgabe zu Beginn der Verpachtung, aber auch zu jedem anderen Zeitpunkt während der Betriebsverpachtung zu erklären. Da es

⁵⁶⁸ Die Entscheidung, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt, konzentriert sich ausschließlich auf die Begutachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Die Zurückbehaltung von unwesentlichen Betriebsgrundlagen verhindern daher eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) nicht (BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710). Mit der Verwertung (Veräußerung, Vernichtung oder Privatisierung) der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage wird auch für die Wirtschaftsgüter, die nicht zur Veräußerung bestimmt sind, der Aufgabegewinn festgestellt (BFH vom 26.9.1961, BStBl. III 1961, 517; BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227; BFH vom 21.5.1992, BFH/NV 1992, 659). In diesem Zeitpunkt ist der Gewerbebetrieb aufgegeben und diese Wirtschaftsgüter gelten - soweit möglich - als entnommen und privatisiert.

⁵⁶⁹ BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227; BFH vom 21.5.1992, BFH/NV 1992, 659; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 195.

⁵⁷⁰ Der ursprüngliche Betriebsinhaber kann zu Beginn aber auch erst während der Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe erklären (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457).

⁵⁷¹ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457.

⁵⁷² L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 711; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 143, spricht vom „konstitutiven Charakter“ der Betriebsaufgabeerklärung.

⁵⁷³ PLÜCKEBAUM in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 4 Rdnr. B 206.

⁵⁷⁴ BFH vom 2.2.1989, BFH/NV 1990, 86, 87.

zu jedem beliebigen Zeitpunkt der Verpachtung einer Erklärung des Steuerpflichtigen bedarf, um den Betrieb aufgeben zu können, müssen die Sachverhalte vor einer Betriebsaufgabe somit jederzeit vergleichbar sein. Dies soll im folgenden untersucht werden.

Im Einkommensteuerrecht bedarf es einer ausdrücklichen Handlung um zu verdeutlichen, daß die Wirtschaftsgüter aus dem betrieblichen Bereich ins Privatvermögen entnommen worden sind (§ 4 Abs. 1 EStG).⁵⁷⁵ Zur Beurteilung dieser Handlungen werden die „tatsächlichen Umstände“ herangezogen.⁵⁷⁶ Daneben kann durch „schlüssiges Handeln“, also ein Verhalten das offenkundig den Willen des Steuerpflichtigen ausdrückt, bewirkt werden, daß die Wirtschaftsgüter zukünftig nicht mehr betrieblich, sondern privat genutzt werden sollen.⁵⁷⁷ Entscheidet sich der ursprüngliche Betriebsinhaber während der Betriebsverpachtung, den Gewerbebetrieb aufgeben zu wollen, um die Verpachtung privat fortzuführen, ist dies allein durch eine Nutzungsänderung der Pachtgegenstände oder eine Verhaltensänderung des Steuerpflichtigen nicht möglich, da die Vermögensgegenstände auch nach der Betriebsaufgabe weiterhin vermögensverwaltend genutzt werden.⁵⁷⁸ Daher kann nicht von einer tatsächlichen Nutzungsänderung gesprochen werden, die auf eine Betriebsaufgabe hinweisen könnte, weil die Tätigkeit des Verpächters von ihrem Charakter her auch weiterhin privat veranlaßt ist. Unter der Voraussetzung, daß die Betriebsverpachtung eine „bloße Betriebsunterbrechung ist“⁵⁷⁹, wird eine Erklärung zwingend notwendig, wenn der Steuerpflichtige seinen Betrieb aufgeben möchte.⁵⁸⁰

⁵⁷⁵ BFH vom 31.1.1985, BStBl. II 1985, 395, 396.

⁵⁷⁶ BFH vom 17.2.1971, BStBl. II 1971, 484.

⁵⁷⁷ BFH vom 29.4.1970, BStBl. II 1970, 754; BFH vom 17.1.1974, BStBl. II 1974, 240, 242; BFH vom 11.10.1979, BStBl. II 1980, 40, 43; BFH vom 22.4.1988, BFH/NV 1989, 18; BFH vom 23.2.1989, BFH/NV 1990, 219, BFH vom 5.3.1996, BFH/NV 1996, 735; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 1, S. 279.

⁵⁷⁸ Die Tätigkeit des Verpächters ist auch während der Betriebsverpachtung „... bei wirtschaftlicher Beurteilung Vermietung und Verpachtung von Vermögen ...“ (BFH vom 2.4.1957, BStBl. III 1957, 273, 274).

⁵⁷⁹ 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.

⁵⁸⁰ KURZ, StuW 1979, 243, 250.

Hiervon ist der Sachverhalt zu unterscheiden, in dem der ursprüngliche Inhaber die Verpachtung nach Beendigung der werbenden Tätigkeit mit sofortiger Wirkung privat fortführen möchte. Für diesen Fall bedürfte es entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik eigentlich keiner Erklärung, da eine tatsächliche Entnahmehandlung in Form einer Nutzungsänderung⁵⁸¹ vorliegt und dadurch mit Beginn der Verpachtung auch der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht wird.⁵⁸² Der BFH lehnt es entgegen der einkommensteuerlichen Systematik⁵⁸³ ab, in der Betriebsverpachtung eine Betriebsaufgabe zu sehen. Daher besitzt eine Erklärung auch für diesen Fall bindende Wirkung.⁵⁸⁴

3. Ergebnis

Somit bleibt festzuhalten, daß obwohl der Betriebsinhaber durch eine Verpachtung die Nutzung der überlassenen Gegenstände ändert, die Rechtsprechung diesen Betriebsaufgabetatbestand (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ignoriert. Gleichzeitig wirkt die Betriebsaufgabeerklärung i. V. m. dem Verpächterwahlrecht rechtsgestaltend, indem ausschließlich durch eine Willenserklärung der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht werden kann. Somit wird durch den BFH ein dem Einkommensteuerrecht bislang noch unbekannter neuer Betriebsaufgabetatbestand geschaffen.

⁵⁸¹ A. A. KESSLER, BB 1986, 1441, 1444, der die Meinung vertritt, daß durch die Betriebsverpachtung keine Nutzungsänderung, sondern lediglich eine Einstellung der Tätigkeit, die kein Tatbestandselement des § 16 Abs. 3 EStG bildet, bewirkt wird. KESSLER berücksichtigt dabei nicht, daß der ursprüngliche Betriebsinhaber mit Pachtbeginn nicht nur seine bisher werbende Tätigkeit einstellt, sondern darüber hinaus noch die bislang betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter durch die Verpachtung im Rahmen einer reinen Vermögensverwaltung einer privaten Nutzung zuführt.

⁵⁸² 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, DSz 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.

⁵⁸³ Vgl. KURZ, StuW 1979, 243, 250, zu Systematisierungsversuche des Ersetzen der Entnahmehandlung durch die Aufgabekklärung bei.

⁵⁸⁴ „Erklärt der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Verpachtung, die soeben eingestellte gewerbliche Tätigkeit nicht wieder aufnehmen zu wollen, so ist die Verpachtung zugleich Betriebsaufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 EStG.“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457).

II. Betriebsaufgabe durch Beurteilungswandel

1. Strukturwandel im Einkommensteuerrecht

Zur Realisierung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) muß der Steuerpflichtige wissentlich und zielgerichtet den Tatbestand einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) verwirklichen.⁵⁸⁵ Eine Entnahme ist jedoch nur die Handlung, die sich auf den Gegenstand bezieht, der entnommen werden soll.⁵⁸⁶ Aus diesem Grunde lehnt der BFH in den Fällen des Strukturwandels oder der Umqualifizierung eines Gewerbebetriebs zur Liebhaberei das Vorliegen einer entsprechenden zielgerichteten bzw. konkludenten Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen ab. Die Qualifizierung der Tätigkeit als nicht mehr gewerblich beruht in diesen Fällen nicht auf dem Willen des Betriebsinhabers, sondern auf einem Beurteilungswandel der Rechtsprechung.⁵⁸⁷ So sind bei Vorliegen eines Strukturwandels die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb nicht mehr gegeben. Hingegen ist aus der Sichtweise des BFH bei Feststellung einer Liebhaberei die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht mehr auf die Gewinnerzielung⁵⁸⁸ ausgerichtet,⁵⁸⁹ so daß die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb nicht mehr gegeben sind.

Folgerichtig versteht der BFH die Fälle des Strukturwandels und der Umqualifizierung zur Liebhaberei nicht als Rechtsvorgang, sondern als ein „tatsächliches“ Geschehen, wodurch dieser einen Entnahmetatbestand (§ 4 Abs. 1 EStG) wegen des Fehlens einer auf die Entnahme gerichteten Handlung ablehnt.⁵⁹⁰

⁵⁸⁵ Hierzu ausführlich KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 1, S. 279 ff.

⁵⁸⁶ BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168; BFH vom 26.4.1979, BStBl. II 1979, 732.

⁵⁸⁷ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 1, S. 280.

⁵⁸⁸ Die Gewinnerzielungsabsicht als ausdrücklich in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG genanntes Tatbestandsmerkmal für einen Gewerbebetrieb (BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 766); L. SCHMIDT/WEBER-GRELLET, EStG, § 15 Rz. 25 ff.; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 5, S. 56; vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 2 a, S. 371 f., zur historischen Entwicklung des Merkmals eines Gewerbebetriebs.

⁵⁸⁹ BFH vom 29.10.1981, BStBl. II 1982, 381, 382; BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 760 ff.; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 4 Rz. 14, S. 28.

⁵⁹⁰ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 2, S. 281.

2. **Zwangswise Realisierung der stillen Reserven während der Betriebsverpachtung**

Liegen die sachlichen oder persönlichen Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung nicht mehr vor, führt dies zwangsläufig zur Aufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) des verpachteten Betriebs.⁵⁹¹ Die Rechtsfolge geht insoweit mit dem einkommensteuerrechtlichen Tatbestand der Betriebsaufgabe konform, solange der Wegfall der Bedingungen durch den Betriebsinhaber wissentlich und gewollt geschieht.⁵⁹² Dies ist jedoch nicht immer der Fall: Werden an den wesentlichen Betriebsgrundlagen durch einen der beiden Vertragsparteien Veränderungen vorgenommen, bedürfen diese aus Sicht der Rechtsprechung einer besonderen Begutachtung. Finden die Veränderungen im Rahmen des allgemeinen Strukturwandels statt, besitzen diese für die Beurteilung der Betriebsverpachtung keine Relevanz.⁵⁹³ Auch der Wechsel der Einkunftsart von der gewerblichen zur land- und forstwirtschaftlichen bleibt ohne Konsequenzen für die Fortführung der Betriebsverpachtung.⁵⁹⁴ Überschreiten die Modifikationen hingegen ein Ausmaß, das in der Beurteilung der Rechtsprechung an einer späteren Betriebsfortführung durch den Verpächter zweifeln läßt, kann eine Betriebsverpachtung nicht mehr angenommen werden. Die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ist die zwangswise Konsequenz.⁵⁹⁵ Aus Sicht des Steuerpflichtigen dient jedoch die Umgestaltung der Pachtobjekte nicht der Aufgabe des Gewerbebetriebs, sondern soll dem Pachtverhältnis und damit ausschließlich der Fortführung der Betriebsverpachtung förderlich sein. Entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik dürfte der Tatbestand der Entnahme- bzw. Betriebsaufgabehandlung nicht verwirklicht worden sein, da es an einer willentlichen Entnahmehandlung mangelt. Somit beruht der Fall der Veränderung der wesentlichen Betriebsgrundlagen wie beim Strukturwandel und der Umqualifizierung eines Gewerbebetriebs zur Liebhaberei nicht auf einer zielgerichteten Entscheidung des Steuerpflichtigen, sondern auf einem Beurteilungswandel des BFH.

⁵⁹¹ Dazu § 2 C II, S. 36 ff.

⁵⁹² Dazu § 2 C I, S. 33 ff.

⁵⁹³ Dazu § 2 B I 1 b, S. 25 f.

⁵⁹⁴ RICHTER, BB 1983, 2047; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 700.

⁵⁹⁵ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

3. Ergebnis

Durch die Rechtsprechung wurde innerhalb des Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung ein weiterer Gewinnrealisierungstatbestand geschaffen, der der einkommensteuerlichen Systematik grundlegend fremd ist. Dieser Tatbestand basiert weder auf einer Entnahmehandlung noch auf einer Erklärung des Steuerpflichtigen, sondern auf einem Beurteilungswandel der Rechtsprechung. Zusätzlich widerspricht diese Rechtsfolge den höchstrichterlichen Entscheidungen zum Strukturwandel und der Umqualifizierung eines Gewerbebetriebs zur Liebhaberei, deren Behandlung zwar ebenfalls fragwürdig ist, die jedoch beide auf der Basis des Einkommensteuerrechts stichhaltig begründet sind und somit nicht zu einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) führen.

III. Realisierung des Aufgabegewinns

1. Einkommensteuerliche Gewinnrealisierung

Grundsätzlich ist die Verwirklichung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) für die Realisierung des Aufgabegewinns ausschlaggebend.⁵⁹⁶ Da sich in der Praxis die Betriebsaufgabe nicht auf einen einzigen Zeitpunkt, sondern über einen Zeitraum hinweg ausdehnt, erstreckt sich die eigentliche Betriebsaufgabe über mehrere Teilaufgaben.⁵⁹⁷ Ein Aufgabegewinn wird in jedem Zeitpunkt realisiert, in dem ein Wirtschaftsgut seiner Verwertung⁵⁹⁸ zugeführt wird. Daher ist weder der Beginn der Betriebsaufgabe noch jegliche Willensäußerung des Steuerpflichtigen für eine Gewinnrealisation relevant.⁵⁹⁹

⁵⁹⁶ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 260.

⁵⁹⁷ BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710, 712; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 261.

⁵⁹⁸ Veräußerung an einen oder mehrere Erwerber oder Privatentnahme (BFH vom 28.5.1986, BFH/NV 1987, 294; BFH vom 5.12.1997, BFH/NV 1997, 225, 226; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 173).

⁵⁹⁹ Die „tatsächlichen Umstände“ entscheiden über die Gewinnrealisation (BFH vom 17.2.1971, BStBl. II 1971, 484).

2. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung für die Betriebsverpachtung

Im Rahmen der Betriebsverpachtung tritt für die Fälle der zwangsweisen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) die Gewinnrealisation ein.⁶⁰⁰ Somit entspricht dieser Aufgabezeitpunkt der einkommensteuerlichen Systematik. Daneben hat der Steuerpflichtige jederzeit die Möglichkeit, die Betriebsaufgabe durch die bereits oben beschriebene schriftliche Willensäußerung zu erklären.⁶⁰¹ Diese Betriebsaufgabeerklärung wird mit dem Zugang beim Finanzamt wirksam.⁶⁰² In diesem Zeitpunkt treffen Beginn und Ende der Betriebsaufgabe zusammen, und die Vermögensgegenstände gehen in das Privatvermögen des Betriebsinhabers über. Dieser Zeitpunkt ist für die Gewinnrealisierung ausschließlich relevant.⁶⁰³ Auch in dieser Hinsicht entsprechen die Regelungen zur Betriebsverpachtung der einkommensteuerlichen Systematik.

Da aber für die Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nicht auf einer tatsächlichen Handlung beruht, die einer Überprüfung unterzogen werden könnte, sondern nur auf einer Willensäußerungen des Steuerpflichtigen, werden in der Literatur und von der Finanzverwaltung auch Aufgabezeitpunkte für denkbar gehalten, die vom Zugangszeitpunkt abweichen. Dem Wortlaut der richterlichen Entscheidung läßt sich eine vom Zugang der Erklärung abweichende Festlegung des Betriebsaufgabezeitpunkts nicht herleiten. Hingegen ermöglicht es die Finanzverwaltung⁶⁰⁴ und das Schrifttum⁶⁰⁵ dem ursprünglichen Betriebsinhaber, den Betriebsaufgabezeitpunkt wahlweise in die Zukunft zu verlegen.

Eine derartige Regelung könnte jedoch gegen die Voraussetzung der Betriebsverpachtung verstoßen, daß der Verpächter beabsichtigen muß, die gewerbliche Tätigkeit wieder aufzunehmen und fortzuführen.⁶⁰⁶ Der BFH macht die Annahme einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.)

⁶⁰⁰ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

⁶⁰¹ Dazu § 2 C I 3, S. 35 ff.

⁶⁰² BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; a. A. PAUS, DStZ 1986, 354, 356.

⁶⁰³ 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.

⁶⁰⁴ R 139 Abs. 5 Satz 7 EStR.

⁶⁰⁵ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 711.

⁶⁰⁶ Dazu § 2 B I 1 c, S. 26 f.

von den subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen abhängig. Wenn nun der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Verpachtung erklärt, die soeben eingestellte gewerbliche Tätigkeit nicht wieder aufnehmen zu wollen, so ist mit der Verpachtung zugleich die Betriebsaufgabe verbunden. Im Zeitpunkt der Erklärung gibt der Steuerpflichtige den Plan auf, den Betrieb und damit die gewerbliche Tätigkeit irgendwann fortführen zu wollen. Nennt der ursprüngliche Betriebsinhaber in seiner Erklärung einen auf die Zukunft ausgerichteten Termin, kann mit der Abgabe dieser Willensäußerung lediglich gemeint sein, daß er den Gewerbebetrieb zu einem zukünftigen Termin beenden möchte. Mit dieser Erklärung gibt der Verpächter aber auch gleichzeitig zu verstehen, daß er im Zeitpunkt der Abgabe der Betriebsaufgabeerklärung seine ursprüngliche Absicht nicht mehr verfolgt, die gewerbliche Tätigkeit künftig wieder aufzunehmen und fortführen zu wollen. Mangelt es aber an der Absicht der Betriebsfortführung, fehlt es auch an einer Voraussetzung für eine Betriebsverpachtung. Die sofortige zwangsweise Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ist die notwendige Konsequenz.⁶⁰⁷ Diese Schlußfolgerung ist zwingend, da ein anderer Interpretationsversuch bedeuten würde, daß der Steuerpflichtige bereits mit Abgabe der Erklärung die Kenntnis darüber besäße, den Plan der Betriebsfortführung erst zukünftig verwerfen zu wollen. Bis zu diesem in der Zukunft liegenden Termin aber würde der Erklärende weiterhin die Absicht besitzen, den Betrieb zukünftig fortführen zu wollen. Diese Interpretation entbehrt jeder Logik. Daher ist es notwendige Konsequenz, daß ein auf die Zukunft ausgerichteter Betriebsaufgabezeitpunkt keine Relevanz für die Realisation der Betriebsaufgabe besitzt und der Betrieb als sofort aufgegeben gelten muß.

Ein weiteres Problemfeld ergibt sich in der Festlegung eines Aufgabezeitpunkts, der in der Vergangenheit liegt. Das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen⁶⁰⁸ legte durch einen Erlaß zur Verpachtung des Betriebs ausdrücklich fest, jeden vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt zur Aufgabe des Betriebs anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird. Entsprechend den Prinzipien des Einkommensteuer-

⁶⁰⁷ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

rechts liegt in diesem Fall ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor.⁶⁰⁹ Durch diese Gefährdung sah sich der BFH⁶¹⁰ zur Verdeutlichung gezwungen, daß durch die Finanzbehörden lediglich eine maximal drei Monate zurückliegende Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns anerkannt wird und somit nicht der Abgabezeitpunkt zurück verlagert werden kann.⁶¹¹ Trotz dieser Klärung hält die Finanzverwaltung⁶¹² auch weiterhin daran fest, den Aufgabzeitpunkt rückwirkend bestimmen zu können.

Entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik ist ein Aufgabegewinn für den Realisationszeitpunkt zu bestimmen. Somit bedeutet ein Abweichen von dieser Ermittlungsmethode grundsätzlich einen Verstoß gegen das Einkommensteuerrecht. Die Rechtsprechung rechtfertigt ihre Entscheidung, frühere Wertansätze⁶¹³ als Berechnungsgrundlagen zuzulassen, mit Vereinfachungsüberlegungen. Da entsprechend den Erfahrungswerten der Vergangenheit Wertschwankungen aus Sicht der Rechtsprechung „regelmäßig kaum“⁶¹⁴ innerhalb eines dreimonatigen Zeitraums auftreten, wirkt sich dieser Wertansatz im Ergebnis nicht aus. Wenn sich die Wertansätze innerhalb dreier Monate beinahe nicht verändern, so ist es im Ergebnis gleich, ob zur Berechnung des Aufgabegewinns der zum Stichtag aktuelle oder ein zurückliegender Wert herangezogen wird, da diese annahmegemäß überwiegend identisch sind. Unterscheiden sich hingegen die Werte innerhalb dieses dreimonatigen Zeitraums voneinander und werden die Wertansätze zur Ermittlung des Aufgabegewinns herangezogen, die zu Beginn des Zeitraums bestanden, wirkt sich dies im Ergeb-

⁶⁰⁸ Erlaß des FinMin NRW vom 28.12.1965, BStBl. II 1965, 5, 6.

⁶⁰⁹ HILLER in LADEMANN, EStG, § 14 Anm. 35.

⁶¹⁰ Ein Betrieb kann nicht nachträglich mit Wirkung auf einen früheren Zeitpunkt durch eine steuerrechtliche Gestaltungserklärung, wie es die Betriebsaufgabeerklärung ist, rechtswirksam aufgegeben werden (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).

⁶¹¹ 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.

⁶¹² R 139 Abs. 5 Satz 7 EStR; H 139 Abs. 5 „Drei-Monats-Frist“ EStH; krit. MEYER, FR 1994, 499, der auf die Fragwürdigkeit der Regelungen in den Einkommensteuerrichtlinien aufmerksam macht.

⁶¹³ Der BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457, führt nicht weiter aus, warum bereits Wertansätze vorliegen können. Sie könnten dem Steuerpflichtigen als Entscheidungsgrundlage gedient haben, sich für eine Betriebsaufgabe zu entschließen.

⁶¹⁴ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457.

nis als eine rückwirkende und damit gegen das Rückwirkungsverbot verstoßende Betriebsaufgabe aus.⁶¹⁵ Da sich dies jedoch nur für den Einzelfall entscheiden läßt, ist i. S. einer Wahrung der einkommensteuerlichen Systematik auf die Werthaltigkeit und den Fortbestand der Erfahrungswerte zu hoffen und zu vertrauen.

Wenn auch den Äußerungen des BFH Glauben geschenkt werden darf, daß nur geringe Wertschwankungen innerhalb des Drei-Monats-Zeitraums auftreten können, so ergeben sich dennoch praktische Probleme hinsichtlich der tatsächlichen Realisation des Aufgabegewinns. Ebenso wie bei einem auf die Zukunft ausgerichteten Aufgabedatum die Wiederaufnahmeabsicht zuvor bereits aufgegeben wurde, ist an dieser auch für zurückliegende Zeiträume zu zweifeln. Wenn nämlich zur Berechnung des Aufgabegewinns Wertansätze berücksichtigt werden dürfen, die maximal drei Monate zurückliegen, läßt dies vermuten, daß bereits zu diesem früheren Zeitpunkt Überlegungen angestellt wurden, den Betrieb aufgeben zu wollen. Hierbei läßt sich jedoch nicht eindeutig zwischen den vorgelagerten Überlegungen und der eigentlichen Entschlußfassung entscheiden. Da diese Erwägungen lediglich auf Vermutungen beruhen können und der tatsächliche Entschluß sich entsprechend der höchstrichterlichen Entscheidung ausschließlich nur durch die Erklärung des Steuerpflichtigen beweisen läßt, sind entsprechende Annahmen abzulehnen.⁶¹⁶ Um jedoch auf die Bedeutung der Klärung dieser Problematik aufmerksam machen zu können, ist auf ein Extrembeispiel⁶¹⁷ mit seinen steuerlichen Konsequenzen hinzuweisen: Zum Jahresende teilt ein Verpächter den Finanzbehörden in einem Schreiben mit, daß er den Betrieb nicht mehr fortführen möchte. Die Werte zur Berechnung des Aufgabegewinns stammen aus den letzten Septembertagen, da der ursprüngliche Inhaber für sich das Ausmaß der aus einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) resultie-

⁶¹⁵ Die Finanzverwaltung schränkt die Gefahr eines Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot dahingehend ein, daß „die Vereinfachungsregelung ... nicht angewandt werden kann, wenn erhebliche Wertsteigerungen des Betriebsvermögens zwischen dem gewählten Aufgabzeitpunkt und dem Eingang der Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingetreten sind ...“ (H 139 Abs. 5 „Drei-Monats-Frist“ EStH). Hierbei stellt sich jedoch die Frage, welche Wertsteigerungen erheblich sind.

⁶¹⁶ Ähnlich PAUS, DStZ 1986, 354, 355, der die Erklärung des Steuerpflichtigen als letzten Schritt der Aufgabekette sieht. Für PAUS wird der Entschluß den Betrieb aufgeben zu wollen, bereits früher getroffen.

⁶¹⁷ In Anlehnung an das Beispiel bei PAUS, DStZ 1986, 354, 355.

renden Steuerbelastung berechnet hat. Die Aufgabeerklärung versendet der Steuerpflichtige jedoch erst in den letzten Dezembertagen des alten Jahres. Diese trifft aber erst zu Beginn des neuen Jahres beim Finanzamt ein. Obwohl der Steuerpflichtige seit dem Ende des dritten Quartals des Vorjahrs durch die tatsächliche Aufgabe der Wiederaufnahmeabsicht die Voraussetzung einer Betriebsverpachtung nicht mehr erfüllt,⁶¹⁸ wird dennoch die Betriebsaufgabe erst mit Zugang der Aufgabeerklärung beim Finanzamt im Folgejahr wirksam. Demgegenüber müßte der Gewerbebetrieb durch die bereits im Vorjahr aufgegebenen Wiederaufnahmeabsicht auch in diesem Zeitpunkt zwangsweise aufgegeben worden sein.⁶¹⁹ Da aber der Steuerpflichtigen den Drei-Monats-Zeitraum nicht eingehalten hat, werden die Wertansätze des Januars angesetzt und erst im darauffolgenden Jahr erklärt. Das Beispiel macht deutlich, daß letztlich der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und damit der Realisationszeitpunkt nicht mehr von tatsächlichen Gegebenheiten abhängig ist, sondern von Zufälligkeiten.

3. Ergebnis

Insgesamt kann somit festgestellt werden, daß die Regelungen zur Realisation des Aufgabegewinns für das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung zum einen in einem Konflikt zur Wiederaufnahmeabsicht des Steuerpflichtigen stehen: So widerspricht sowohl ein auf die Zukunft, als auch ein auf den Zugang der Betriebsaufgabeerklärung beim Finanzamt ausgerichteter Aufgabezeitpunkt gegen die Betriebsfortführungsabsicht.

Zum anderen birgt die Vereinfachungsregelung zur Wertermittlung stets die Gefahr in sich, gegen das Rückwirkungsverbot zu verstoßen, wenn die Erfahrungswerte auf denen die Vereinfachung beruht, nicht zutreffen.

⁶¹⁸ Dazu § 2 B I 1 c, S. 26 f.

⁶¹⁹ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

C. Wirtschaftliche Identität

I. Wahrung der Wirtschaftlichen Identität durch die wesentlichen Betriebsgrundlagen

Nach Ansicht der Rechtsprechung wird durch eine Betriebsverpachtung entweder der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht, oder der Gewerbebetrieb wird trotz Verpachtung als „bloße Betriebsunterbrechung“ fortgeführt,⁶²⁰ wobei sich der BFH für letzteres entschieden hat.⁶²¹ Damit bei Annahme einer Betriebsunterbrechung dem ursprünglichen Betriebsinhaber ermöglicht werden kann, seine betriebliche Tätigkeit nach Verpachtung in gleicher oder ähnlicher Weise wieder aufnehmen zu können, muß der unterbrochene und wiederaufgenommene Gewerbebetrieb wirtschaftlich mit dem alten identisch sein.⁶²² Dabei ist die wirtschaftliche Identität bereits dann gegeben, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die das Gepräge eines Gewerbebetriebs ausmachen, identisch sind.⁶²³ Wenn mit Ablehnung der wirtschaftlichen Identität stets eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht wird,⁶²⁴ ist den wesentlichen Betriebsgrundlagen eine erhebliche Bedeutung beizumessen.

II. Kriterium der Wesentlichkeit

In diesem Zusammenhang stellt sich nun die Frage, was als wesentlich zu qualifizieren ist und welche Anforderungen an das Kriterium der Wesentlichkeit zu stellen sind. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen findet sich neben der Betriebsverpachtung auch bei einer Betriebsaufspaltung⁶²⁵, den gesetzlichen

⁶²⁰ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁶²¹ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457, mit einem Verweis auf die Entscheidung des BFH vom 19.4.1966, BStBl. III 1966, 459; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

⁶²² Dazu § 2 B 1 b, S. 25 f.; a. A. HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Anm. 80; ders., DB 1987, 349.

⁶²³ Dazu § 2 B I 1 a, S.24 f.

⁶²⁴ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

⁶²⁵ Vgl. BFH vom 8.11.1971, BStBl. II 1972, 63, 65; BFH vom 21.1.1999, HFR 1999, 477; L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 800 ff., zu den Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung.

Vorschriften⁶²⁶ zur Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) und Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) wieder und ist in diesen Fällen jeweils „normenspezifisch unterschiedlich auszulegen“⁶²⁷. Das Gesetz bietet zu dieser Frage keine Antwort, da es jeglicher Umschreibung des Kriteriums der Wesentlichkeit entbehrt.⁶²⁸ Der BFH hat zu dieser Thematik bereits mehrfach Entscheidungen gefällt. Diese sind jedoch stets auf den Einzelfall⁶²⁹ bezogen und lassen damit eine Verallgemeinerung problematisch werden.⁶³⁰ Als zusätzlich erschwerend zeigt sich, daß sich aus der Kasuistik⁶³¹ der Rechtsprechung kein einheitliches Beurteilungscharakteristikum ableiten läßt.⁶³² Aus der Unsicherheit heraus versucht das Schrifttum, aus den höchstrichterlichen Entscheidungen „Quasi-Regelwerke“⁶³³ als Lösungsvorschläge zu entwickeln. Die Unstetigkeit

⁶²⁶ Vgl. L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 100 ff., zu den Tatbeständen einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe und allmähliche Betriebsabwicklung.

⁶²⁷ BFH vom 24.8.1989, BStBl. II 1989, 1014, 1015; BFH vom 25.4.1989, BFH/NV 1990, 261, 262; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 100.

⁶²⁸ PLÜCKEBAUM, DStR 1967, 85; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 194, spricht von einem unbestimmten Rechtsbegriff.

⁶²⁹ Der BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388 stellt fest, daß die Rechtsprechung für die Abgrenzung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage weder eine abstrakte Definition entwickelt noch eine abschließende Aufzählung der Kriterien vorgenommen hat; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 194; O. V., GmbHR 1986, R 36.

⁶³⁰ Vgl. BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578, zu einem Fertigungsbetrieb; vgl. BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 312, zu einem Fabrikationsbetrieb; vgl. BFH vom 29.10.1992, BHH/NV 1993, 233, zu einem Einzelhandel; vgl. BFH vom 16.11.1967, BStBl. II 1968, 78, zu einem Kinounternehmen; vgl. BFH vom 14.12.1976, BStBl. II 1976, 415 und BFH vom 23.6.1977, BStBl. II 1977, 719, zu einem Metzgereibetrieb; vgl. BFH vom 4.11.1965, BStBl. III 1966, 49, zu einer Möbelwerkstatt mit Einzelhandel; vgl. BFH vom 7.8.1979, BStBl. II 1980, 181, zu einer Bäckerei mit Café-Restaurant; vgl. BFH vom 1.10.1986, BStBl. II 1987, 113, zu einem Bauunternehmen; vgl. BFH vom 18.4.1991, BStBl. II 1991, 833, zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

⁶³¹ Aus den Entscheidungen des BFH läßt sich keine eindeutige Entscheidung für eine funktionale bzw. quantitative Betrachtungsweise ableiten: Auf der einen Seite gilt für eine Beurteilung der Wirtschaftsgüter im Hinblick auf ihre Wesentlichkeit eine funktionale Betrachtungsweise (BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 312; BFH vom 1.10.1986, BStBl. II 1987, 113; BFH vom 16.12.1992, BStBl. II 1994, 838, 840). Auf der anderen Seite findet eine quantitative Betrachtungsweise Anwendung, indem bereits beträchtliche stille Reserven eine Wesentlichkeit rechtfertigen können (BFH vom 24.6.1976, BStBl. II 1976, 672; BFH vom 26.4.1979, BStBl. II 1979, 557; BFH vom 11.3.1982, BStBl. II 1982, 707, 709). Zusätzlich können „... Wirtschaftsgütern im Hinblick auf ihre bisherige Funktion oder im Hinblick auf die in ihrem Buchansatz ruhenden stillen Reserven als wesentliche Betriebsgrundlage beurteilt werden.“ (BFH vom 4.2.1982, BStBl. II 1982, 348, 349).

⁶³² „Der Rechtsprechung hat für die Abgrenzung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage weder eine abstrakte Definition entwickelt noch eine abschließende Aufzählung der Kriterien vorgenommen. Maßgeblich sind die tatsächlichen Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des jeweiligen Betriebes.“ (BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388).

⁶³³ Vgl. PLÜCKEBAUM, DStR 1967, 85; vgl. MATHIAK, FR 1984, 129, 132; vgl. NEUFANG, StBp 1988, 268, 269;

und damit Fragwürdigkeit der richterlichen Entscheidungen läßt sich sehr deutlich in der Beurteilung des Gepräges eines Betriebs durch ein einziges Wirtschaftsgut zeigen. So erfüllt die Verpachtung eines bebauten Grundstücks für sich genommen regelmäßig nicht die Voraussetzungen, die an einen Gewerbebetrieb zu stellen sind.⁶³⁴ Daher wurde die Verpachtung⁶³⁵ eines bebauten Grundstückes im Rahmen eines Bauunternehmens⁶³⁶ als unzureichend abgelehnt. Hingegen wurde zugunsten eines auf einen Cafébetrieb⁶³⁷ zugeschnittenes Gebäudegrundstücks als wesentliche Betriebsgrundlage entschieden. Ebenso urteilte der BFH bei der Verpachtung eines Möbelhauses⁶³⁸ und einer Reitanlage⁶³⁹.

Da einheitliche Beurteilungskriterien fehlen, ist eine Entscheidung darüber, was als wesentlich zu beurteilen ist, für die Betriebsverpachtung auf der Basis des verfolgten Zwecks der geforderten wirtschaftlichen Identität zu fällen. Die Identität der wesentlichen Betriebsgrundlagen soll dem ursprünglichen Inhaber ermöglichen, seinen Betrieb nach der Unterbrechung wieder fortführen zu können.⁶⁴⁰ Aus diesem Grund stellt sich eine ausschließlich auf die Höhe der stillen Reserven abstellende und demnach rein quantitative Beurteilung des Betriebsvermögens als ungeeignet dar, da dieses Kriterium nur im geringen Maße zur Sicherstellung der Betriebsfortführung beitragen kann. Demgegenüber zeigt sich unter dem allgemeinen Primat der Betriebsfortführung nur die funktionale Betrachtungsweise als folgerichtig und wird daher auch von der Literatur⁶⁴¹ allgemein gefordert.

Bei der Suche nach einem geeigneten Maßstab zur Beurteilung der Wesentlichkeit darf neben der Widerspruchsfreiheit und Vereinbarkeit mit den übrigen Bedin-

⁶³⁴ BFH vom 1.10.1986, BStBl. II 1987, 113; BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

⁶³⁵ BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227.

⁶³⁶ BFH vom 1.10.1986, BStBl. II 1987, 113, 115.

⁶³⁷ Vgl. BFH vom 7.8.1979, BStBl. II 1980, 181, 183, zu einem für einen speziellen betrieblichen Zweck besonders gestaltetes Gebäude.

⁶³⁸ BFH vom 4.11.1965, BStBl. III 1966, 49.

⁶³⁹ BFH vom 15.11.1984, BStBl. II 1985, 205.

⁶⁴⁰ Dazu § 2 B I 1 b, S. 25 f.

⁶⁴¹ STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7744; EHLERS, DSIZ 1987, 559, 560; FÜHRER, DSrR 1995, 785, 786; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 697; MATHIAK, FR 1984, 129, 131; HÖRGER, DB 1987, 349, 350; BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 147; SCHOOR, DSrR 1997, 1, 3; GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 7 Anm. 62a; O. V., GmbHR 1986, R 36, 38; HERZIG, BB 1995, 741, 742; PLÜCKEBAUM, DSrR 1967, 85; PATT, DSrR 1996, 1585, 1586, erkennt in der jüngsten Rechtsprechung einen Bedeutungsverlust der quantitativen Be-

gungen der Betriebsverpachtung nicht der eigentliche Grund für das Rechtsinstitut unberücksichtigt bleiben. So basiert die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung auf den Überlegungen, daß sich durch die Annahme einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und durch eine Besteuerung der stillen Reserven als unbillig empfundene Konsequenzen ergeben könnten, die durch die Sonderbehandlung der Betriebsverpachtung ausgeschlossen werden.⁶⁴² Im Hinblick auf die Wesentlichkeit ist somit auch zu beachten, daß durch die Auswahl des Kriteriums nicht gegen den ursprünglichen Sinn der Betriebsverpachtung widersprochen wird.

Als problematisch für eine Betriebsverpachtung erweist sich der Fall der Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) von Teilen des Anlagevermögens zur privaten Nutzung.⁶⁴³ Für diesen Fall müssen die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden.⁶⁴⁴ Anders als bei einer Betriebsverpachtung, die bei systematischer Anwendung des Gesetzes gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) begünstigt besteuert würde, muß der sich auf das Wirtschaftsgut bezogene Entnahmegewinn sowohl der laufenden gewerblichen Besteuerung (§ 15 EStG) als auch der Gewerbeertragsteuer (§ 2 GewStG) unterworfen werden. Wird unter dem Gesichtspunkt der Betriebsfortführung die rein funktionale Betrachtungsweise zur Beurteilung der Wesentlichkeit herangezogen, legt dieses Kriterium nur bedingten Wert auf die Berücksichtigung und Sicherstellung der in den Vermögensgegenständen enthaltenen stillen Reserven.⁶⁴⁵ Wird diesem Szenario gefolgt, können theoretisch die als wesentlich beurteilten Betriebsgrundlagen im Extremfall nur einen geringen Bestand der stillen Reserven auf sich vereinen. Die unwesentlichen Betriebsgrundlagen können hingegen mit erheblichen Reserven behaftet

trachtungsweise, so daß bei der Beurteilung über die Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage vorrangig und maßgeblich von einer funktionalen Betrachtung auszugehen ist.

⁶⁴² Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁶⁴³ BFH vom 6.12.1990, BFH/NV 1993, 289; BFH vom 28.11.1991, BStBl. II 1992, 521; BFH vom 12.11.1992, BStBl. II 1993, 430; BFH vom 24.11.1994, BFH/NV 1995, 592; BFH vom 23.11.1995, BFH/NV 1996, 398, 399; BFH vom 7.11.1997, BFH/NV 1997, 558, 559; FG Rhld.-Pf. vom 12.6.1985, EFG 1986, 10, rkr.; EHLERS, DSfZ 1987, 557, 560.

⁶⁴⁴ BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168.

⁶⁴⁵ Funktional als unwesentlich qualifizierte Wirtschaftsgüter gehören trotz stiller Reserven nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH vom 12.4.1967, BStBl. III 1967, 420; BFH vom 1.10.1986, BStBl. II 1987, 113; BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578; BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 147).

sein. Bei einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) dieser unwesentlichen Betriebsgrundlagen sind die stillen Reserven sowohl der Einkommen- als auch der Gewerbeertragsteuer unterworfen werden. Im Vergleich zur Anwendung der Steuervergünstigung gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) ergibt sich hieraus eine ungünstigere Besteuerung, obwohl auch in diesem Fall keine Liquidität zufließt und somit eine Substanzbesteuerung droht.⁶⁴⁶ Hingegen bleiben im Betriebsvermögen die Wirtschaftsgüter zurück, die zwar funktional als wesentlich zu beurteilen sind, quantitativ jedoch nur einen geringen Teil der ursprünglichen im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven ausmachen. Somit kann sich im Endeffekt ein annähernd gleiches Resultat ergeben, das allgemein als unbillig empfunden wird und das es durch die besondere Behandlung der Betriebsverpachtung auszuschließen gilt.⁶⁴⁷ Daher findet der Sinn der Betriebsverpachtung in einer rein funktionalen Beurteilung der wesentlichen Betriebsgrundlagen keine Unterstützung.

Das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung verfolgt die Zielsetzung, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht durch einen Steueranspruch aus der Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven zu schwächen. Somit müßten die Verpachtungsbedingungen sowohl die Anforderungen an einen bestehenden und später fortzuführenden Betrieb erfüllen als auch dem ursprünglichen Grund der Betriebsverpachtung Rechnung tragen. Daher ist die Kombination der beiden Betrachtungsweisen zur Beurteilung der Wesentlichkeit zu einem funktional-quantitativen Maßstab zwingend notwendig.⁶⁴⁸ Diese Ausweitung auf die quantitative Betrachtung sichert einerseits den Fortbestand des Unternehmens im Hinblick auf die wirtschaftliche Identität und grenzt andererseits das Rechtsinstitut gegenüber einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ab. Zudem wird hierdurch nicht der ursprüngliche

⁶⁴⁶ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁶⁴⁷ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁶⁴⁸ BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 147, möchte nur in Zweifelsfällen die funktionale um eine quantitative Betrachtungsweise erweitern; abl. L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16, Rz. 101, der der Entscheidung des BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388, 390 f., grundsätzlich zustimmt und bei der Betriebsverpachtung eine „rein funktionale Betrachtungsweise“ als geboten ansieht.

Sinn der Betriebsverpachtung unterlaufen, vorerst auf die Besteuerung der stillen Reserven zu verzichten.⁶⁴⁹

III. Gefährdung der wirtschaftlichen Identität

1. Veränderung von wesentlichen Betriebsgrundlagen

Aus dem Mangel eines geeigneten Maßstabs zur Beurteilung der Wesentlichkeit erwächst dem Steuerpflichtigen das Problem, das Ausmaß seiner Handlungen nicht mehr beurteilen und die damit verbundenen Rechtsfolgen nicht vorhersehen zu können.⁶⁵⁰ So besteht die Gefahr, daß der ursprüngliche Betriebsinhaber nicht alle als wesentlich zu beurteilenden Betriebsgrundlagen verpachtet, sondern diese zu Beginn oder während der Verpachtung veräußert oder entnimmt. Wenn es sich aus Sicht der Rechtsprechung um eine als wesentlich zu beurteilende Betriebsgrundlage handelt, ist die wirtschaftliche Identität des Gewerbebetriebs nicht mehr gewahrt. Auch Veränderungen des Betriebsvermögens durch den Verpächter oder Pächter, die vor Beginn aber auch während der Verpachtung ausgeführt werden, können die Identität des Gewerbebetriebs gefährden.⁶⁵¹ Bei der Beurteilung, ob eine erhebliche Gestaltung vorliegt, ist auf den Vergleich mit einem aktiven Betrieb abzustellen. Hat die Veränderung bei einem aktiven Betrieb das Ausmaß einer Aufgabe angenommen, ist entsprechend für die Betriebsverpachtung zu entscheiden.⁶⁵² Bei einem aktiven Betrieb hat dies zur Folge, daß eine Fortführung der betrieblichen Tätigkeit nach einer Veränderung der wesentlichen Betriebsgrundlagen einem Neubeginn des Gewerbebetriebs gleichkommt. Da eine spätere steuerliche Erfassung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist, kann eine sofortige Besteuerung unterbleiben.⁶⁵³ Abweichend hiervon bedeutet dies für die Betriebsverpachtung, daß aus höchstrichterlicher Sicht eine Betriebsfortführung ausgeschlossen ist und somit die Voraussetzungen für das Rechtsinstitut nicht mehr gegeben sind. Die Rechtsfolge ist die zwangsweise Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16

⁶⁴⁹ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁶⁵⁰ Zum Problem der mangelnden Sicherheit eines Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Erfüllung des Wesentlichkeitskriterium einer Betriebsgrundlage und der sich hieraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen bei EBELING, JbFStR 1980/81, 202, 210 f.

⁶⁵¹ Dazu § 2 B I 1 b, S. 25 f.

⁶⁵² SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 161.

Abs. 3 EStG a. F.) und Besteuerung der stillen Reserven,⁶⁵⁴ die, wie bereits gezeigt, gegen die Systematik des Einkommensteuerrechts spricht.⁶⁵⁵

2. Unbegrenzte Pachtzeit

Ein typisches Indiz für eine der im Einkommensteuerrecht bekannten Fälle einer Betriebsunterbrechung⁶⁵⁶ besteht darin, die unternehmerische Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichwertiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen.⁶⁵⁷ Die Länge des Zeitraums ist dabei stets einzelfallbezogen zu beurteilen und steht immer in enger Beziehung zum Anlaß der Unterbrechung.⁶⁵⁸ Obwohl der BFH die Betriebsverpachtung als „bloße Betriebsunterbrechung“⁶⁵⁹ behandelt, ist eine zeitliche Begrenzung nicht vorgesehen.⁶⁶⁰

Aus der fehlenden Limitierung der Pachtzeit können jedoch Probleme entstehen, die eine Betriebsfortführung durch den Verpächter gefährden. So lassen langjährige Verpachtungsverhältnisse Rückschlüsse auf die Absicht des Verpächters zu und geben daher eher den Anlaß, an der Fortführung des Betriebs in eigener Person zu zweifeln. Weiterhin können langjährige Pachtverträge kombiniert mit fehlenden Regelungen zu Kündigungsmöglichkeiten die Beurteilung zugunsten eines Verpachtungsverhältnisses erschweren und aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise eher eine Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) vermuten lassen, in

⁶⁵³ BFH vom 23.6.1977, BStBl. II 1977, 721, 722; BLÜMICH/STUHRMANN, EStG, § 16 Rz. 214.

⁶⁵⁴ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

⁶⁵⁵ Dazu § 5 B II, S. 109 ff.

⁶⁵⁶ BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276, 279; BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

⁶⁵⁷ BFH vom 3.10.1984, BStBl. II 1985, 131.

⁶⁵⁸ BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276; a. A. EHLERS, DStZ 1987, 557, 559, der für eine maximale Unterbrechung von zwei Jahren plädiert.

⁶⁵⁹ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

⁶⁶⁰ Der BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863, 864, führt aus, daß der Verpächter entscheiden kann, „... ob und wie lange er ...“ das Betriebsvermögen fortführt will; ähnlich der BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276, 277, der die Betriebsunterbrechung deutlich von der Betriebsverpachtung dadurch differenziert, daß die Verpachtung eines Gewerbebetrieb nicht innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zu erfolgen hat, wodurch die Betriebsverpachtung „... lediglich einen Unterfall der Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne“ darstellt; OFFERHAUS, StBp 1975, 289; wohl a. A. o. V., DStR 1989, 638, 639; vgl. FG Nds. vom 12.9.1989, EFG 1990, 175, rkr., zur langfristigen Betriebsverpachtung von mehr als zehn Jahren an branchenfremdes Unternehmen als Betriebsaufgabe.

dem die laufenden Pachtzinsen als verdeckter Kaufpreis zu bewerten sind.⁶⁶¹ In der Literatur wird daher vereinzelt die Auffassung vertreten, die Pachtzeit zu beschränken.⁶⁶²

Zusätzlich drohen dem Gewerbebetrieb aus der fehlenden Begrenzung der Pachtzeit Gefahren, die in enger Verbindung zur unzureichenden Begriffsbestimmung des Wesentlichkeitskriteriums stehen. Werden während der Verpachtung Veränderungen an den Pachtobjekten vorgenommen, ist darüber zu befinden, ob diese branchenüblich sind, oder ob die wirtschaftliche Identität des Betriebs nicht mehr gegeben ist. Bei langfristigen Pachtverträgen wird die Entscheidung darüber, ob zwischenzeitliche Anpassungen der wesentlichen Betriebsgrundlagen lediglich den gewandelten wirtschaftlichen Gegebenheiten dienen oder branchenunüblich sind, um so vager und damit schwieriger, je länger das Pachtverhältnis besteht, da die einzelnen Branchen selbst einem ständigen Wandel ausgesetzt sind. Zudem fehlt es an einer allgemeingültigen Bestimmung, welche Branchen als fremd zu bezeichnen sind.⁶⁶³

Eine weitere Problematik, die sich ebenfalls aus der unbegrenzten Pachtzeit ergeben kann, zeigt sich in der üblichen Praxis, die als unwesentlich geltenden Wirtschaftsgüter an den Pächter oder einen fremden Dritten zu veräußern. Zu diesen Betriebsgrundlagen können bspw. das gesamte Umlaufvermögen und das kurzfristig wiederbeschaffbar⁶⁶⁴ Anlagevermögen gehören.⁶⁶⁵ Wird bei diesen Veräußerungen ein Gewinn erzielt, unterliegt dieser sowohl der laufenden gewerblichen Besteuerung (§ 15 EStG), als auch der Gewerbesteuer (§ 2 GewStG).⁶⁶⁶ Tritt nach Jahren der Pacht der Fall ein, daß der ursprüngliche Betriebsinhaber seinen vorübergehend unterbrochenen Gewerbebetrieb in eigener Person oder durch seinen Rechtsnachfolger wieder fortführen möchte, ist die

⁶⁶¹ FÜHRER, DStR 1995, 785, 792; ders., Die Abgrenzung der privaten vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb bei natürlichen Personen und Personengesellschaften, S. 102.

⁶⁶² PAUS, DStZ 1986, 354, 355, hält in Anlehnung an die „kurzfristige Betriebsunterbrechung“ eine zeitliche Begrenzung auf 3 Jahre für angemessen.

⁶⁶³ PLÜCKEBAUM, DStR 1967, 85, 92, erweitert die begriffliche Unklarheit noch um den Terminus der „artverwandten Branche“.

⁶⁶⁴ Zustim. BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276, 279; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284 f.; abl. BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388; ebenso in Einzelfällen auch L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 698.

⁶⁶⁵ KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 78.

Verwirklichung dieser Absicht unter den am Ende der Betriebsverpachtung gegebenen Verhältnissen vorerst nicht oder nur bedingt möglich. Der Betrieb ist, da lediglich die wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbleiben, unter den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verhältnissen zwar mit dem Betrieb vor der Verpachtung wirtschaftlich identisch und auch fortführungsfähig aber nicht sofort betriebsfähig i. S. von produktionsfähig. Erst wenn die verkauften oder entnommenen Wirtschaftsgüter ersatzbeschafft oder wieder eingelegt werden, ist betriebliches Handeln erneut möglich. Im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsverpachtung fließen dem ehemaligen Betriebsinhaber jedoch keine finanziellen Mittel zu, mit denen er die notwendigen Investitionen tätigen kann, um den auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen reduzierten Betrieb fortführen zu können. Stehen dem ursprünglichen Inhaber keine anderen Finanzierungsquellen bspw. ausreichende liquide Mittel im Privatvermögen zur Verfügung, ist der Verpächter mangels Liquidität notgedrungen gezwungen, die Betriebsverpachtung entweder fortzuführen oder den Betrieb trotz der beabsichtigten Betriebsfortführung gem. § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) aufgeben zu müssen.

Zuletzt ist an den unternehmerischen Kenntnissen und Fähigkeiten des ursprünglichen Betriebsinhabers nach jahrelanger Verpachtung zu zweifeln. Da der Verpächter während des gesamten Pachtzeitraums ausschließlich vermögensverwaltend tätig sein darf⁶⁶⁷, ist eine Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit in eigener Person zwar theoretisch möglich, aber eher als realitätsfern zu beurteilen, da z. B. die Branche, der Gewerbebetrieb aber auch die Märkte insgesamt einem mehr oder weniger großen Wandel bzw. Fortschritt unterworfen sind. Daher kann der Verpächter gezwungen sein, die Geschäftsführung zukünftig durch einen Fremden ausführen zu lassen.

⁶⁶⁶ L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 50 f.

⁶⁶⁷ In der Vermietung und Verpachtung ist keine laufende gewerblich Tätigkeit zu erblicken, solange diese nicht „... wegen der laufenden umfangreichen Verwaltungsarbeit einen eigenen Gewerbebetrieb begründet.“ (BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 125).

VI. Ergebnis

Aus den Ausführungen ergibt sich, daß durch die Rechtsprechung kein eindeutiges Kriterium zur Beurteilung der Wesentlichkeit bereitgestellt wird. Die Versuche des Schrifttums aus den höchstrichterlichen Entscheidungen auf einen eindeutigen und einheitlichen Maßstab zu schließen, schlagen fehl. Auch der in der Literatur vertretene Ansatz, die Wesentlichkeit allein aus der Bedingung der wirtschaftlichen Identität des verpachteten Gewerbebetriebs abzuleiten, kann zu Konstellationen führen, die dem eigentlichen Sinn der Betriebsverpachtung, die Besteuerung der stillen Reserven aufzuschieben, entgegenstehen. Aus diesem Mangel heraus besteht in vielen Fällen die Gefahr, daß durch das Fehlen einer geeigneten allgemeingültigen Richtlinie zur Prüfung der Wesentlichkeit die wirtschaftliche Identität und letztlich die Betriebsfortführung nicht gewährleistet ist. Hieraus resultiert eine erhebliche Rechtsunsicherheit,⁶⁶⁸ die die Handlungsfähigkeit jedes betroffenen Steuerpflichtigen einschränkt. Diese Unsicherheit wird durch eine fehlende Begrenzung des Pachtzeitraums verstärkt.

Zum Schutz vor der ungenügenden Rechtssicherheit und zur Wahrung des Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung sollten zum einen alle Betriebsgrundlagen vollständig zur Nutzung übertragen werden oder zumindest dem Verpächter zur späteren Betriebsfortführung erhalten bleiben. Zum anderen ist eine maximale Pachtzeit dringend geboten.

⁶⁶⁸ Vgl. KEUK, DB 1974, 205, 208; KNOBBE-KEUK in PRIESTER/TIMM, Abschied von der Betriebsaufspaltung?, S. 55; dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 3, S. 871 ff.; ähnlich SCHNEELOCH, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Bd. 2, S. 338, zur Unsicherheit über die Wesentlichkeit im Rahmen der Betriebsaufspaltung.

D. Fiktionen und Vermutungen

I. Fiktion des Gewerbebetriebs

1. Fingierter Gewerbebetrieb während der Betriebsverpachtung

Mit Änderung der Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung im Jahre 1963 wurde die bis dahin gültige Fiktion⁶⁶⁹ der rückwirkenden Betriebsaufgabe, die im Falle einer Überführung der Wirtschaftsgüter vollzogen wurde, abgelehnt. Im Austausch hierfür kreierte die Judikative die Fiktion des fortgeführten „Gewerbebetriebs in anderer Form“⁶⁷⁰. Die zweite wesentliche Entscheidung zur Betriebsverpachtung aus dem Jahre 1985 änderte an der Fiktion des fortgeführten Gewerbebetriebs nichts, sondern gab lediglich mit der Umschreibung des Verpachtungszeitraums als „bloße Betriebsunterbrechung“⁶⁷¹ für den trotz Verpachtung fortgeführten Gewerbebetrieb eine „neue Rechtsgrundlage“⁶⁷².

Die Rechtsprechung rechtfertigt den aus ihrer Sicht zwingenden Handlungsbedarf im Rahmen der Betriebsverpachtung mit der Begründung, daß dem Normengeber die Probleme der Betriebsverpachtung nicht bekannt waren, jedoch mit dem Wissen um diese anders entschieden hätte. Die Literatur⁶⁷³ zweifelt diese höchstrichterliche Argumentation als eher gewagt an, da sich aus der scheinbar ungewollten Ungeregeltheit der Betriebsverpachtung auch eine gegenteilige Ansicht ableiten läßt.

Da die Rechtsprechung in der Verpachtung eines Gewerbebetriebs eine ungewollte Regelungslücke sieht, obliegt ihr die Aufgabe, diese Lücke so zu schließen, wie

⁶⁶⁹ In seiner Kritik spricht der Große Senat des BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126, ausdrücklich von einer fingierten Betriebsaufgabe. So habe die bisherige Rechtsprechung „... die Fiktion aufgestellt, daß bei Beginn der Verpachtung eine Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG stattgefunden habe ...“.

⁶⁷⁰ „Dann ist aber die Annahme folgerichtig, daß die Verpachtung eines Gewerbebetriebs ohne Überführung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen für den Verpächter grundsätzlich die Fortführung des Gewerbebetriebs in anderer Form darstellt, ...“ (BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126). Vereinzelt wird in der Literatur der Begriff der „Fortführung in anderer Form“ als Umschreibung für den Strukturwandel verwandt; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 84.

⁶⁷¹ „Die Annahme einer bloßen Betriebsunterbrechung setzt voraus, ...“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457).

⁶⁷² PAUS, DStZ 1986, 354.

⁶⁷³ Da die Verpachtung eines Gewerbebetriebs entsprechend der Systematik des Einkommensteuerrechts die Aufgabe des Betriebs bedeutet (CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 428; PAUS, DStZ 1986, 354; KNOBBE-

es der Normengeber geregelt hätte.⁶⁷⁴ Dieses kreative Eingreifen des BFH in Form des fingierten Gewerbebetriebs soll im folgenden einer näheren Untersuchung unterzogen werden.

2. Gewerbebetrieb im Einkommensteuerrecht

a) Entstehung eines Gewerbebetriebs

Der Begriff des Betriebsvermögens findet im Rahmen des Dualismus der Einkünfte bei den Gewinneinkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG Anwendung. Im Gesetz wird der Begriff des Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, 3 EStG sowie § 5 EStG verwandt. Es fehlt jedoch an einer entsprechenden kodifizierten Definition im Einkommensteuergesetz.⁶⁷⁵ Grundsätzlich setzt die Entstehung von Betriebsvermögen die Existenz eines Betriebs voraus.⁶⁷⁶ Die steuerrechtliche Gründung eines Gewerbebetriebs wiederum basiert auf der Absicht durch eine i. S. des Einkommensteuerrechts gewerbliche Tätigkeit „Gewinne zu erzielen“. Das Tatbestandsmerkmal „Einkünfteerzielungsabsicht“ des § 15 Abs. 3 EStG i. S. der Absicht, positive Einkünfte zu erzielen, hat dabei die Funktion, die einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeiten von den irrelevanten Betätigungen insbesondere der Liebhaberei zu trennen.⁶⁷⁷ Setzt der Betriebsinhaber einen dem Privatvermögen zugehörigen Gegenstand für seine betrieblichen Zwecke ein, wird eine sachliche Beziehung zwischen diesem und dem Betrieb hergestellt, durch die der Gegenstand betrieblichen Charakter erlangt.⁶⁷⁸ Diese Eigenschaft kann bei notwendigem Betriebsvermögen durch einen tatsächlichen Einsatz und bei gewillkürtem Betriebsvermögen durch einen zusätzlichen Widmungsakt erzielt werden.⁶⁷⁹ Das Wirtschaftsgut gehört solange zum Betriebsvermögen, bis die Voraussetzungen für die Existenz von Betriebsvermögen

KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793), ist ein weiterer gesetzlicher Regelungsbedarf abkömmlich und damit unnötig.

⁶⁷⁴ Dazu § 4 B, S. 77 ff.

⁶⁷⁵ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 50, S. 155.

⁶⁷⁶ L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 111.

⁶⁷⁷ L. SCHMIDT/WEBER-GRELLET, EStG, § 15 Rz. 25.

⁶⁷⁸ BFH vom 2.7.1969, BStBl. II 1969, 617; BFH vom 18.7.1974, BStBl. II 1974, 767, 769.

⁶⁷⁹ HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 4 Anm. 45 i-j; PLÜCKEBAUM in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 4 Rdnr. B 196; KNOBBE-KEUK, StuW 1976, 211 f.; a. A. L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 115.

gen entfallen.⁶⁸⁰ Das kann sich in Form des Wegfalls der persönlichen Zuordnung⁶⁸¹ oder des Fortfalls der sachlichen Beziehung⁶⁸² vollziehen.⁶⁸³ Entfallen für die wesentlichen Betriebsgrundlagen die Voraussetzungen, dem Betriebsvermögen zugehörig zu sein, hat dies die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zur Folge.⁶⁸⁴ Somit ist die Existenz eines Gewerbebetriebs an das Vorhandensein der wesentlichen Betriebsgrundlagen gekoppelt. Da das Betriebsvermögen während der Betriebsverpachtung durch die private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) einer betriebsfremden Nutzung zugeführt wird, entfallen die Voraussetzungen für die Existenz von Betriebsvermögen.⁶⁸⁵ Wenn daher kein Betriebsvermögen mehr vorliegen kann, der BFH aber weiterhin von einem Gewerbebetrieb ausgeht, kann dessen Existenz nur auf einer Fiktion beruhen.

b) Fiktion eines Gewerbebetriebs

Das Mittel der Fiktion ist für den Gesetzgeber ein durchaus gebräuchliches Sprachbild, dessen er sich jederzeit bedient hat.⁶⁸⁶ Auch die Konstruktion des fingierten Gewerbebetriebs findet sich im Einkommensteuergesetz wieder. Durch das „Steuerbereinigungsgesetz 1986“⁶⁸⁷ hat der Gesetzgeber die Geprägebesteuerung gesetzlich verankert und gleichzeitig die Aufhebung der Geprägerrechtsprechung bewirkt.⁶⁸⁸ Zuvor hatte der BFH entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik entschieden, daß die Qualifizierung der Einnahmen innerhalb einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht, wie es langjährige Rechtsprechung war, durch das Gepräge der Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) qualifiziert wurden, sondern durch die

⁶⁸⁰ PLÜCKEBAUM in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 4 Rdnr. B 203.

⁶⁸¹ PLÜCKEBAUM in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 4 Rdnr. B 204; L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 119.

⁶⁸² PLÜCKEBAUM in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 4 Rdnr. B 205 ff.; L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 120.

⁶⁸³ BFH vom 31.1.1985, BStBl. II 1985, 395, 396; BFH vom 6.2.1986, BStBl. II 1986, 666, 668.

⁶⁸⁴ BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412, 413; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358; BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 924 f.

⁶⁸⁵ BFH vom 24.3.1987, BStBl. II 1987, 705; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 173.

⁶⁸⁶ MEßMER, StbJb. 1977/78, 65, 76.

⁶⁸⁷ Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436.

⁶⁸⁸ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II, S. 374 ff.

ausgeübte Tätigkeit der Personengesellschaft.⁶⁸⁹ Als steuerliche Konsequenz waren die Einnahmen den Einkünften gem. §§ 20, 21 EStG zuzuordnen.⁶⁹⁰ Mit der Revidierung der bis dahin langjährig gültigen Rechtsprechung hatte eine entsprechende Beurteilung gleichzeitig Folgen für die Existenz des Gewerbebetriebs, da die Aufgabe der Geprägerechtsprechung die sofortige Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) bedeutet. Der Normengeber befürchtete, daß durch den Wegfall der Geprägetheorie eine Steuerentstrickung der stillen Reserven drohte, und sah sich daher zum Handeln gezwungen.⁶⁹¹ Aus diesem Grund verabschiedete der Gesetzgeber das „Steuerbereinigungsgesetz 1986“⁶⁹² mit dem Ziel, die Konsequenzen einer Steuerentstrickung zu umgehen⁶⁹³ und die Rechtsform der GmbH & Co. KG auch zukünftig als „sinnvolles Gestaltungsinstrument“⁶⁹⁴ zu erhalten.⁶⁹⁵

Ein selbständiger Normenzweck liegt der gesetzlichen Neuregelung nicht zugrunde.⁶⁹⁶ Wenn jedoch kein eigenständiger Normenzweck besteht und die Gesetzgebung lediglich auf Gründen der Vergangenheitsbewältigung und Gestaltungssicherheit basiert, läßt dies den Schluß zu, daß der Normengeber ursprünglich keinen Handlungsbedarf sah, die gewerblich geprägte Personengesellschaft zu kodifizieren. Für diese Folgerung spricht, daß der fingierte Gewerbebetrieb im Widerspruch zur einkommensteuerlichen Systematik steht. Auch hätten andere Gestaltungsmöglichkeiten⁶⁹⁷ wie bspw. eine Übergangsregelung, die eine Steuerentrickung verhindert, das „Einfrieren“ oder die „sofortige Nachversteuerung“ der stillen Reserven zur Verfügung gestanden. Hierdurch wird

⁶⁸⁹ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 761 f.

⁶⁹⁰ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 33, S. 83.

⁶⁹¹ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 33, S. 83, spricht von der Ausschaltung „... nicht gewünschter Konsequenzen der Aufgabe der Geprägerechtsprechung ...“ durch den Einkommensteuergesetzgeber.

⁶⁹² Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436.

⁶⁹³ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 2 d, S. 380, faßt dies unter dem Stichwort „Vergangenheitsbewältigung“ zusammen.

⁶⁹⁴ KREILE, DStZ 1986, 4, 6 ff.

⁶⁹⁵ Beispiel für ein „sinnvolles Gestaltungsinstrument“ der GmbH & Co. KG bei KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 2 d, S. 374 f.

⁶⁹⁶ GROH, DB 1987, 1006, 1007, ist der Auffassung, daß sich als einziger Normenzweck des Geprägengesetzes nur die „... Vermeidung von Übergangsproblemen aus einer Aufgabe der Geprägetheorie ...“ ableiten läßt; zust. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 2 d, S. 380; UELNER, JdFStR 1985/86, 276.

⁶⁹⁷ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 2 d, S. 380 f.; UELNER, JdFStR 1985/86, 277; GROH, DB 1987, 1006.

deutlich, daß die Gewerbebetriebsfiktion eine Möglichkeit der Einkunftsqualifikation ist, die zwar vom Gesetzgeber angewandt wird, jedoch nicht auf seiner eigenen Gesetzgebungskonstruktion beruht, sondern ursprünglich auf einer Kreation der Judikative zurückgeht und durch den Normengeber lediglich aus Unvermögen, eine gesetzliche Übergangslösung⁶⁹⁸ zu schaffen, übernommen wurde.

3. Ergebnis

Wie aus den Ausführungen deutlich wird, entspricht die Fiktion des Gewerbebetriebs nicht der im Einkommensteuergesetz verfolgten Systematik, die Einkünfte entsprechend der ausgeübten Tätigkeit zu qualifizieren. Hieraus läßt sich aber die Schlußfolgerung ziehen, daß der Gesetzgeber diese Konstruktion ursprünglich⁶⁹⁹ nicht verwandt hätte, wenn nicht der BFH diese Fiktion durch die Geprägerechtssprechung kreiert hätte. Wird hingegen unterstellt, daß der Gesetzgeber sich der Folgen einer Betriebsverpachtung tatsächlich nicht bewußt war und wird dem BFH in der Notwendigkeit seines Eingreifens zugestimmt, so kann die Lösung in Form des fingierten Gewerbebetriebs immer nur suboptimal sein, da die Art und Weise der Umsetzung nicht der entspricht, die der Normengeber normalerweise wählt.⁷⁰⁰ Dies bedeutet aber, daß die Rechtsprechung den durch die Rechtsfortbildung sich selbst auferlegten Aufgaben, eine Gesetzeslücke so zu schließen, wie es wahrscheinlich auch der Gesetzgeber getan hätte, durch die systemwidrige Regelung⁷⁰¹ des fingierten Gewerbebetriebs nicht gerecht wird.⁷⁰²

⁶⁹⁸ GROH, DB 1987, 1006; vgl. UELNER, JdFSr 1985/86, 277, zu weiteren Lösungsmodellen.

⁶⁹⁹ Ein Rechtsprechungswandel im Rahmen der Entscheidungen zur Betriebsverpachtung kann, wie es GROH, DB 1987, 1006, für die Betriebsaufspaltung sieht, ebenfalls am Normengeber scheitern, da mit Aufgabe der Gewerbebetriebsfiktion bei einer betrieblichen Verpachtung eine Steuerentstrickung zu befürchten ist.

⁷⁰⁰ Entsprechend der Systematik des Einkommensteuerrechts ist im Hinblick auf die Einkunftsqualifizierung gem. § 2 Abs. 1 EStG auf die durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit abzustellen (u. a. BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 760 f.).

⁷⁰¹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II 2 d, S. 380.

⁷⁰² BFH vom 9.2.1972, BStBl. II 1972, 455, 457; LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 187 f.; BYDLINSKI, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 428 ff.; ZIPPELIUS, Juristische Methodenlehre, S. 19; TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 5 Rz. 72, S. 157 f.

II. Fiktion des fortgeführten Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb

1. Fingiertes Betriebsvermögen nach Betriebsverpachtung

Ein „scheinbar okkultes Phänomen“⁷⁰³ schließt sich an das Ende der Betriebsverpachtung und der Fortführung der Verpachtung im privaten Bereich an. Entscheidet sich der Verpächter, die Verpachtung privat fortzuführen, ist mit Zugang der Betriebsaufgabeerklärung bei den Finanzbehörden die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) vollständig abgeschlossen, und die Wirtschaftsgüter gelten als entnommen.⁷⁰⁴ Aus Gründen der Mißbrauchsvermeidung hält der BFH die Existenz eines Geschäfts- oder Firmenwerts innerhalb des fortgeführten Betriebsvermögens ohne einen Gewerbebetrieb aufrecht, um die Besteuerung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei einer möglichen Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen Gegenstände sicherzustellen.⁷⁰⁵ Ob die Gefahr des Gestaltungsmissbrauchs und die hieraus abgeleitete zwingende Notwendigkeit zum präventiven Eingreifen der Rechtsprechung in Form einer Sonderbehandlung für einen Geschäfts- oder Firmenwert tatsächlich besteht, soll an anderer Stelle näher geprüft werden. Das Problem, das im folgenden untersucht werden soll, beschränkt sich auf die Frage, ob die Konstruktion des Geschäfts- oder Firmenwerts im fortgeführten Betriebsvermögen ohne die Existenz eines Gewerbebetriebs der Systematik des Einkommensteuerrechts entspricht.

2. Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb

a) Zwangsweises Restbetriebsvermögen

Um beurteilen zu können, ob Betriebsvermögen auch ohne einen Gewerbebetrieb der einkommensteuerlichen Systematik entspricht, empfiehlt sich eine hinsichtlich der wesentlichen und unwesentlichen Betriebsgrundlagen differenzierte Betrachtung. Sind alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb eines „kurzen Zeitraums“⁷⁰⁶ veräußert oder ins Privatvermögen ent-

⁷⁰³ L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 676.

⁷⁰⁴ Dazu § 2 C I 3, S. 35 f.

⁷⁰⁵ SÖFFING, FR 1978, 305, 306; L. SCHMIDT, FR 1978, 244, 245; ders., DStR 1979, 785, 790; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 72; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Anm. 13 d [5], KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 795; AUTENRIETH, DStZ 1990, 125, 127.

⁷⁰⁶ Die Frist ist einzelfallbezogen zu bemessen: Der BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 72, bezeichnet einen Zeitraum von einem halben Jahr als einen „guten Anhalt“; dieser

nommen worden, ist der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht.⁷⁰⁷ Das Vorliegen einer Betriebsaufgabe und damit das Ende des Gewerbebetriebs ist an die wesentlichen Betriebsgrundlagen gekoppelt.⁷⁰⁸ Ein fortgeführtes Betriebsvermögen ohne einen Gewerbebetrieb schließt sich also zwangsläufig für die Wirtschaftsgüter aus, die den wesentlichen Betriebsgrundlagen zugehörig sind. Für eine Betriebsaufgabe ist hingegen nicht notwendig, daß alle Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens entnommen werden müssen. So können einzelne Wirtschaftsgüter, die nicht wesentlich sind, als Betriebsvermögen zurückbehalten und erst später verwertet werden.⁷⁰⁹ Somit ist für Wirtschaftsgüter, die zu den unwesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs gehören, Restbetriebsvermögen denkbar und folglich mit dem Einkommensteuerrecht vereinbar.⁷¹⁰

Grundsätzlich⁷¹¹ sind die wesentlichen Betriebsgrundlagen Teil des Anlagevermögens, so daß Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb im Anlagevermögen eher ausgeschlossen ist.⁷¹² Hingegen ist für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens insbesondere des Vorratsvermögens Restbetriebsvermögen dann

schließt jedoch eine Betriebsaufgabe nicht schon deshalb aus, weil ein Zeitraum von 14 Monaten benötigt wurde (BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 72) oder weil der Vorgang sich über zwei Veranlagungszeiträume erstreckte (BFH vom 23.11.1965, HFR 1966, 207); BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710, 712; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 71.

⁷⁰⁷ BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227; BFH vom 21.5.1992, BFH/NV 1992, 659; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 195.

⁷⁰⁸ Dazu § 5 B I 1, S. 105 f.

⁷⁰⁹ BFH vom 26.9.1961, BStBl. III 1961, 517.

⁷¹⁰ PRESTING, FR 1992, 425, 430, stimmt der Existenz von Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb zu; a. A. Paus, FR 1989, 729, 730 f., der für Betriebsvermögen ohne Betrieb keine gesetzliche Grundlage sieht. Der Rechtsprechung und dem Schrifttum sind neben dem fiktiven, fortgeführten Geschäfts- oder Firmenwert nach Betriebsverpachtung durch das „festgeschriebene“ bzw. „eingefrorene“ Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit einem Liebhabereibetrieb weitere Fälle bekannt (L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 176). Diese Möglichkeit ist einkommensteuerlich fragwürdig (krit. REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 43) und für die Betriebsverpachtung durch die Entscheidung des BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, abgelehnt worden.

⁷¹¹ BFH vom 29.11.1988, BStBl. II 1989, 602, 604; BFH vom 7.4.1989, BStBl. II 1989, 874; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 103; STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7744; vgl. L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 106, zu den Ausnahmen, in denen das Umlaufvermögen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören können.

⁷¹² Der BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710, 713, hält Restbetriebsvermögen für Maschinen und Betriebsvorrichtungen denkbar, wenn sie kurzfristig wiederbeschafft werden können und hierdurch die Eigenschaft der Wesentlichkeit nicht erfüllen wird.

zwingend notwendig⁷¹³, wenn das Vermögen weiterhin zur Veräußerung bestimmt ist, da eine Übernahme ins Privatvermögen ausgeschlossen ist.⁷¹⁴ Nur wenn das Vorratsvermögen einer neuen Zweckbestimmung zugeführt werden kann, ist eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) möglich. Eine solche tritt ein, wenn deren Nutzung privat denkbar ist.⁷¹⁵ Ebenso können betrieblich begründete Forderungen, Verbindlichkeiten⁷¹⁶ und Rückstellungen⁷¹⁷ nicht ins Privatvermögen überführt werden, wenn nicht durch eine neue Zweckbestimmung die Eigenschaft als Betriebsvermögen entfällt.⁷¹⁸

Somit kann auch fortgeführtes Betriebsvermögen grundsätzlich ohne Gewerbebetrieb bei den unwesentlichen Betriebsgrundlagen des Anlage- und Umlaufvermögens existieren und ist folglich auch mit der Systematik des Einkommensteuerrechts vereinbar, solange die Wirtschaftsgüter betrieblich verwertet und keiner anderen außerbetrieblichen Zweckbestimmung zugeführt werden können.

Wenn dennoch fortgeführtes Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb denkbar ist, dann muß darüber entschieden werden, ob ein Geschäfts- oder Firmenwert die Voraussetzungen für Restbetriebsvermögen erfüllt.

b) Wesen des Geschäfts- oder Firmenwerts

Der Käufer eines Unternehmens wird bereit sein, neben dem Wert des Reinvermögens auch einen darüber hinausgehenden Preis zu entrichten. Die Differenz zwischen den beiden Werten wird als Geschäfts- oder Firmenwert bezeichnet.⁷¹⁹

Dieser setzt sich aus einer Vielzahl von Einzelfaktoren wie dem Ruf der Firma, dem Kundenstamm, der örtlichen Lage, der Marktstellung, der Mitarbeiterqualifikation, der Produktionsstruktur, der Vertriebslogistik aber auch den zukünftigen

⁷¹³ BFH vom 28.4.1988, BStBl. II 1988, 829.

⁷¹⁴ Werden die Vermögensgegenstände an den alten Abnehmerkreis veräußert, kann von einer Einstellung der betrieblichen Tätigkeit nicht gesprochen werden, und der Gewerbebetrieb besteht weiter fort (REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. E 66 und F 28).

⁷¹⁵ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 124; krit. REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. E 74 f.

⁷¹⁶ BFH vom 26.1.1989, BStBl. II 1989, 456; BFH vom 4.7.1990, BStBl. II 1990, 817.

⁷¹⁷ BFH vom 28.2.1990, BStBl. II 1990, 537; BFH vom 28.1.1993, BStBl. II 1993, 509.

⁷¹⁸ Vgl. REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 76 f.; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 125 zur Umwandlung einer Forderung aus Lieferung und Leistung in eine privat veranlaßte Darlehensgewährung.

⁷¹⁹ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 30, S. 141.

Ertragserwartungen des Unternehmens zusammen.⁷²⁰ Die dogmatische Qualifizierung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist höchst umstritten.⁷²¹ Die Rechtsprechung sieht in dem Geschäfts- oder Firmenwert einen immateriellen Vermögensgegenstand⁷²² bzw. ein Wirtschaftsgut⁷²³. Dabei ist für den BFH die Möglichkeit einer selbständigen Bewertung⁷²⁴ des betrieblichen Vorteils ausschlaggebend.⁷²⁵

Obwohl ein Geschäfts- oder Firmenwert zu den immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehört,⁷²⁶ erfüllt dieser nicht immer die Voraussetzung einer wesentlichen Betriebsgrundlage.⁷²⁷ Für den Fall nun, in dem ein Geschäfts- oder Firmenwert als wesentlich qualifiziert wird, ist fortgeführtes Betriebsvermögen aufgrund der engen Verknüpfung der wesentlichen Betriebsgrundlagen mit dem Tatbestand der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ausgeschlossen und ist mit der einkommensteuerlichen Systematik unvereinbar.

Wenn hingegen ein Geschäfts- oder Firmenwert zu den unwesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, erscheint die Behandlung als Restbetriebsvermögen schlüssig, da eine Privatisierung definitionsgemäß ausgeschlossen ist.⁷²⁸ Möchte der ursprüngliche Betriebsinhaber während der Verpachtung den Gewerbebetrieb aufgeben, gelten alle Betriebsgrundlagen mit Eingang der Betriebsaufgabeerklärung beim Finanzamt als entnommen und die Betriebsaufgabe (§ 16

⁷²⁰ PRESTING, FR 1992, 425, 428; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 4 IV b, S. 95.

⁷²¹ Vgl. CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 30, S. 142, zu den umstrittenen Sichtweisen.

⁷²² BFH vom 25.11.1981, BStBl. II 1982, 189; BFH vom 24.4.1986, BStBl. II 1986, 672; BFH vom 24.3.1987, BStBl. II 1987, 705.

⁷²³ BFH vom 4.2.1982, BStBl. II 1982, 348, 349; BFH vom 12.11.1985, BStBl. II 1986, 311, 314 f.; BFH vom 25.5.1988, BFH/NV 1989, 258, 259; BFH vom 9.10.1996, HFR 1997, 308, 309.

⁷²⁴ BFH vom 9.2.1978, BStBl. II 1978, 370, 371.

⁷²⁵ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 8 Rz. 23, S. 136.

⁷²⁶ BFH vom 16.12.1992, BStBl. II 1994, 838.

⁷²⁷ Zust. BFH vom 4.2.1982, BStBl. II 1982, 348, 349; BFH vom 12.11.1985, BStBl. II 1986, 311, 314 f.; BFH vom 25.5.1988, BFH/NV 1989, 258, 259; BFH vom 9.10.1996, HFR 1997, 308, 309; wahrscheinlich auch BFH vom 23.10.1974, BStBl. II 1975, 204, 205; abl. FG Ba.-Württ. vom 3.5.1995 7, K 133/93, n. v., rkr; STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7744, hält die Wesentlichkeit im Einzelfall für fraglich.

⁷²⁸ PRESTING, FR 1992, 425, 431; a. A. SEITHEL, FR 1969, 145, 146, der es für möglich hält, daß der Geschäftswert „bleibender Bestandteil des Privatvermögen“ wird.

Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) als abgeschlossen.⁷²⁹ Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist aber an einen fortbestehenden Gewerbebetrieb gebunden und kann nicht für sich allein⁷³⁰, sondern nur zusammen mit einem Betrieb genutzt und veräußert werden.⁷³¹ Da mit Zugang der Betriebsaufgabeerklärung ein Gewerbebetrieb nicht mehr existiert, ist der Untergang eines Geschäfts- oder Firmenwert zwingend und eine spätere Veräußerung ausgeschlossen.

3. Ergebnis

Die Untersuchungen zeigen, daß die Fiktion des Geschäfts- oder Firmenwerts im fortgeführten Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb in jedem Fall der einkommensteuerlichen Systematik widerspricht. So ist für den Fall, in dem der Geschäfts- oder Firmenwert das Wesentlichkeitskriterium erfüllt, fortgeführtes Betriebsvermögen ausgeschlossen. Besitzt dieser hingegen nicht die Eigenschaften einer wesentlichen Betriebsgrundlage, ist zwar Restbetriebsvermögen denkbar und auch systematisch, steht jedoch im Widerspruch zum Wesen eines Geschäfts- oder Firmenwerts, der ohne einen Gewerbebetrieb nicht existieren kann. Zudem ist diese zweite Fiktion im Gegensatz zum fingierten Gewerbebetrieb dem Einkommensteuerrecht vollkommen fremd.

III. Absicht der Betriebsfortführung

1. Aufklärungsgebot und Nachweispflicht bei Absichten

Damit der ursprüngliche Betriebsinhaber in den Genuß der Vorzüge einer Betriebsverpachtung kommen kann, muß dieser planen, die werbende Tätigkeit wieder aufzunehmen.⁷³² Dabei muß die Betriebsfortführung nicht zwingend durch ihn selbst, sondern kann durch einen unentgeltlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) verwirklicht werden. Da aber nach Ansicht der

⁷²⁹ Dazu § 2 C I 3, S. 35 f.

⁷³⁰ „Ein Geschäftswert kann nicht wie andere Einzelwirtschaftsgüter für sich entnommen ... werden. Der Geschäftswert führt kein Eigenleben.“ (BFH vom 24.11.1982, BStBl. II 1983, 113, 114).

⁷³¹ BFH vom 7.10.1970, BStBl. II 1971, 69; BFH vom 31.3.1971, BStBl. II 1971, 536; BFH vom 29.1.1975, BStBl. II 1975, 553.

⁷³² Dazu § 2 B I 1 c, S. 26 f.

Rechtsprechung steuerungsrelevante Absichten nachgewiesen werden müssen und der Nachweis nur durch äußere Gegebenheiten erbracht werden kann, hat der BFH die steuerliche Behandlung der Betriebsverpachtung auf die durch den Steuerpflichtigen selbst über seine Absichten abgegebenen Erklärungen abgestellt. Aus diesem Grunde verlangt die Rechtsprechung für den Fall der endgültigen Einstellung des Gewerbebetriebs eine Betriebsaufgabeerklärung. Solange der ursprüngliche Inhaber die Aufgabe nicht erklärt, gilt der Betrieb lediglich als unterbrochen.⁷³³

Da im Rahmen der Betriebsverpachtung nur auf die vom Steuerpflichtigen über seine Absichten abgegebenen Erklärungen abzustellen ist, müßte, wenn den Anforderungen der Rechtsprechung strikt gefolgt wird, nicht nur über die Betriebsaufgabe, sondern bereits zu Verpachtungsbeginn über die Wiederaufnahmeabsicht eine Willenserklärung abgegeben werden. Dementsprechend läßt sich die Rechtsprechung auch die Absicht der Betriebsfortführung für die Fälle nachweisen, in denen ein Käufer einen bereits verpachteten Gewerbebetrieb oder einen Betrieb, der sofort nach Erwerb verpachtet wird, erwirbt. Wenn die „tatsächlich verwirklichte Absicht“ nachgewiesen wird, den Betrieb innerhalb eines „kurzen überschaubaren Zeitraums“⁷³⁴ selbst zu bewirtschaften, hat dies zur Folge, daß der Käufer entgegen der gängigen Rechtsfolge kein Privatvermögen, sondern Betriebsvermögen erwirbt.⁷³⁵ Der BFH lehnt jedoch in diesem Fall eine vom Steuerpflichtigen abzugebende Erklärung als unzureichend ab. Statt dessen fordert die Rechtsprechung, daß der neue Betriebsinhaber seine Betriebsfortführungsabsicht bspw. durch die Kündigung des Pachtvertrags glaubhaft nachweisen muß.⁷³⁶

Demgegenüber muß der Verpächter den Finanzbehörden mit Beginn der Betriebsverpachtung weder die Absicht der Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit

⁷³³ 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.

⁷³⁴ BFH vom 12.9.1991, BStBl. II 1992, 134, 135; BFH vom 24.9.1998, BStBl. II 1999, 55, 56.

⁷³⁵ LEINGÄRTNER/ZAISCH, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Rz. 810, S. 351.

⁷³⁶ BFH vom 12.9.1991, BStBl. II 1992, 134, 135; BFH vom 24.9.1998, BStBl. II 1999, 55, 56.

anzeigen, noch Nachweise erbringen, die diese Möglichkeit beweisen.⁷³⁷ Im Urteil⁷³⁸ aus dem Jahre 1963 wurde zwar die Abgabe einer Erklärung nicht zwingend vorgeschrieben. Die Möglichkeit war zumindest vorgesehen.⁷³⁹ Von einer solchen Erklärung wird hingegen in der Entscheidung⁷⁴⁰ des BFH aus dem Jahre 1985 vollständig abgesehen.⁷⁴¹ Anstelle einer Erklärung wird zugunsten des Verpächters angenommen, daß dieser ohne die Abgabe einer Erklärung den Gewerbebetrieb später wieder aufnehmen möchte.⁷⁴² Grundsätzlich gehört es aber zu den Pflichten der Finanzbehörden, den Sachverhalt nach ihrem Ermessen gem. § 88 i. V. m. § 5 AO aufzudecken und dafür Art und Umfang der Untersuchungen selbst festzulegen.⁷⁴³ Die Rechtsprechung verfügt lediglich über die Kompetenz, diese Ermessensentscheidungen nachzuprüfen.⁷⁴⁴ Der Verzicht des BFH auf einen Nachweis der Wiederaufnahmeabsicht hat zur Folge, daß die Finanzverwaltung in ihrer Sachaufklärungspflicht sowohl zu Beginn der Betriebsverpachtung als auch in den Folgejahren eingeschränkt wird.⁷⁴⁵

Die Rechtsprechung rechtfertigt ihre Entscheidung lediglich mit „Nachweisgründen“⁷⁴⁶. Eine Begründung bleibt jedoch aus. Um eine Beurteilung über mögliche Beweggründe des Nachweisverzichts abgeben zu können, ist jedoch zuerst zu klären, welche Bedeutung sich hinter dem Begriff der Nachweisgründe verbirgt.

⁷³⁷ L. SCHMIDT, FR 1985, 478.

⁷³⁸ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124.

⁷³⁹ Der Steuerpflichtige war gehalten, „... den Finanzbehörden gegenüber klar zum Ausdruck zu bringen, wie er sich nach der Verpachtung des Betriebs den weiteren Fortgang denkt. Seine Entscheidung ist dann für die Steuerrechtliche Behandlung maßgebend: Erklärt der Steuerpflichtige, daß er den Betrieb verpachtet habe, weil er ihn aufgeben wolle, so ist der Vorgang als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu behandeln. Erklärt der Steuerpflichtige dagegen, daß der Verpachtung nicht dieser Bedeutung nachkommen solle, oder lehnt er eine Erklärung ab, so gilt der bisherige Betrieb als fortbestehend.“ (BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 127).

⁷⁴⁰ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456.

⁷⁴¹ L. SCHMIDT, FR 1985, 478, spricht von einem „tatsächlichen“ Wahlrecht, in dem der Steuerpflichtige in seinen künftigen Handlungen und Absichten frei ist, im Gegensatz zu den „rechtlichen“, im Gesetz verankerten Wahlrechten.

⁷⁴² „Gibt der Steuerpflichtige keine Betriebsaufgabeerklärung ab, so wird die Verpachtung aus Nachweisgründen als bloße Betriebsunterbrechung behandelt.“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457).

⁷⁴³ Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen und trägt hierbei die Verantwortung für die Sachaufklärung (TIPKE/KRUSE, AO, § 88 Tz. 1); vgl. PAUS, DStZ 1986, 354, 355, zur Sachaufklärungspflicht im Falle einer Betriebsverpachtung.

⁷⁴⁴ TIPKE/KRUSE, AO, § 5 Tz. 39.

⁷⁴⁵ Ähnlich auch L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 706.

⁷⁴⁶ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457.

Erst dann ist es möglich, eventuelle Rechtfertigungsversuche auf ihre Stichhaltigkeit hin zu untersuchen.

In diesem Zusammenhang können unter Nachweisgründen nur Probleme der Nachweiserbringung durch den Steuerpflichtigen verstanden werden.⁷⁴⁷ So führt die Rechtsprechung diesen Begriff auch bei weiteren Entscheidungen zur Beweisproblematik an.⁷⁴⁸ Zudem wird der Terminus im Rahmen der Betriebsverpachtung bei den Erläuterungen zu einer späteren Absichtsänderung des ursprünglichen Betriebsinhabers, den Gewerbebetrieb nicht mehr fortführen zu wollen, nochmalig verwandt. Da auch in diesem Fall „Nachweisgründe“⁷⁴⁹ angeführt werden, wird zugunsten des Verpächters davon ausgegangen, daß dieser die Absicht der Betriebsfortführung erst im Zeitpunkt der Abgabe seiner Betriebsaufgabeerklärung verworfen hat.⁷⁵⁰

Grundsätzlich sind an die Erhebung von Beweismitteln bestimmte Anforderungen geknüpft. So muß die Nachweiserbringung notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein.⁷⁵¹ Wird gegen eine dieser Bedingungen verstoßen, liegt der Verdacht eines Ermessensfehlers nahe.⁷⁵² Im Falle der Betriebsverpachtung wird durch die Rechtsprechung auf die Notwendigkeit des Nachweises in den Erläuterungen zum Urteil selbst hingewiesen, so daß eine Unerheblichkeit des Vorgangs im vorhinein ausgeschlossen werden kann.⁷⁵³ Daher ist es unverständlich, warum die Abgabe einer Willenserklärung für eine Betriebsaufgabe ausreichend ist, hingegen im Rahmen der Wiederaufnahmeabsicht aus Nachweisgründen

⁷⁴⁷ BFH vom 23.2.1989, BFH/NV 1990, 219, 220.

⁷⁴⁸ BFH vom 5.3.1996, BFH/NV 1996, 735; FG Nds. vom 9.8.1995, EFG 1996, 339, rkr.

⁷⁴⁹ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457; PAUS, DSZ 1986, 354, 356, weist darauf hin, daß diese Annahme realitätsfern ist, da in der Reihenfolge der Entscheidungen und Handlungen des Steuerpflichtigen, die Abgabe der Betriebsaufgabeerklärung stets an letzter Stelle steht.

⁷⁵⁰ Der BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457, geht davon aus, daß der Verpächter erst im Zeitpunkt der Abgabe der Aufgabeerklärung seine ursprüngliche Absichten geändert und den Plan der Betriebsfortführung aufgegeben hat.

⁷⁵¹ BFH vom 29.10.1986, BStBl. II 1988, 359, 362 f.; BFH vom 24.10.1989, BStBl. II 1990, 198, 200 f.; BFH vom 23.10.1990, BStBl. II 1991, 277, 278; TIPKE/KRUSE, AO, § 92 Tz. 3.

⁷⁵² TIPKE/KRUSE, AO, § 92 Tz. 3 f.

⁷⁵³ „Da auch Absichten, soweit sie für die Besteuerung erheblich sind, nachgewiesen werden müssen und der Nachweis letztlich nur an Hand der objektiv nach außen hin in Erscheinung tretenden Umstände hat der Große Senat des BFH ... auf die vom Steuerpflichtigen selbst über seine Absichten abgegebene Erklärung abgestellt" (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457). Im Umkehrschluß kann hieraus gefolgert werden, daß mit Unerheblichkeit dieser Absicht keine Erklärung durch den Steuerpflichtigen abzugeben wäre.

gegen im Rahmen der Wiederaufnahmeabsicht aus Nachweisgründen abgelehnt wird.

Wenn der Betriebsinhaber mit Pachtbeginn tatsächlich beabsichtigt, seinen Gewerbebetrieb nach dessen Verpachtung in eigener Person oder durch einen Rechtsnachfolger⁷⁵⁴ fortführen zu wollen, kann dieses Vorhaben den Finanzbehörden in einer Erklärung mitgeteilt werden.⁷⁵⁵ Anhand einer solchen Erklärung wird den Finanzbehörden ein Kontrollinstrument zur Verfügung gestellt, die Absichten des Steuerpflichtigen nachprüfen zu können. Da die Erklärung des Steuerpflichtigen von der Rechtsprechung selbst als Beweismittel zugelassen ist, können keine Gründe vorgebracht werden, die ein fehlerhaftes Ermessen rechtfertigen. Folglich ist die Entscheidung, sich die Verpachtungs- und Betriebsfortführungsabsicht nicht durch eine Erklärung nachweisen zu lassen, unbegründet.

Im Gegenzug hat das Fehlen einer Erklärung durch den Steuerpflichtigen zur Folge, daß der Finanzverwaltung durch die unwiderlegbare Vermutung⁷⁵⁶ der bloßen Betriebsunterbrechung jegliche Möglichkeit zur Überprüfung der Wiederaufnahmeabsicht genommen wird.⁷⁵⁷ Solange sämtliche Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung gegeben sind, hängt die Annahme einer Betriebsaufgabe letztlich von den subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen ab. Aus diesem Grunde ist es beinahe⁷⁵⁸ unmöglich, dem Verpächter die gegenteilige Absicht und damit die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nachzuweisen,⁷⁵⁹ da für die Annahme einer bloßen Betriebsun-

⁷⁵⁴ Der bisherige Betriebsinhaber „... muß nicht die Betriebsfortführung in eigener Person planen. Es reicht aus, wenn die Absicht von einem Gesamtrechtsnachfolger i. S. des § 45 Abgabenordnung (AO 1977) oder von einem Einzelrechtsnachfolger i. S. des § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) verwirklicht werden soll“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457).

⁷⁵⁵ Welche Aussagekraft dieses Beweismittel für die Beurteilung der Absicht besitzt, soll unberücksichtigt bleiben. Grundsätzlich kann die Erklärung als Beweis dienen. So ist bspw. die Steuererklärung Hauptbeweismittel des Besteuerungsverfahrens (TIPKE/KRUSE, AO, § 88 Tz. 10).

⁷⁵⁶ WASSERMANN, StbKongrRep. 1986, 69, 82; L. SCHMIDT, FR 1985, 478; MEBMER, StbJb. 1977/78, 65, 76.

⁷⁵⁷ O. V., DStR 1997, 1885

⁷⁵⁸ Der BFH vom 3.6.1997, BStBl. II 1998, 373, nahm eine Betriebsaufgabe an, weil der Gewerbebetrieb tatsächlich eindeutig vom Steuerpflichtigen oder seinem Rechtsnachfolger nicht wieder aufgenommen werden konnte.

⁷⁵⁹ L. SCHMIDT, FR 1985, 478; krit. PAUS, DStZ 1986, 354, 355.

terbrechung die Betriebsfortführung nur theoretisch gesichert sein muß.⁷⁶⁰ Selbst in Extremfällen kann dem ursprünglichen Betriebsinhaber das Fehlen einer Wiederaufnahmeabsicht nicht nachgewiesen werden.⁷⁶¹

2. Gefahren des Vertrags- und Gestaltungsmissbrauchs

Grundsätzlich gesteht das Steuerrecht ebenso wie das bürgerliche Recht jedem Steuerpflichtigen die Freiheit zu, beim Abschluß von Pachtverträgen Vereinbarungen einzugehen, die sich auf seine steuerliche Belastung positiv auswirken.⁷⁶² Den Vertragsparteien sind jedoch durch die Vorschrift des § 41 Abs. 2 AO Grenzen gesetzt. Demnach sind Rechtsgeschäfte, die nur scheinbar abgeschlossen werden, steuerlich unbeachtlich.⁷⁶³

Das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung bietet sich aufgrund seiner vagen Anforderungen für Scheingeschäfte direkt an. So geht der BFH grundsätzlich davon aus, daß der Steuerpflichtige den Betrieb nach der Verpachtung wieder fortführt wird. Daher muß der ursprüngliche Inhaber für die Annahme einer Betriebsverpachtung als einer bloßen Betriebsunterbrechung lediglich beabsichtigen⁷⁶⁴ und die objektive Möglichkeit haben, den Betrieb mit Pachtende wieder aufzunehmen.⁷⁶⁵ Möchte oder kann der Betriebsinhaber aus Alters- oder Krankheitsgründen⁷⁶⁶ nicht mehr unternehmerisch tätig sein, kann dieser seinen Gewerbebetrieb verpachten und sich dadurch auch weiterhin laufende Einkünfte sichern.⁷⁶⁷ Diese Möglichkeit steht dem Inhaber aber nur zu, wenn eine Betriebs-

⁷⁶⁰ L. SCHMIDT, FR 1985, 478.

⁷⁶¹ PAUS, DStZ 1986, 354, 355.

⁷⁶² KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 67.

⁷⁶³ Vgl. BFH vom 28.4.1987, BFH/NV 1988, 151, zu Scheingeschäften, bei denen beide Vertragsparteien sich einig waren, daß das Erklärte nur zum Schein abgegeben wurde; HILLER, INF 1987, 465, 466; SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 57, 60; MÄRKLE, INF 1982, 526, 527, der darauf aufmerksam macht, daß die vertraglichen Vereinbarungen „ernstlich gewollt“ und nicht allein auf eine Steuerumgehung abzielen dürfen; OTT, StuW 1930, Nr. 383, KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 41, Anm. 3.

⁷⁶⁴ LEINGÄRTNER, RWP 1.3, 1365, der die „feste Absicht“ des Steuerpflichtigen, den Betrieb fortführen zu wollen, anzweifelt.

Dazu § 2 B I 1 c, S. 26 f.

⁷⁶⁶ BFH vom 13.12.1990, BStBl. II 1991, 79, 81; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 3, S. 443 f; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 165; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 54.

⁷⁶⁷ GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 165.

fortführung in eigener Person oder durch seinen Rechtsnachfolger geplant ist.⁷⁶⁸

Beabsichtigt der ursprüngliche Betriebsinhaber jedoch bereits zu Beginn oder während der Betriebsverpachtung nicht mehr, den Gewerbebetrieb selbst oder durch seinen Rechtsnachfolger verbend fortzuführen und verschweigt er diese Absicht dem Finanzamt, um die steuerlichen Vorteile zu nutzen, liegt ein Scheingeschäft i. S. des § 41 Abs. 2 AO vor. In gleicher Weise kann die Verpachtung mißbräuchlich dazu genutzt werden, den Zeitraum zu überbrücken, der notwendig ist, um einen geeigneten Käufer für den Gewerbebetrieb zu finden.⁷⁶⁹ In der Literatur wird vereinzelt auf diese Mißbrauchsgefahr hingewiesen.⁷⁷⁰

Im besonderen Maße können bei der unechten Betriebsverpachtung Konstellationen auftreten, die steuerlich zu einer Unwirksamkeit der Pachtverträge führen müssen. Diese Form der Betriebsverpachtung wird gerne dazu genutzt, den Prozeß der Unternehmensnachfolge so gemäßigt wie möglich zu gestalten, um einen Bruch in der Unternehmensführung zu vermeiden.⁷⁷¹ Dabei muß der Pächter den Gewerbebetrieb notwendigerweise eigenständig führen.⁷⁷² Ist der Verpächter auch künftig im verpachteten Betrieb tätig oder übernimmt dieser sogar weiterhin die Geschäftsführung, so ist davon auszugehen, daß der Pachtvertrag lediglich zum Schein vereinbart wurde.⁷⁷³

Die beschriebenen Fälle zeigen, daß die Beweggründe, aus denen sich der Steuerpflichtige für eine Betriebsverpachtung entscheiden kann, im deutlichen Widerspruch zu dem Grund stehen, aus dem sich die Rechtsprechung zu einer

⁷⁶⁸ Die tatsächlichen Umstände bspw. das Alter und der Gesundheitszustand des ursprünglichen Betriebsinhabers (BFH vom 27.10.1983, BStBl. II 1984, 364, 365) oder die vertraglichen Vereinbarungen (BFH vom 3.6.1997, BStBl. II 1998, 373, 375) dürfen keine Zweifel an einer Betriebsfortführung aufwerfen.

⁷⁶⁹ LANGENFELD, Vertragsgestaltung, Rnr. 380.

⁷⁷⁰ PAUS, DStZ 1986, 354, 355; ders., DStZ 1990, 622; ders. DStZ 1993, 279.

⁷⁷¹ Dazu § 2 A II, S. 11 f.

⁷⁷² GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 171.

⁷⁷³ Vgl. KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 67; KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 41, Anm. 3, zur allgemeinen Problematik von Scheingeschäften unter Familienangehörigen; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 171. In diesem Zusammenhang überraschen die Erläuterungen des BFH zum Urteil vom 13.9.1990, BStBl. II 1991, 79, 81, der ausführt, daß ein „... Altenteiler gewöhnlich weiterhin im Betrieb mitarbeitet“. Dadurch übersteigt die Tätigkeit des Verpächters mit höchstrichterlicher Kenntnis die alleinige Vermögensverwaltung, und der Verdacht eines Scheinvertrags wird bestärkt.

Sonderregelung gezwungen sah.⁷⁷⁴ Zusätzlich wird gegen die Voraussetzungen des Rechtsinstituts verstoßen: Einerseits mangelt es dem Verpächter an der Betriebsfortführungsabsicht, wenn er einen Käufer sucht und die Betriebsverpachtung als zeitliche Überbrückung nutzt.⁷⁷⁵ Andererseits ist der ursprüngliche Betriebsinhaber weiterhin in dem verpachteten Gewerbebetrieb tätig und übt damit eine über die reine Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) hinausgehende Tätigkeit aus.⁷⁷⁶ Die Rechtsprechung versucht nicht, gegen diese lediglich auf den Anschein beruhenden Vertragsgestaltungen durch verschärfende und einschränkende Bedingungen einzugreifen. Hierdurch wird einer Vielzahl von Steuerpflichtigen ermöglicht, das Rechtsinstitut mißbräuchlich nutzen zu können.

Neben der Beschränkung durch § 41 Abs. 2 AO begrenzt § 42 AO die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten. So hindern die Vorschriften des Steuerrechts den Steuerpflichtigen nicht, seine Verhältnisse so zu gestalten, wie dies für ihn steuerlich am günstigsten ist, solange er die Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht mißbraucht.⁷⁷⁷ Zwar sind Vertragsgestaltungen nicht bereits deshalb als rechtsmißbräuchlich anzusehen, weil die Vertragsparteien mit ihr den Zweck verfolgen, Steuervergünstigungen zu erreichen.⁷⁷⁸ Erst wenn der Steuerpflichtige eine Gestaltung wählt, die verglichen mit dem angestrebten Ziel unangemessen und daher ungewöhnlich ist⁷⁷⁹ und die bei einer sinnvollen Gesetzesauslegung, die Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigt, mißbilligt wird,⁷⁸⁰ liegt ein Mißbrauch i. S. des § 42 AO vor. Dabei ist die Steuerumgehungsabsicht ein subjektives Merkmal, das sich als Tatbestandsmerkmal aus der Erwähnung des Mißbrauchs in § 42 AO ergibt und für die Annahme dieser Vorschrift erfüllt sein muß.⁷⁸¹ Den Finanzbehörden steht dann die Aufgabe zu, die Steuerumgehung eindeutig nachzuweisen. Mit bestimmten, häufig wiederkehrenden Fallgestaltungen verbindet die Rechtsprechung allerdings die Vermutung, daß eine

⁷⁷⁴ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁷⁷⁵ Dazu § 2 B I 1 c, S. 26 f.

⁷⁷⁶ Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

⁷⁷⁷ BFH vom 14.12.1982, BStBl. II 1983, 315; FELSMANN, INF 1986, 44.

⁷⁷⁸ BFH vom 24.7.1984, BStBl. II 1985, 85.

⁷⁷⁹ BFH vom 10.11.1983, BStBl. II 1984, 605.

⁷⁸⁰ BFH vom 24.9.1985, BStBl. II 1986, 284.

⁷⁸¹ BFH vom 5.3.1986, BStBl. II 1986, 496.

mißbräuchliche Gestaltung oder eine solche, die regelmäßig den Schluß auf eine Umgehungsabsicht zuläßt, vorliegt. Zu diesen Fällen zählen aber auch Verträge zwischen nahen Angehörigen. Nur wenn der Steuerpflichtige triftige i. S. von wirtschaftlichen oder sonstigen vernünftigen außersteuerlichen Gründen vorbringen kann, die ihn zu einer solchen Vertragsgestaltung bewogen haben, kann die Vermutung einer Absicht der Steuerumgehung entkräftet werden.

In diesem Zusammenhang besteht für die unechte Betriebsverpachtung jedoch die Gefahr, daß beide Vertragsparteien das Rechtskonstrukt ausschließlich zur Steuerumgehung nutzen. Der ursprünglichen Betriebsinhaber verpachtet seinen bislang eigenständig bewirtschafteten Gewerbebetrieb an seinen zukünftigen Nachfolger, bis der Betrieb entweder noch zu Lebzeiten des Verpächters oder erst nach seinem Ableben dem Pächter endgültig übertragen wird. Eine Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit ist bei dieser Form der Betriebsverpachtung definitionsgemäß i. d. R. nicht mehr durch den Verpächter, sondern ausschließlich durch den derzeitigen Pächter geplant.⁷⁸² Diese Betriebsfortführungsabsicht steht den Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung nicht entgegen, da der Pächter als Rechtsnachfolger vorgesehen ist. Die Steuerminderung, die sich aus dieser Nutzung des Rechtsinstituts ergeben kann, wird im wesentlichen durch die progressionsmildernde Einkommensverteilung auf beide Vertragspartner und die fehlende Gewerbesteuerpflicht der Pachteinnahmen erzielt.⁷⁸³ Da auch Miet- bzw. Pachtverträge zwischen Familienangehörigen zu den Vertragsgestaltungen gehören,⁷⁸⁴ die eine Steuerumgehungsabsicht vermuten lassen, drängt sich die Frage auf, warum die Rechtsprechung die unechte Betriebsverpachtung nicht durch entsprechend hohe Anforderungen an die Vertragsgestaltungen vor zurecht vermuteten Mißbräuchen zu schützen versucht.

Die höchstrichterliche Untätigkeit hinsichtlich der drohenden Mißbrauchsgefahren überrascht. So ist die Rechtsprechung im besonderen bei steuersparenden Konstruktionen stets bemüht, den eigentlichen Sinn einer Rechtsgestaltung zu hinterfragen, und versucht bei Gefahr eines Steuermißbrauchs diesem entgegen-

⁷⁸² Dazu § 2 A II, S. 11 ff.

⁷⁸³ Dazu § 3 C IV 3, S. 71 ff.

⁷⁸⁴ BFH vom 14.1.1992, BStBl. II 1992, 549; KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 42 Anm. 8 f.

zuwirken.⁷⁸⁵ Dementsprechend zielen die Entscheidungen im Rahmen der verkappten Analogien und Rechtsprechungstypisierungen darauf hin, Gestaltungen, die aus Sicht der Rechtsprechung ausschließlich oder zumindest überwiegend der Steuerverkürzung oder Steuervermeidung dienen, präventiv auszuschließen, ohne daß es einer Anwendung des § 42 AO bedarf.⁷⁸⁶ Aus diesem Grund unterliegt der Pachtzins, der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung von der Besitzgesellschaft vereinnahmt wird, der Gewerbebeertragsteuer (§ 2 GewStG), da durch die Rechtsprechung befürchtet wird, daß es sich letztlich nur um eine Strategie zur Steuerumgehung handelt.⁷⁸⁷ Ebenso besteht bei der Rechtsprechung hinsichtlich der zivil- und steuerlichen Anerkennung von Familiengesellschaften Skepsis, da es offenbar auch hier nur darum geht, durch eine Einkunftsverteilung die gesamte Steuerbelastung zu verkürzen.⁷⁸⁸ Daher werden vor der Anerkennung von Familienpersonengesellschaften durch die Rechtsprechung sowohl ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschaftsvertrag, als auch eine Verzinsung⁷⁸⁹ von nicht mehr als 15 % als Zulässigkeitshindernisse⁷⁹⁰ gestellt.

Vor diesem Hintergrund erscheint es verwunderlich, daß lediglich die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung im Vergleich zu ähnlichen Gestaltungen eine Ausnahme bildet, obwohl beide beschriebenen Strategien der Steuerverkürzung bzw. -vermeidung durch die unechte Betriebsverpachtung gemeinsam verfolgt werden können: Zum einen kann der Gewerbesteueraufwand durch die fehlende Gewerbesteuerpflicht des Verpächters reduziert werden.⁷⁹¹ Zum anderen können die Vertragsparteien durch entsprechende vertragliche Gestaltungen eine progressionsmildernde Einkunftsverteilung erreichen.⁷⁹²

Zur Verhinderung derartiger Gestaltungsmissbräuche fordert der BFH⁷⁹³ nur allgemein, daß ein angemessener Pachtzins vereinbart werden soll. Die Literatur⁷⁹⁴ hält dieses Kriterium für zu abstrakt und lehnt es für die Praxis als wenig hilfreich

⁷⁸⁵ CREZELIUS, *StuW* 1981, 117, 124 f.

⁷⁸⁶ CREZELIUS, *StuW* 1995, 313, 319.

⁷⁸⁷ KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, § 22 X 2, S. 864 ff.

⁷⁸⁸ CREZELIUS, *StuW* 1995, 313, 319.

⁷⁸⁹ BFH vom 29.5.1972, *BStBl. II* 1973, 5, 8.

⁷⁹⁰ Vgl. L. SCHMIDT, *ESTG*, § 15 Rz. 740 ff.

⁷⁹¹ Dazu § 3 C I 2, S. 53 f.

⁷⁹² Dazu § 3 C IV 3, S. 71 ff.

⁷⁹³ BFH vom 4.5.1977, *BStBl. II* 1977, 679.

⁷⁹⁴ FÄRBER, *BuW* 1994, 445 f.; DEHMER, *Die Betriebsaufspaltung*, Rz. 764 ff, S. 206 ff.

ab, da der geforderte Drittvergleich⁷⁹⁵ regelmäßig an einem entsprechenden Vergleichsbetrieb scheitert. Auch die Ausrichtung einer angemessenen Rendite auf den Betrieb des Pächters ist unzureichend,⁷⁹⁶ wenn die Gefahr besteht, daß dem Verpächter ein zu hoher Pachtzins vergütet wird, der nicht der Gewerbebesteuerung unterliegt. In diesem Fall könnte bspw. nur eine Begrenzung des Pachtzinses und damit eine Ausrichtung auf Renditeerwartungen des Verpächters einen Gestaltungsmissbrauch verhindern.

Auch wird der Finanzverwaltung durch die Auswahl der höchstrichterlichen Anforderungen die an einen Steuerpflichtigen zur voraussetzungsgemäßen Verwirklichung einer Betriebsverpachtung gestellt werden, jegliche Möglichkeit genommen, einen Mißbrauch zu erkennen.⁷⁹⁷ Daher stehen die Entscheidungen zur Betriebsverpachtung im Widerspruch zum Ziel einer Vermeidung von Vertrags- und Gestaltungsmissbräuchen, das bislang durch die Rechtsprechung verfolgt wurde.

3. Ergebnis

Die Ausführungen zeigen, daß sich der BFH grundsätzlich auch Absichten des Steuerpflichtigen nachweisen läßt. Nur bei der Betriebsverpachtung verzichtet die Rechtsprechung grundlos auf den Nachweis der Wiederaufnahmeabsicht. Dadurch wird dem Steuerpflichtigen ermöglicht, das Rechtsinstitut mißbräuchlich zu nutzen. Gleichzeitig sind die Anforderungen an die Angemessenheit des Pachtzinses unzureichend, und der BFH schränkt durch die Wahl der Betriebsverpachtungsvoraussetzungen die Sachaufklärungspflicht der Finanzbehörden ein. Dieses verwundert um so mehr, da ansonsten die Rechtsprechung stets bemüht war, potentielle mißbräuchliche Gestaltungen auszuschließen, die lediglich der Steuervermeidung dienen.

⁷⁹⁵ BFH vom 4.5.1977, BStBl. II 1977, 679, 680.

⁷⁹⁶ Der BFH vom 4.5.1977, BStBl. II 1977, 679 f., richtet die Angemessenheit des Pachtzinses „... in erster Linie nicht nach den Renditeerwartungen des Verpächters...“

⁷⁹⁷ L. SCHMIDT, FR 1985, 478; krit. PAUS, DStZ 1986, 354, 355.

E. Qualifikation der Einkünfte

I. Einkommensteuerliche Qualifikation

1. Qualifikation durch den fortgeführten Gewerbebetrieb in anderer Form

Im Hinblick auf eine dem Einkommensteuerrecht entsprechende Behandlung der Betriebsverpachtung stößt sich der BFH in seiner Entscheidung vom 13. November 1963 an seiner eigenen, jahrelang gültigen Begriffskreation des „ruhenden Gewerbebetriebs“⁷⁹⁸. So fehlt es dieser Figur an der einkommensteuerrechtlichen Kodifizierung⁷⁹⁹ und ist daher folgerichtig abzulehnen. Zum Zwecke einer systematischen Qualifikation der Einkünfte folgerte die Rechtsprechung aus der konsequenten Ablehnung obiger höchstrichterlicher Figur, daß bei fehlender Überführung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen der Gewerbebetrieb fortbestehen muß. Der BFH schloß weiter, daß der Betrieb weiterhin existiert, wenn dies keine Änderungen der Einkunftsart zur Folge hat. Daher müßten die Pachteinahmen auch zukünftig den gewerblichen Einkünften gem. § 15 EStG zugeordnet werden.⁸⁰⁰

Unabhängig von der Frage, ob die Verpachtung steuerliche Konsequenzen für den Fortbestand der Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen hat, soll im folgenden der Problematik nachgegangen werden, ob die Pachteinahmen entsprechend der Systematik des Einkommensteuerrechts qualifiziert werden.

2. Möglichkeiten des Einkommensteuerrechts für eine systematische Qualifizierung der Pachteinahmen

a) Qualifikation durch eine gewerbliche Tätigkeit

Grundsätzlich sind Gewinne, die in einem Gewerbebetrieb erwirtschaftet werden, gem. §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG als Einkünfte aus einem solchen zu qualifizieren.⁸⁰¹ Für die Einkünfte aus § 15 EStG ist somit der Gewerbebetrieb die

⁷⁹⁸ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁷⁹⁹ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 125 f.

⁸⁰⁰ Der BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126, führt aus, daß die Fortführung des Gewerbebetriebs in anderer Form „... einkommensteuerlich keine Änderung der Einkunftsart bedeutet ...“.

⁸⁰¹ Statt alle CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Tz. 4, S. 55.

entscheidende sachliche Bedingung. Daher ist der Frage nachzugehen, ob mit Beginn der Betriebsverpachtung die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb noch weiterhin gegeben sind.

Von einem Gewerbebetrieb kann erst gesprochen werden, wenn sowohl die positiven Tatbestandsmerkmale⁸⁰² des § 15 Abs. 2 EStG, als auch die ergänzenden negativen Voraussetzungen gegeben sind. Zu den letztgenannten gehört aber auch, daß der Steuerpflichtige keine Tätigkeit im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) ausüben darf, da andernfalls ein Gewerbebetrieb nicht vorliegen kann.⁸⁰³ Der Grund für die negative Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) liegt im Dualismus der Einkunftsermittlung. So sollen die Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 keine Einkünfte aus der Veräußerung von privatem Stammvermögen erfassen.⁸⁰⁴ Da es aber Fälle gibt bspw. im Bereich der Vermietung und Verpachtung oder der Verwaltung von Wertpapieren, die eine zweifelsfreie Zuordnung nur schwerlich zulassen, ist auf die Tätigkeit des Steuerpflichtigen abzustellen. Beziehen sich die Handlungen lediglich auf den Gebrauch und die Nutzung des Vermögens, liegt eine private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) vor. Übersteigen die Aktivitäten hingegen eine Vermögensverwaltung oder konzentrieren sich die Handlungen auf eine Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Vermögensumschichtung zur Substanzwertsteigerung, bedeutet dies das Vorliegen eines Gewerbebetriebs.⁸⁰⁵

Hinsichtlich der Qualifizierung der Tätigkeit des Verpächters innerhalb der Betriebsverpachtung bestand beinahe⁸⁰⁶ nie Zweifel an der Beurteilung als private

⁸⁰² Vgl. Steuerentlastungsgesetz vom 22.12.1983, BStBl. I 1984, 14, zu den sachlichen Voraussetzungen im allgemeinen.

⁸⁰³ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 764; BFH vom 3.7.1995, BStBl. II 1995, 617; vgl. L. SCHMIDT/WEBER-GRELLET, EStG, § 15 Rz. 8 ff.

⁸⁰⁴ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Tz. 6 S. 57.

⁸⁰⁵ BFH vom 9.12.1986, BStBl. II 1988, 244; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Tz. 6 S. 57; KUPSCH/ACHTERT/GÖCKERITZ, Unternehmensbesteuerung, S. 18.

⁸⁰⁶ Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 3.8.1967, BStBl. III 1967, 601, 603, „... den Bereich der Gewinnermittlung ... durch eine den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung tragende Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung auf Vorgänge ausgedehnt, bei denen eine Gewinnerzielungsabsicht hervortritt“. Dabei verweist der BFH neben weiteren „Vorgängen“ auch auf die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1994, 124, zur Betriebsverpachtung. Er führt zuvor aus, daß das deutsche Einkommensteuerrecht zwischen Gewinn- (§ 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 3 EStG)

Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO). Ebenso wie die Literatur⁸⁰⁷ ging auch der BFH⁸⁰⁸ stets von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit aus. Wenn aber die einkommensteuerlichen Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb nicht vorliegen, können auch die Pachteinnahmen nicht zu gewerblichen Einkünften gem. § 15 Abs. 1 EStG n. F. (bislang: § 15 Abs. 1 EStG a. F.) führen.

Das Einkommensteuerrecht kennt jedoch weitere Möglichkeiten, Pachteinnahmen als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) zu qualifizieren.⁸⁰⁹ Daher soll im folgenden untersucht werden, ob die durch die Betriebsverpachtung erzielten Pachteinnahmen aufgrund einer anderen kodifizierten Vorschrift des Einkommensteuerrechts als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden können.

und Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 3 Nrn. 4 bis 7 EStG) unterscheidet. Nur ausnahmsweise kommt bei den nichtbetrieblichen Einkünften der Gewinngedanke in der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG) und bei den Spekulationsgeschäften (§ 23 EStG) zum Ausdruck, worauf der Gesetzgeber in diesen Fällen eine einkommensteuerliche Erfassung realisierter Vermögenszuwächse begründet. Hieraus lassen sich aber für die Betriebsverpachtung zwei sich gegenseitig ausschließende Schlußfolgerungen ziehen. Wenn nun, wie es der BFH selber ausführt, das deutsche Einkommensteuerrecht als einzige Ausnahmen in der Privatsphäre die Vorgänge zu den Regelungen der §§ 17 und 23 EStG kennt, bei denen der Gewinngedanke ausschlaggebend ist und daher ausnahmsweise einkommensteuerlich auch realisierte Vermögenszuwächse erfaßt werden, liegt im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung ein Bruch der einkommensteuerlichen Systematik vor, in dem nämlich für die Ermittlung der Einkünfte der Betriebsverpachtung der Bereich der Gewinnermittlung auf diese ausgeweitet wird, obwohl die Tätigkeit des Verpächters der reinen Vermögensverwaltung dient und somit dem privaten Bereich zuzuordnen ist. Wenn hingegen die Rechtsprechung für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs in der Gewinnermittlung die unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gegebenheiten einzig richtige und mit dem Einkommensteuerrecht systemkonforme Methode sieht, dann stellt sich zwangsläufig die Frage, ob nicht auch die Tätigkeit des Verpächters durch den anscheinend bei der Betriebsverpachtung erhöhten Gewinngedanken weniger der privaten Vermögensverwaltung, sondern vielmehr der gewerblichen Tätigkeit zuzuordnen ist, da die Betriebsverpachtung auch nicht durch die beiden Ausnahmenvorschriften der §§ 17 und 23 EStG erfaßt wird. Eine entsprechende Beurteilung der Verpachtungstätigkeit würde der Systematik des Einkommensteuerrecht und der sich hieraus notwendigerweise ergebenden Gewinnermittlung entsprechen. Letztere Folgerung stünde jedoch dann wiederum im Widerspruch zu der bisherigen Qualifizierung der Tätigkeit des Verpächters als reine Vermögensverwaltung und hätte gleichzeitig erhebliche Auswirkungen auf die bislang fehlende Gewerbesteuerpflicht.

⁸⁰⁷ Für alle CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Tz. 39 f. S. 88 f.

⁸⁰⁸ Vgl. u. a. BFH vom 2.4.1957, BStBl. III 1957, 273, 274; vgl. aber auch BFH vom 21.1.1982, IV R 50/79, n. v., zur Wahrnehmung von Überwachungsrechten, durch deren Ausübung der Verpächter nicht notwendigerweise eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

⁸⁰⁹ Die Betriebsaufspaltung ist ebenso wie die Betriebsverpachtung hinsichtlich der Einkunftsqualifizierung umstritten (u. a. CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 43, S. 91). Daher soll die Betriebsaufspaltung in den folgenden Ausführungen unberücksichtigt bleiben.

b) Qualifikation als Mitunternehmerschaft

Werden einer Personengesellschaft von einem Mitunternehmer Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, sind die vom Verpächter empfangenen Vergütungen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte. Es ist also zu prüfen, ob der Verpächter Mitunternehmer des Pächters ist. Diese Überlegung bedarf bei Vorliegen einer Betriebsverpachtung einer näheren Untersuchung.

Die grundsätzliche Voraussetzung zur tatbestandsmäßigen Verwirklichung einer Mitunternehmerschaft ist, daß der Verpächter an der Gesellschaft, der er den Gewerbebetrieb verpachtet, beteiligt ist.⁸¹⁰ Zusätzlich müssen in der Person des Verpächters die Voraussetzungen der Unternehmerinitiative sowie des Unternehmensrisikos für das pachtende Unternehmen gemeinsam verwirklicht werden.⁸¹¹ Vereinigen sich die beide Bedingungen in der Person des Verpächters, sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft erfüllt. Die Pachteinnahmen sind dann als gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu qualifizieren. Falls jedoch die Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft gegeben sind, schließt sich aufgrund der Subsidiarität der Betriebsverpachtung stets aus.⁸¹²

Im Umkehrschluß bedeutet dies, daß die in den Überlegungen zu regelnde Betriebsverpachtung nur bei Ablehnung einer Mitunternehmerschaft vorliegen kann, so daß eine Qualifizierung der Pachteinnahmen aus einer Betriebsverpachtung als gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen ist.

⁸¹⁰ Eine Ausnahme bildet dabei die „faktische“ bzw. „verdeckte“ Mitunternehmerschaft. Der Steuerpflichtige ist zivilrechtlich in seiner Rechtsbeziehung zur Gesellschaft nicht Gesellschafter dieser Personengesellschaft, sondern wird durch ein Rechtsverhältnis bspw. einen Pachtvertrag und der Verwirklichung der Kriterien, die an eine Mitunternehmerschaft gestellt werden, Mitunternehmer des Gewerbebetriebs (BFH vom 6.12.1988, BStBl. II 1989, 705; BFH vom 21.9.1995, BStBl. II 1996, 66). In einem solchen Fall wird dieses Rechtsverhältnis zwischen den Vertragsparteien zwar als Pachtvertrag umschrieben, der tatsächliche Beweggrund ist jedoch ein anderer. Da zur steuerlichen Einkunftsqualifizierung das „wirklich Gewollte“ und nicht die „vertragliche Eigenqualifikation“ der Vertragsparteien heranzuziehen ist (BFH vom 14.5.1986, BStBl. II 1986, 620; BFH vom 21.9.1995, BStBl. II 1996, 66, 67), nimmt der Verpächter die Stellung eines Mitunternehmers mit den steuerlichen Konsequenzen ein (L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 280 ff.; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuer-günstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 171).

⁸¹¹ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 769; BFH vom 15.7.1986, BStBl. II 1986, 896; KUPSCH/ACHTERT/GÖCKERITZ, Unternehmensbesteuerung, S. 41 ff.

⁸¹² Dazu § 2 B II 2, S. 30 f.

c) Qualifikation durch das Gepräge

Die bislang vorgestellten gesetzlichen Vorschriften gehen von einer tätigkeitsbezogenen Qualifikation der Einkünfte aus. Nur wenn die Tätigkeit als gewerbliche qualifiziert werden kann, sind Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb denkbar. Auch die Aufgabe der Geprägerechtsprechung durch den Großen Senat entspricht diesen allgemeinen Grundsätzen der Einkommensqualifikation.⁸¹³ So führte der BFH in seiner Entscheidung⁸¹⁴ vom 25. Juni 1984 zur Rechtsfrage Nr. 3 aus, daß entgegen der bis zu diesem Zeitpunkt gültigen Rechtsprechung nicht allein dadurch die Tätigkeit einer Personengesellschaft als gewerblich zu qualifizieren ist, weil an der Gesellschaft lediglich Kapitalgesellschaften beteiligt sind oder zusätzlich zu einer natürlichen Person eine Kapitalgesellschaft, die dann der Personengesellschaft das Gepräge gibt. Von dieser Geprägerechtsprechung ging der BFH nämlich zuvor aus.⁸¹⁵

Um die aus Sicht des Steuerfiskus mit Aufgabe der Geprägerechtsprechung sich ergebenden ungewünschten steuerlichen Folgen auszuschließen, führte der Normgeber im Rahmen des „Steuerbereinigungsgesetzes 1986“⁸¹⁶ den § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ein, durch den die Entscheidung des Großen Senats gesetzlich widerrufen wurde.⁸¹⁷ Danach werden die Einkünfte einer Personengesellschaft, auch wenn keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, trotzdem als solche umqualifiziert, wenn die persönlich haftenden Gesellschafter aus einer oder mehreren Kapitalgesellschaften bestehen und die Geschäftsleitung durch diese oder Personen ausgeführt werden, die nicht als Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind.

Wenn aber eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt ist, kann eine Betriebsverpachtung nur bestehen, wenn die genannten Voraussetzun-

⁸¹³ „Die Art der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft wird in erster Linie durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, mithin durch die Tätigkeit der Gesellschaft, bestimmt“ (BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 761); krit. SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1985/86, 231, 235.

⁸¹⁴ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751 ff.

⁸¹⁵ BFH vom 22.11.1972, BStBl. II 1973, 405.

⁸¹⁶ Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436.

⁸¹⁷ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II, S. 374 ff., spricht von einem Nichtanwendungsgesetz.

gen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht erfüllt sind.⁸¹⁸ Somit schließen sich auch die gewerblich geprägte Personengesellschaft und die Betriebsverpachtung gegenseitig aus.⁸¹⁹

Daher scheidet auch die Norm des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zur Qualifikation der Pachteinahmen als gewerbliche Einkünfte aus.

d) Qualifikation als gewerbliche Vermögensverwaltung

Wird unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet, dann geht der Normgeber zunächst einmal davon aus, daß es sich um eine private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) handelt. Die Entscheidung über die Art der Tätigkeit des Verpächters steht jedoch immer im Zwiespalt zwischen der Qualifikation als private (§ 21 Abs. 1 EStG) oder der als gewerblichen Vermögensverwaltung (§ 15 EStG). Hierbei steht der Vorschrift des § 21 Abs. 3 EStG die Aufgabe zu, die bezogenen Pachteinahmen der entsprechenden Einkunftsart, der sie nach allgemeinen Qualifikationskriterien zugehörig sind, zuzuordnen. Daher findet diese Norm in den Fällen der Umqualifikation einer Tätigkeit Anwendung.⁸²⁰ Das Schrifttum⁸²¹ und die Rechtsprechung⁸²² kennen im Rahmen der Überschusseinkunftsarten mehrere Konstellationen, in denen eine private Vermögensverwaltung durch „Umschlagen“ gewerblichen Charakter annehmen kann. Im Rahmen der Vermögensverwaltung lassen sich diese Konstellationen auf den „gewerblichen Grundstückshandel“⁸²³ und die „gewerbliche Verpachtung“⁸²⁴ begrenzen. Für den Fall des gewerblichen Grundstückshandels sind es durch die

⁸¹⁸ Vgl. L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 230, mit Beispielen zu Gesellschaftskonstruktionen, die eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ausschließen.

⁸¹⁹ BMF vom 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771; zust. BFH vom 25.10.1995, BFH/NV 1996, 213.

⁸²⁰ WICHMANN, BB 1986, 1334.

⁸²¹ TIPKE, Steuerrecht, § 9 Rz. 571; L. SCHMIDT/WEBER-GRELLET, EStG, § 15 Rz. 80 ff.; FELIX, KÖSDI 1985, 6088 ff.; ROSE, DB 1980, 2464 ff.

⁸²² BFH vom 17.1.1961, BStBl. III 1961, 233; BFH vom 17.3.1981, BStBl. II 1981, 522 ff.; BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 763 ff.

⁸²³ BFH vom 23.10.1987, BStBl. II 1988, 293; BFH vom 18.9.1991, BStBl. II 1992, 135; BFH vom 11.3.1992, BStBl. II 1992, 1007; BFH vom 2.9.1992, BStBl. II 1993, 668, 670; aber auch BMF vom 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884, 887; vgl. BEATER, StuW 1991, 33 ff., zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung.

⁸²⁴ Der Gewerbebesteuerung unterliegen zum einen erhebliche Sonderleistungen des Verpächters, die eine gewerbliche Tätigkeit darstellen (RFH vom 24.3.1937, RStBl. 1937, 939; BFH vom 30.7.1985, BStBl. II 1986, 359), zum anderen die Verpachtungstätigkeit, die mit laufender umfangreicher Verwaltungsarbeit verbunden ist (BFH vom 12.3.1964, BStBl. III 1964, 406).

Drei-Objekt-Grenze innerhalb eines Fünfjahreszeitraums zeitliche und objektbezogene Kriterien⁸²⁵, die aus der Sicht des BFH zur Beurteilung der Gewerblichkeit herangezogen werden⁸²⁶, so daß die Handlungen des Steuerpflichtigen nicht der Vermögenserhaltung, sondern mehr der Vermögensumschichtung⁸²⁷ dienen.

Für die gewerbliche Verpachtung enthält die Tätigkeit des Verpächters gewerbliche Charakterzüge, wenn neben der privaten Vermögensverwaltung i. S. des § 14 Satz 3 AO noch zusätzliche Aktivitäten und Sonderleistungen durch den Verpächter ausgeführt werden. Daneben besteht noch die Möglichkeit, daß sich die Umqualifizierung der Einkünfte aus der Natur des Objekts ergibt und spekulativer häufiger Wechsel der Mieter vorliegt.⁸²⁸

Die Beurteilung der Verpächtertätigkeit innerhalb der Betriebsverpachtung ist bereits durch den RFH mit seinem Urteil⁸²⁹ vom 24. März 1937 geklärt worden. So ist nur in den Fällen von einer laufenden gewerblichen Tätigkeit auszugehen, in denen die Tätigkeit des Verpächters über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und eine laufende umfangreiche Verwaltungsarbeit benötigt. In den anderen Fällen kann in der Vermietung und Verpachtung keine laufende gewerbliche Tätigkeit gesehen werden. Demnach bedeutet dies für die Betriebsverpachtung, daß aus höchstrichterlicher Sichtweise die Tätigkeit des Verpächters als private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) qualifiziert wird.⁸³⁰ Daher läßt

⁸²⁵ BFH vom 9.12.1986, BStBl. II 1988, 244; BFH vom 3.6.1987, BStBl. II 1988, 277; BFH vom 23.10.1987, BStBl. II 1988, 293; BFH vom 18.1.1989, BStBl. II 1990, 1051; BFH vom 14.3.1989, BStBl. II 1990, 1053; BFH vom 1.12.1989, BStBl. II 1990, 1054; BFH vom 18.9.1991, BStBl. II 1992, 135; BFH vom 28.10.1993, BStBl. II 1994, 463; BFH vom 3.7.1995, BStBl. II 1995, 617; BFH vom 13.12.1995, BStBl. II 1996, 232; BFH vom 24.1.1996, BStBl. II 1996, 303; BFH vom 7.12.1995, BStBl. II 1996, 367; BFH vom 7.3.1996, BStBl. II 1996, 369; BFH vom 20.5.1998, BStBl. II 1998, 721; vgl. L. SCHMIDT/WEBER-GRELLET, EStG, § 15 Rz. 52; vgl. GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 2 Anm. 59a sowie TIPKE, Steuerrecht, § 9 Rz. 571, zur umstrittenen Anzahl der Objekte.

⁸²⁶ SCHLÜCKING, FR 1984, 89 ff.; IRRGANG/DÜRING, DB 1984, 2161 ff.; GRÜTERING, BB 1985, 1971 ff.

⁸²⁷ BFH vom 17.3.1981, BStBl. II 1981, 522 ff.; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 6, S. 57.

⁸²⁸ BFH vom 17.1.1961, BStBl. III 1961, 233.

⁸²⁹ RFH vom 24.3.1937, RStBl. 1937, 939.

⁸³⁰ „Die Stellung des Verpächters eines ganzen Betriebs unterscheidet sich wirtschaftlich im allgemeinen nicht von der jedes anderen Verpächters, der eine Sachgesamtheit durch Verpachtung nutzt. Es würde dem System des Einkommensteuerrechts widersprechen, eine Tätigkeit, die bei wirtschaftlicher Beurteilung Vermietung und Verpachtung ist, als Gewerbebetrieb zu behandeln.“ (BFH vom 2.4.1957, BStBl. III 1957, 273, 274). Durch die

sich aus der Betriebsverpachtung kein Fall des „Umschlagens“ in eine gewerbliche Tätigkeit herleiten. Folglich ist eine Umqualifizierung des Pachtzinses als gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 2 i. V. m. § 21 Abs. 3 EStG für die Betriebsverpachtung ausgeschlossen.

3. Ergebnis

Der Verpächter ist innerhalb der Betriebsverpachtung nicht gewerblich tätig, sondern seine Aktivitäten sind privat veranlaßt (§ 14 Satz 3 AO). Daher können die Pachtzinsen nicht den gewerblichen Einkünften (§ 15 Abs. 1 EStG n. F.; bislang: § 15 Abs. 1 EStG a. F.) zugeordnet werden.

Auch scheidet eine Qualifizierung der Normenvorschriften des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG von vornherein aus, da aufgrund der Nachrangigkeit eine Betriebsverpachtung nur bei Nichtvorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft sowie einer gewerblich geprägten Personengesellschaft überhaupt gegeben sein kann. Zusätzlich rechtfertigen die Aktivitäten des Verpächters keine Umqualifizierung der privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) in eine gewerbliche Tätigkeit, da der BFH die Ausführung möglicher Sonderleistungen oder laufender umfangreicher Verwaltungsarbeiten durch den Verpächter bereits im Rahmen seiner Entscheidung zur Betriebsverpachtung ausgeschlossen hat.

Im Ergebnis kann somit festgestellt werden, daß eine Betriebsverpachtung unter keine einkommensteuerliche Norm subsumiert werden kann, aus der sich als Rechtsfolge eine Zuordnung der Pachteinnahmen zu den gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) ergibt. Entsprechend der Einkunftszuordnung des § 2 Abs. 1 EStG müßten daher die Erträge aus einer privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zwingend den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet werden.

Entscheidung des BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126, wurde nicht an der Qualifizierung der Tätigkeit als nicht mehr werbend gezweifelt. Lediglich die Existenz des „ruhenden Gewerbebetrieb“ wurde in Frage gestellt.

Im Umkehrschluß bedeutet dies aber, daß die Qualifikation der Pachteinnahmen als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) der Systematik des Einkommensteuerrechts widerspricht.

II. Gewerbesteuerliche Qualifikation

1. Qualifikation durch den Gewerbebetrieb

Die Rechtsprechung hat für die Betriebsverpachtung entschieden, daß die Gewerbesteuerpflicht (§ 2 GewStG) des Verpächters regelmäßig erlischt.⁸³¹ Im Ergebnis ist dieser Entscheidung des BFH zuzustimmen. Die Schlußfolgerung beruht jedoch auf einer anderen als der durch die Rechtsprechung gegebenen Begründung⁸³². So können entsprechend den Ergebnissen der einkommensteuerlichen Qualifizierung während der Betriebsverpachtung keine gewerblichen Einkünfte (§ 15 EStG) vorliegen, da der Verpächter nur noch vermögensverwaltend tätig ist. Folglich müßten seine Pachteinnahmen den Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet werden.⁸³³ Da nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) der Gewerbeertragsteuer unterliegen⁸³⁴, im Fall der Betriebsverpachtung entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik die Pachteinnahmen einer anderen Einkunftsart (§ 21 EStG) zuzuordnen sind, ist eine Gewerbesteuerpflicht ausgeschlossen.

Wenn die Rechtsprechung jedoch einerseits davon ausgeht, daß während der Betriebsverpachtung durch den fingierten Gewerbebetrieb weiterhin gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) erzielt werden, andererseits der Pachtzins aber nicht gewerbesteuerpflichtig sein soll, ist zu untersuchen, ob diese Entscheidung der Systematik des Gewerbesteuerrechts entspricht. Dabei basieren die nachfolgenden Überlegungen auf der Prämisse, daß aus einkommensteuerlicher Sicht, wie es die

⁸³¹ 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.

⁸³² Der BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126, weist ausdrücklich auf BLÜMICH/BOYENS/STEINBRING/KLEIN, GewStG, 7. Aufl., § 5 Anm. 4a hin. Der Passus befaßt sich eingehend mit dem Erlöschen der sachlichen Gewerbesteuerpflicht für Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Der richterliche Verweis kann sich ausschließlich auf die anzunehmende Betriebseinstellung durch die „völlige Aufgabe jeder werbenden Tätigkeit“ beziehen, da die Regelung des § 2 Abs. 4 GewStG (vgl. 4a Nr. 2) für eine vorübergehende Unterbrechung aus der Art des Betriebs veranlaßt keine Anwendung findet.

⁸³³ Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

⁸³⁴ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 6, S. 57.

Rechtsprechung entschieden hat, gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) erwirtschaftet werden.

2. Gewerbesteuer als Objektsteuer

Der Steuergegenstand des Gewerbesteuergesetzes ist der in § 2 GewStG genannte Gewerbebetrieb. In seiner inhaltlichen Bedeutung stimmt dieser mit der Definition des Einkommensteuerrechts i. S. des § 15 Abs. 2 EStG überein.⁸³⁵ Auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist das Gewerbesteuergesetz durch die Vorschrift des § 7 GewStG an die einkommensteuerlichen Vorschriften gebunden.

Da während der Betriebsverpachtung entsprechend der Argumentation des BFH der Gewerbebetrieb durch die Fiktion fortbesteht und die Pachteinnahmen als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) zu qualifizieren sind, müßte der Gewinn aus Gewerbebetrieb konsequenterweise auch gewerbesteuerpflichtig sein. Die Rechtsprechung wählt zur Begründung der fehlenden Gewerbesteuerpflicht einen Weg, den sie als Anwendung der „allgemein-gewerbesteuerlichen Grundsätze“⁸³⁶ verstanden wissen möchte. So zeigt die Rechtsprechung die Möglichkeit auf, daß gewerbliche Einkünfte zwar einkommensteuerlich, jedoch nicht notwendigerweise auch gewerbesteuerlich zu Einkünften führen müssen, die der Besteuerung unterliegen. Der BFH begründet die fehlende Gewerbesteuerpflicht in diesen Fällen damit, daß die Steuerpflicht mit der Aufgabe jeglicher werbender Tätigkeit endet.⁸³⁷ Zur Verdeutlichung verweist die Rechtsprechung beispielhaft auf die Vorgänge im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 1 EStG).⁸³⁸

Allgemein knüpft aber die Besteuerung aufgrund des Wesens der Gewerbesteuer als Objektsteuer an den Gewinn des stehenden Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1

⁸³⁵ Vgl. BFH vom 21.2.1980, BStBl. II 1980, 465, 467, mit Hinweis auf die Besonderheiten zu Beginn und zum Ende der gewerblichen Tätigkeit.

⁸³⁶ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁸³⁷ Vgl. REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 51, sieht hierin das Paradoxon der unterschiedlichen einkommensteuerlichen und gewerbesteuerlichen Behandlung gelöst.

⁸³⁸ In seiner Entscheidung verweist der BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126, auf die Abschn. 39 und 40 GewStR 1961, die dort angeführte Rechtsprechung und im besonderen auf das Urteil des BFH vom 25.5.1962, BStBl. III 1962, 438.

Satz 1 GewStG) an.⁸³⁹ Daher hat der BFH entschieden, daß betriebsfremde Geschäftsvorfälle von den betrieblichen zu trennen sind.⁸⁴⁰ Folglich unterliegen die Vorgänge, die mit der Entstehung oder dem Untergang eines Gewerbebetriebs verbunden sind, nicht der Gewerbesteuer.⁸⁴¹ Insbesondere die Fälle, die im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) oder Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) stehen, sind nicht gewerbesteuerpflichtig.⁸⁴² Die h. M.⁸⁴³ sieht eine Gewerbesteuerpflicht erst mit Beginn und bis zur Einstellung der werbenden Tätigkeit. Auf dieser Argumentation basiert das Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht während einer Betriebsverpachtung. Eine solche Schlußfolgerung kann jedoch mit dem Gesetz nicht begründet werden.⁸⁴⁴

Auch wenn ausschließlich der Zeitraum der werbenden Tätigkeit gewerbesteuerpflichtig ist, so dient dieser Begriff lediglich als Indiz zur Abgrenzung der Aktivitäten, die im Zusammenhang mit der Gründung oder Auflösung des Gewerbebetriebs stehen. Aus dem Umkehrschluß läßt sich daher nur folgern, daß die Einkünfte, die innerhalb eines fortbestehenden Gewerbebetriebs erzielt werden, gewerbesteuerpflichtig sind. Aus diesem Grund unterliegen bspw. die Veräußerungsgewinne aus einer allmählichen Betriebsabwicklung der Gewerbesteuer, da diese aus einem aktiven Gewerbebetrieb erzielt und den laufenden gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) zugeordnet werden.⁸⁴⁵

⁸³⁹ BFH vom 17.4.1986, BStBl. II 1986, 527; BFH vom 23.10.1986, BStBl. II 1987, 64; BFH vom 29.10.1987, BStBl. II 1988, 374.

⁸⁴⁰ RFH vom 1.12.1937, RStBl. 1938, 356.

⁸⁴¹ Von der Steuerpflicht werden weder bloße Vorbereitungshandlungen (BFH vom 9.2.1983, BStBl. II 1983, 451, 452; BFH vom 29.10.1987, BStBl. II 1988, 374, 376) noch Maßnahmen zur Vermögensverwertung nach Einstellung des Betriebs erfaßt (RFH vom 29.6.1938, RStBl. 1938, 910; RFH vom 20.11.1940, RStBl. 1941, 225); a. A. CREZELIUS, Steuerrecht II, § 17 Rz. 10, S. 300 f., nach dem sich das Gewerbesteuerrecht durch die Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG direkt auf die einkommensteuerlichen Regelungen des § 15 Abs. 2 EStG bezieht; MEYER-SCHARENBERG/POPP/WORING, GewStG, § 2 Rz. 673.

⁸⁴² 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.

⁸⁴³ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 21 II 2, S. 734 f. und § 22 II 4, S. 781; GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 2 Rz. 216.

⁸⁴⁴ BLÜMICH/V. TWICKEL, GewStG, § Rz. 142 ff; GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 7 Rz. 14; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 18 Rz. 2, S. 305 f.

Die Rechtsprechung lehnt jedoch im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung die Verwirklichung des Tatbestands einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ab, und geht von einer Betriebsunterbrechung aus.⁸⁴⁶ Wenn aber der Betrieb nicht aufgegeben ist, werden die Einnahmen innerhalb eines laufenden Betriebs erzielt. Daher ist die gewerbe-steuerliche Nichtbesteuerung unbegründet.⁸⁴⁷

Ein weiterer Widerspruch ergibt sich aus der Entscheidung des BFH, die Betriebsverpachtung nicht als endgültige Betriebseinstellung, sondern als „bloße Betriebsunterbrechung“⁸⁴⁸ zu behandeln. Hierbei ist nun fraglich, welche Bedeutung sich hinter dem Begriff der Betriebsunterbrechung verbirgt. Entgegen dem Einkommensteuergesetz ist die Betriebsunterbrechung im Gewerbesteuergesetz in § 2 Abs. 4 GewStG gesetzlich fixiert. Diese Vorschrift hat zur Rechtsfolge, daß ein nur vorübergehend unterbrochener Gewerbebetrieb auch weiterhin der Gewerbesteuerpflicht unterliegt. Zu den wesentlichen Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 GewStG gehört aber, daß die vorübergehende Unterbrechung „durch die Art des Betriebs veranlaßt ist“. Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs hingegen ist keine Unterbrechung, die durch den Betrieb veranlaßt ist.⁸⁴⁹ Zudem wären die sich aus § 2 Abs. 4 GewStG ergebenden gewerbe-steuerlichen Konsequenzen unvereinbar mit den höchstrichterlichen Bestrebungen, die Betriebsverpachtung nicht der Gewerbesteuerpflicht zu unterwerfen.⁸⁵⁰ Somit umschreibt der im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung verwandte Begriff der Betriebsunterbrechung einen anderen als den des Gewerbesteuergesetzes. Demnach fehlt es der „bloßen Betriebsunterbrechung“⁸⁵¹ an einer entsprechenden Kodifizierung.

⁸⁴⁵ Vgl. BFH vom 1.12.1988, BStBl. II 1989, 368; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, zur Abgrenzung des Aufgabegewinns vom laufenden Gewinn; GLANEGGER, FR 1990, 469, 473 f.

⁸⁴⁶ 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.

⁸⁴⁷ Gl. A. FLIES, FR 1994, 535, 538.

⁸⁴⁸ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.6.1998, BStBl. II 1998, 735; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

⁸⁴⁹ SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Anm. 1676.

⁸⁵⁰ Dazu § 2 A I 2, S. 9 f.

⁸⁵¹ 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.

Ein wesentliches Argument für die Ablehnung der bis ins Jahr 1963 gültigen Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung war jedoch, daß der Begriff des „ruhenden Gewerbebetriebs“⁸⁵² dem Gesetz fremd war. Der BFH begründet seine damalige Entscheidung damit, daß dem Gesetz ausschließlich der bestehende und der aufgegebene Gewerbebetrieb bekannt ist.⁸⁵³ Eine entsprechende Argumentationsweise läßt sich aber ebenfalls auf die aktuelle Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung übertragen; denn auch der seit der Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1985 in die Judikatur zur Betriebsverpachtung eingeführte Begriff der „bloßen Betriebsunterbrechung“⁸⁵⁴ ist dem Gesetz unbekannt. Wenn nun noch der Sichtweise der Rechtsprechung gefolgt wird, daß dem Gesetz nur der bestehende und der aufgegebene Gewerbebetrieb bekannt ist und durch die Verpachtung keine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht wird, kann es bei der Betriebsverpachtung nur um einen bestehenden und somit lebenden Betrieb handeln. Entsprechend dieser Schlußfolgerung müssen die Pachteinnahmen der Gewerbesteuerpflicht unterliegen.

3. Ergebnis

Das Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht mit Verpachtungsbeginn steht dann nicht im Widerspruch zur gewerbesteuerlichen Systematik, wenn diese auch einkommensteuerlich nicht den gewerblichen Einkünfte, sondern denen aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet werden. Falls jedoch entgegen der einkommensteuerlichen Qualifikation, die Pachteinnahmen als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) qualifiziert werden, dann müssen sie auch dem Gewerbeertrag zugehörig sein und der Gewerbebesteuerung (§ 2 GewStG) unterliegen. Zudem wird durch den Begriff der „bloßen Betriebsunterbrechung“⁸⁵⁵ ein Terminus verwandt, der sowohl dem Einkommenssteuer- als auch dem Gewerbebesteuergesetz in diesem Zusammenhang fremd ist.

⁸⁵² BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁸⁵³ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

⁸⁵⁴ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457.

⁸⁵⁵ 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.

F. Verpächterwahlrecht

I. Alternativen des Wahlrechts

Seit dem Urteil⁸⁵⁶ vom 13. November 1963 kann der Verpächter, zwischen dem fortgeführten Gewerbebetrieb während der Betriebsverpachtung und der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) entscheiden.⁸⁵⁷ Dieses Wahlrecht⁸⁵⁸ kann jederzeit zu Beginn oder auch während der Verpachtung durch den ursprünglichen Betriebsinhaber ausgeübt werden. Mit seiner Entscheidung⁸⁵⁹ vom 25. Februar 1985 hat der BFH die Betriebsverpachtung als „bloße Betriebsunterbrechung“ lediglich näher umschrieben und durch das Abstellen auf die Wiederaufnahmeabsicht des ursprünglichen Betriebsinhabers das Verpächterwahlrecht um eine zusätzliche Option erweitert. Neben den beiden bereits bestehenden Alternativen steht es dem Verpächter auch frei, eine Betriebsfortführung durch einen unentgeltlichen Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) planen zu können.⁸⁶⁰

II. Problematik steuerlicher Wahlrechte

Allgemein wird die Existenz steuerlicher Wahlrechte sowohl durch die Rechtsprechung⁸⁶¹ als auch durch die Literatur⁸⁶² als rechtlich problematisch angesehen: So basiert die Besteuerung des EStG auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip.⁸⁶³ Jeder Steuerpflichtige soll entsprechend seiner wirtschaftlichen Verhältnisse Steuern zahlen. Dem Einkommen kommt dabei die Aufgabe zu, die Leistungsfähigkeit eines jeden zu bestimmen. Gleichzeitig wird der Gleichmäßig-

⁸⁵⁶ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124.

⁸⁵⁷ Entsprechende Alternativen lassen sich lediglich aus den geltenden Grundsätzen zur praktischen Anwendung ableiten, wonach Ungewißheit darüber besteht, ob der Steuerpflichtige sich mit der Verpachtung „... endgültig aus dem Erwerbsleben zurückziehen will, oder ob er nur zeitweise seinen Betrieb in Form der Verpachtung nutzt, um ihn später wieder selbst zu führen ...“ (BFH vom 13.11.1963, BStBl. II 1964, 124, 127).

⁸⁵⁸ Der BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863, bezeichnet das Wahlrecht selbst als sog. „Verpächterwahlrecht“.

⁸⁵⁹ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456.

⁸⁶⁰ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

⁸⁶¹ BFH vom 3.2.1969, BStBl. II 1969, 291, 293.

⁸⁶² ROSE, StbJb. 1979/80, 89, 94 ff.

⁸⁶³ TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 159 f.

keit der Besteuerung genüge getan, indem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaßstab dient.⁸⁶⁴ Durch die Existenz von steuerlichen Wahlrechten wird es dem Steuerpflichtige jedoch ermöglicht, sein Einkommen allein durch bloße Willensäußerung zu gestalten, ohne dass sich der zugrundeliegende steuerliche Sachverhalt ändert. Eine unterschiedliche rechtliche Würdigung ein und desselben Sachverhalts kann dazu führen, dass Einkommen vorliegt und folglich besteuert werden muß oder kein Einkommen vorliegt und nicht besteuert werden darf.⁸⁶⁵ Nach Ansicht der Rechtsprechung entspricht es dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung, den gesamten Gewinn bzw. Einkommen zu erfassen. Es kann daher nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, sein Einkommen derart zu beeinflussen und sich damit ärmer zu rechnen, als er tatsächlich ist. Solche Manipulationsmöglichkeiten sind aus der Sicht des BFH nur schwerlich in Einklang zu bringen mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG).⁸⁶⁶

III. Ausübung des Wahlrechts unter rechtsformabhängiger Betrachtung

Im Zusammenhang mit der Ausübung des Verpächterwahlrechts konzentriert sich alles auf die Frage, wer das Verpächterwahlrecht ausüben darf. Als mögliche Begünstigte stehen entweder dem ursprünglichen Betriebsinhaber oder der verpachtenden Gesellschaft das Wahlrecht zu. Dabei zeigt sich die eindeutige Zuordnung der Einkünfte (§§ 15, 21 EStG) innerhalb eines Gewerbebetriebs, die durch die Verpachtung verwirklicht werden, als problematisch. Daneben birgt die Voraussetzung der vorherigen Eigenbewirtschaftung⁸⁶⁷ des Gewerbebetriebs durch den Betriebsinhaber, auch i. V. m. der vorherigen Fragestellung der Einkunftsqualifikation, Probleme in sich. Diese beiden Problembereiche gilt es im folgenden näher zu durchleuchten. Letztlich steht die Frage nach dem Begünstigten des Verpächterwahlrechts aber auch immer im Zusammenhang mit der generellen systematischen Einbindung der Betriebsverpachtung in das Einkommensteuerrecht.

⁸⁶⁴ BIRK, StW 1989, 212, 213.

⁸⁶⁵ SCHNEIDER, StW 1971, 326, 333.

⁸⁶⁶ BFH vom 3.2.1969, BStBl. II 1969, 291, 293.

⁸⁶⁷ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

Zur Lösung dieser Fragestellung wurde in der Vergangenheit durch das Schrifttum vereinzelt auf die Bilanzbündeltheorie⁸⁶⁸ verwiesen, nach der jeder Mitunternehmer einer Personengesellschaft einem Einzelunternehmer gleich zu stellen ist. Daher sollte jedem einzelnen Gesellschafter das Verpächterwahlrecht individuell zustehen.⁸⁶⁹ Die Gegner dieser Auffassung lehnten diese Begründung als eine „Überspannung der Bilanzbündeltheorie“⁸⁷⁰ ab. Mit der allgemeinen Abkehr⁸⁷¹ von der Bilanzbündeltheorie hin zur Einheitstheorie⁸⁷² wurde die Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt anerkannt, wodurch das Argument, daß aus der Bilanzbündeltheorie ein individuelles Wahlrecht abgeleitet werden könnte, seine Grundlage verlor.

Die zugrundeliegende Rechtsprechung vernachlässigte ursprünglich eine genaue Zuweisung und sprach nur allgemein vom Verpächter⁸⁷³ bzw. Steuerpflichtigen⁸⁷⁴ als Begünstigten des Wahlrechts. Erst später stimmte der BFH⁸⁷⁵ mit Verweis auf eine in der Literatur vertretene Auffassung einer gemeinsamen Ausübung des Verpächterwahlrechts zu und bestätigte somit die im Schrifttum⁸⁷⁶ überwiegend geäußerte Meinung.

⁸⁶⁸ BFH vom 3.12.1964, BStBl. III 1965, 92.

⁸⁶⁹ FELIX/CARLÉ, StuW 1972, 41, 44.

⁸⁷⁰ HERRMANN/HEUER/RAUPACH, § 15 EStG Anm. 13 c.

⁸⁷¹ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 764.

⁸⁷² BFH vom 25.2.1991, BStBl. II 1991, 691, 699; BFH vom 30.4.1991, BStBl. II 1991, 873.

⁸⁷³ „Wird ein Gewerbebetrieb verpachtet, so kann der Verpächter erklären, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG behandelt und die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will.“ (BFH vom 13.11.1963, BStBl III 1964, 124).

⁸⁷⁴ „Erklärt der Steuerpflichtige, daß er den Betrieb verpachtet habe, weil er ihn aufgeben wolle, so ist der Vorgang als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu behandeln.“ (BFH vom 13.11.1963, BStBl III 1964, 124, 127); „Erklärt der Steuerpflichtige während der Verpachtung, die vorher eingestellte gewerbliche Tätigkeit nicht wieder aufnehmen zu wollen, so wirkt der Zugang der Erklärung bei der Finanzbehörde als Betriebsaufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 EStG.“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456).

⁸⁷⁵ BFH vom 14.12.1993, BStBl. II 1994, 922, 925, verweist auf die von L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 704, vertretene Ansicht; BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388.

⁸⁷⁶ BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 144; FÜHRER, DStR 1995, 785, 787; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Anm. 13 [d]; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 86 f., MEYER/RICHTER, DStR 1970, 12, 13; L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 699; SCHMITZ, DB 1970, 1341; SCHOOR, FR 1994, 449, 451; ders., StBp 1992, 77, 79; ders., StBp 1996, 29, 30; ders., DStR 1997, 1, 3; ders., BuW 1991, 483; SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 153; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9283; NEUFANG, StBp 1988, 268, 270.

Dabei bleiben aber beide den Nachweis schuldig, ob diese Ansicht zur Wahlrechtsausübung eine allgemeingültige Lösung darstellt. Daher empfiehlt sich zur Überprüfung der denkbaren Problemstellungen eine rechtsformabhängige Untersuchung. Diese Betrachtung kann auf die Rechtsformen⁸⁷⁷ des Einzelunternehmens und der Personengesellschaft beschränkt werden, da bei Kapitalgesellschaften zwangsläufig Betriebsvermögen vorliegt.⁸⁷⁸ Somit besteht für diese Rechtsform keine Alternative zur betrieblichen Verpachtung, und folglich wird hieraus der Ausschluß von der Wahlmöglichkeit begründet.

1. Einzelunternehmen

Verpachtet ein Einzelunternehmer seinen Gewerbebetrieb und sind die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung erfüllt, erzielt dieser gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). Auch seine Pachteinnahmen werden mit erklärter Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und anschließender Verpachtung den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet.⁸⁷⁹ Somit ist die Qualifikation der Einkünfte für ein Einzelunternehmen eindeutig, da nur dem Betriebsinhaber als einzigem die Pachteinnahmen zustehen. Auch wird die Voraussetzung der vorherigen eigenbetrieblichen Bewirtschaftung des Gewerbebetriebs sowohl durch den ursprünglichen Betriebsinhaber als auch seinen unentgeltlichen Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) stets erfüllt, da dieser in die Rechtsposition des Erblassers eintritt. Hingegen ist der Käufer eines bereits verpachteten Betriebs oder eines solchen Gewerbebetriebs, der sofort im Anschluß an den Erwerb verpachtet wird, vom Verpächterwahlrecht ausgeschlossen und er erwirbt kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen.⁸⁸⁰ Seine Pachteinnahmen sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu qualifizieren. Nur ausnahmsweise wird der Kauf eines verpachteten Betriebs abweichend beurteilt. So erwirbt der Käufer, der den

⁸⁷⁷ Die Steuersubjekte, bei denen sich die konkurrierende Anwendung der §§ 15, 21 EStG überhaupt stellen kann (CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 41, S. 89).

⁸⁷⁸ Dazu § 2 B I 2 a, S. 27 f.

⁸⁷⁹ Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

⁸⁸⁰ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

Betrieb sofort fortführt oder den Willen klar äußert, die Bewirtschaftung kurzfristig zu planen, kein Privatvermögen.⁸⁸¹

Somit stellt sich insgesamt die Ausübung des Verpächterwahlrechts für ein Einzelunternehmen in der Praxis als unproblematisch dar.

2. Personengesellschaft

Auch für die Personengesellschaft ergeben sich dann keine Fragwürdigkeiten, wenn die Entscheidung über die Wahlrechtsausübung auf der Basis des Zivilrechts insbesondere des Handelsrechts gefällt wird. So kann sowohl die offene Handelsgesellschaft (§ 124 Abs. 1 HGB) als auch die Kommanditgesellschaft⁸⁸² (§ 161 i. V. m. §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB) Träger von Rechten und Pflichten sein und sich als selbständiger Rechtsträger durch eine Pachtvereinbarung vertraglich verpflichten.⁸⁸³ Wenn nun die Rechtsprechung allgemein den Verpächter als Begünstigten des Wahlrechts nennt, ist aus handelsrechtlicher Sicht der Personengesellschaft dieses zuzuerkennen.

Es ist jedoch fraglich, ob diese Sichtweise auch steuerliche Gültigkeit besitzt. Da die Personengesellschaft durch ihre Personenvielzahl im Vergleich zum Einzelunternehmen über deutlich mehr Variationen und damit über mehr Brisanz verfügt, bedarf diese einer näheren Begutachtung.⁸⁸⁴ So werfen zum einen Veränderungen innerhalb der Gesellschafterstruktur in Form eines Gesellschafterwechsels, -beitritts oder -austritts Probleme auf. Zum anderen zeigt sich die unterschiedliche Zusammensetzung der Gesellschafter einer Personengesellschaft aus natürlichen und juristischen Personen als problematisch, wobei die Voraussetzungen für eine gewerblich geprägte Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht gegeben sein dürfen, da ansonsten eine Betriebsverpachtung ausgeschlossen ist.⁸⁸⁵ Das Dilemma zeigt sich in den denkbaren Konsequenzen der verschiedenen Alternativen, die im folgenden näher untersucht werden.

⁸⁸¹ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

⁸⁸² Die Regelungen der offen Handelsgesellschaft gelten auch für die Kommanditgesellschaft, da diese lediglich eine Abwandlung ist (HOPT, HGB, § 161 Rn. 15).

⁸⁸³ K. SCHMIDT in SCHEGELBERGER, HGB, § 124, Anm. 1 ff.; HOPT, HGB, § 124 Rn. 1 ff.

⁸⁸⁴ FELIX/CARLÉ, Stuw 1972, 41.

⁸⁸⁵ Dazu § 2 B I 2 a, S. 27 f.

a) Steuerliche Probleme der individuellen Wahlrechtsausübung eines Gesellschafters

aa) Verschiedenartige Einkünfte innerhalb eines einzigen Gesamthandsvermögens

Unter der Voraussetzung, daß jedem einzelnen Mitunternehmer ein separater Anspruch⁸⁸⁶ auf die Ausübung des Verpächterwahlrecht zusteht, treten bei identischen Interessen innerhalb der Mitunternehmerschaft ebenso wie bei dem Einzelunternehmen keine Probleme auf.⁸⁸⁷ Die Gesellschafter erzielen während der Betriebsverpachtung Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Auch ist es unproblematisch die Verpachtung zukünftig privat fortzuführen, wenn alle Mitunternehmer die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) gemeinsam erklären, da diese von der Auflösung und Liquidation einer Personengesellschaft nach § 131 Abs. 1 Nr. 2 HGB (bislang: § 131 Nr. 2 HGB a. F.) und §§ 145 ff. HGB zu unterscheiden ist. Nach einer Betriebsaufgabe besteht die Personengesellschaft fort, und die Vermögensgegenstände bleiben im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft. Da die Tätigkeit der Gesellschaft, die durch die Mitunternehmer dann ausgeführt wird, sich nur noch im Privatvermögen auf eine reine Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) beschränkt, erzielen diese zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).⁸⁸⁸

Erst unterschiedliche Interessen innerhalb der Mitunternehmerschaft lassen die Probleme offenkundig werden: Entscheidet sich ein Gesellschafter für eine private Verpachtung und nimmt er für sich allein das Verpächterwahlrecht in Anspruch, erzielt dieser nach erklärter Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Die verbleibenden Gesellschafter sind jedoch weiterhin innerhalb des fingierten Gewerbebetriebs gewerblich tätig und erzielen somit auch zukünftig gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). Da das Verpächterwahlrecht dem ursprünglichen Betriebsinhaber die Möglichkeit einräumen soll, die Verpachtung privat

⁸⁸⁶ RICHTER, DSrR 1967, 410; FELIX/CARLÉ, StuW 1972, 41, 44.

⁸⁸⁷ FELIX/CARLÉ, StuW 1972, 41.

⁸⁸⁸ Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

fortzuführen, würde eine gewerbliche Infizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des aufgebenden Gesellschafters dem eigentlichen Sinn des Wahlrechts widersprechen. Somit werden innerhalb der Mitunternehmerschaft während der Betriebsverpachtung sowohl gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) als auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erzielt.⁸⁸⁹ Ein derartiges Ergebnis ist mit dem Einkommensteuerrecht unvereinbar.⁸⁹⁰

Die Problematik, daß teilweise gewerbliche Einkünfte, teilweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, ist in scheinbar ähnlicher Weise durch die Sonderfälle der nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft⁸⁹¹ bereits bekannt. Ist eine Personengesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig und erfüllt diese nicht die Merkmale einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), so erzielt sie keine Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), sondern Einkünften aus Vermietung und Verpachtung⁸⁹² (§ 21 EStG).⁸⁹³ Wird jedoch die Beteiligung an dieser Überschußpersonengesellschaft im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehalten, sind die Einkünfte aus der vermögensverwaltenden Personengesellschaft entsprechend dem Anteil der Beteiligung für die Kapitalgesellschaft umzuqualifizieren (§ 15 EStG).⁸⁹⁴ Dies geschieht auf diese Weise, daß in einem ersten Schritt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach den maßgeblichen Grundsätzen ermittelt sowie einheitlich und gesondert festgestellt (§§ 179, 180 AO) werden. Den Gesellschaftern, die ihre Beteiligung im Privatvermögen halten, werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zuerkannt. Für die Gesellschafter, deren Beteiligung sich in einem Betriebsvermögen befindet, ist allgemein⁸⁹⁵ umstritten, ob bereits auf der Gesellschafts- oder erst auf der Gesellschafterebene eine Umrechnung und Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte stattfinden. Die Rechtsprechung⁸⁹⁶ geht von einer Umqualifizierung auf der Ebene

⁸⁸⁹ BRANDENBERG, JbFfSt 1992/93, 220 f.

⁸⁹⁰ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 761; BRANDENBERG, JbFfSt 1992/93, 221.

⁸⁹¹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 13 V, S. 531 ff.

⁸⁹² Die Verwaltung von Kapitalvermögen soll in dieser Betrachtung unberücksichtigt bleiben.

⁸⁹³ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 13 V, S. 531.

⁸⁹⁴ L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 201.

⁸⁹⁵ Vgl. L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 202 ff., zum Meinungsstreit.

⁸⁹⁶ BFH vom 11.7.1996, BStBl. II 1997, 37, 39.

der Gesellschaft aus. Das Problem ist jedoch weiterhin ungeklärt und bedarf einer endgültigen Lösung.

In der Literatur⁸⁹⁷ wird vereinzelt die Auffassung vertreten, den Austritt bzw. Beitritt eines Gesellschafters einer verpachteten Personengesellschaft als umgekehrten Fall eines an einer Vermögensverwaltungsgesellschaft beteiligten Gesellschafters zu behandeln.⁸⁹⁸ Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft muß jedoch von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft grundlegend unterschieden werden. So existiert im Rahmen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft kein Gewerbebetrieb. Die Mitunternehmer sind ausschließlich vermögensverwaltend tätig, und die Umqualifizierung der Einkünfte begründet sich allein auf der Tatsache, daß diese durch die im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung gewerblich infiziert werden.

Bei der Betriebsverpachtung hingegen basiert die Qualifizierung der Einnahmen als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) auf einem künstlich aufrechterhaltenen Gewerbebetrieb. Für die Mitunternehmer, die keine Betriebsaufgabe erklärt haben, besteht der Gewerbebetrieb weiter fort. Diese erzielen weiterhin gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). Dagegen existiert für den Gesellschafter, der den Betrieb aufgegeben hat, kein Gewerbebetrieb mehr, so daß seine Pachteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu qualifizieren sind. Demnach werden, anders als bei der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, durch eine Kapitalgesellschaft nicht ausschließlich Einkünfte einer einzigen Einkunftsart (§ 21 EStG) erzielt, die erst in einem zweiten Schritt umqualifiziert werden, sondern es werden sofort zwei unterschiedliche Einkünfte (§ 15 EStG und § 21 EStG) erwirtschaftet. Es mangelt somit der in der Literatur vorgeschlagenen Umkehrung an der Ähnlichkeit der Sachverhalte.

Eine zusätzliche Frage stellt sich im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) eines Gesellschafters. So

⁸⁹⁷ RAUPACH, JbFfSt 1992/93, 223, schlägt diese Lösung ausdrücklich für einen „neuen hinzutretenden Gesellschafter“ vor. Aufgrund der im Ergebnis identischen Probleme ist eine Ausweitung auf den austretenden Gesellschafter denkbar.

⁸⁹⁸ Zust. L. SCHMIDT, JbFfSt 1992/93, 220, 223.

müßte das Gesamthandsvermögen teilweise dem Betriebsvermögen der Gesellschaft, teilweise dem Privatvermögen des Gesellschafters zugerechnet werden, der die Betriebsaufgabe erklärt hat.⁸⁹⁹ Das Gesellschaftsvermögen ist jedoch entsprechend der h. M.⁹⁰⁰ einheitlich entweder dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen. Eine unterschiedliche Bilanzierung ist, mit Ausnahme von Grund und Boden, die steuerlich mehrere Wirtschaftsgüter darstellen können,⁹⁰¹ sowohl dem Handels- als auch dem Steuerrecht unbekannt und wäre damit systemwidrig.

Ein weiterer Problembereich zeigt sich für den Fall, in dem ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft die Bedingungen für eine Betriebsverpachtung nicht oder nicht mehr erfüllt. Verlagert bspw. ein Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft seinen Wohnsitz vor oder während der Betriebsverpachtung ins Ausland, so ist dieser beschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Da aber die unbeschränkte Steuerpflicht als persönliche Voraussetzung der Betriebsverpachtung durch die Rechtsprechung gefordert wird, ist dieser Gesellschafter damit von der Betriebsverpachtung ausgeschlossen.⁹⁰² Wenn nun jedem Mitunternehmer das Verpächterwahlrecht zusteht, hat die Nichterfüllung der Betriebsverpachtungsvoraussetzungen für den beschränkt Steuerpflichtigen die zwangsweise Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zur Folge.⁹⁰³ Dieser erzielt zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Für die übrigen Mitunternehmer hat dies keine Auswirkungen auf die Existenz des Gewerbebetriebs. Ihre Pachteinahmen sind auch weiterhin als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) zu qualifizieren.⁹⁰⁴ Innerhalb einer Personengesellschaft werden jedoch dann wiederum zwei unterschiedliche Einkünfte (§ 15 EStG und § 21 EStG) erzielt, die der Systematik des Einkommensteuerrechts entgegenstehen.

⁸⁹⁹ BRANDENBERG, JbFfSt 1992/93, 220 f.

⁹⁰⁰ L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 102 und 206.

⁹⁰¹ L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG § 4 Rz. 189.

⁹⁰² Dazu § 2 B I 2 b, S. 28.

⁹⁰³ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

⁹⁰⁴ HORLEMANN, DSfZ 1984, 586, 587.

bb) Nichterfüllung der Eigenbewirtschaftungsklausel

Die gleiche Problematik stellt sich für die bereits hinreichend in der Literatur⁹⁰⁵ diskutierten Fälle des Gesellschafterwechsels und -beitritts im Zusammenhang mit der Eigenbewirtschaftungsklausel. Der BFH gewährt nur dem Verpächter ein Wahlrecht, der den Betrieb vorher selbst bewirtschaftet hat. Wird hingegen der Gewerbebetrieb durch den Verpächter entgeltlich erworben, kann der Käufer dadurch die Voraussetzung nicht erfüllen und erwirbt Privatvermögen.⁹⁰⁶ Unter der Prämisse, daß die Ausübung des Wahlrechts jedem Mitunternehmer zusteht, hat diese Entscheidung erhebliche Auswirkungen auf den Wechsel oder den Beitritt eines Gesellschafter einer Personengesellschaft, deren Betrieb verpachtet wird. So kann unter Vernachlässigung der Ausnahmeregelung für eine kurzfristige Betriebsfortführung nach Erwerb⁹⁰⁷ die Voraussetzung der Eigenbewirtschaftung nur von dem Gesellschafter verwirklicht werden, der durch unentgeltliche Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) in die Rechtsposition des Altgesellschafter gelangt.⁹⁰⁸ In den übrigen Fällen erwirbt der hinzutretende Gesellschafter Privatvermögen. Das Ergebnis entspricht der bereits oben beschriebenen Problematik, daß die Altgesellschafter gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) erwirtschaften und der Neugesellschafter solche aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erzielt.⁹⁰⁹

Da die Bedingung der Eigenbewirtschaftung den Erwerber vor eine unmögliche Forderung stellt und sich das Problem nicht für den unentgeltlichen Erwerber ergibt, wird vereinzelt in der Literatur für eine Gleichbehandlung des entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbs plädiert mit der Begründung, daß das Verpächterwahlrecht nur ein Konstrukt der Rechtsprechung sei.⁹¹⁰ Dem ist entgegenzuhalten, daß die Betriebsverpachtung mit Billigkeitserwägungen begründet wird, um die durch die Besteuerung der stillen Reserven auftretenden Liquiditätsschwierig-

⁹⁰⁵ BRANDENBERG, JbFfSt 1992/93, 220 f.

⁹⁰⁶ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

⁹⁰⁷ BFH vom 12.9.1991, BStBl. II 1992, 134, 135; BFH vom 24.9.1998, BStBl. II 1999, 55, 56.

⁹⁰⁸ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

⁹⁰⁹ BRANDENBERG, JdFfSt 1992/93, 220 f.

⁹¹⁰ L. SCHMIDT, JbFfSt 1992/93, 220, 222, hält unter dieser Voraussetzung keine Unterscheidung mehr hinsichtlich einer gemeinsamen oder individuellen Wahlrechtsausübung für notwendig.

keiten des ursprünglichen Betriebsinhabers auszuschließen.⁹¹¹ Der Erwerber eines bereits verpachteten Betriebs wird nicht vor diese Problematik gestellt, da er durch den Kauf des Mitunternehmeranteils die stillen Reserven bereits realisiert.⁹¹² Daher ist es schlüssig und konsequent, das Verpächterwahlrecht nur auf den Mitunternehmer zu beschränken, der durch seine eigenständige Tätigkeit den Gewerbebetrieb bewirtschaftet und somit die stillen Reserven aufgebaut hat und aus diesem Grund vor das als unbillig empfundene Ergebnis gestellt wird.

Im Vergleich zum Austausch eines Gesellschafters bedarf der Gesellschafterbeitritt einer besonderen Betrachtung. Dieser wird aus steuerlicher Sicht gem. § 24 UmwStG behandelt, indem die Altgesellschafter ihre Gesellschaftsanteile in die neue Personengesellschaft einbringen, die sich hierdurch neu gebildet hat.⁹¹³ Diese Sichtweise beruht auf dem Objektcharakter der Gewerbesteuer und hat Auswirkungen auf den gewerbesteuerlichen Verlustabzug (§ 10a GewStG),⁹¹⁴ der wegen fehlender Unternehmensidentität mit der alten Personengesellschaft zukünftig keinem Gesellschaftern mehr zusteht. Wenn jedoch keine Identität mit dem alten Unternehmen besteht, können die Gesellschafter die neue Gesellschaft nicht eigenständig bewirtschaftet haben. Dies hat die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zur Folge.⁹¹⁵ Zur Problematik des Gesellschafterbeitritts hat sich das BMF dahingehend geäußert, daß die besondere Sichtweise des UmwStG keine Auswirkungen auf das Verpächterwahlrecht hat.⁹¹⁶

Wird jedoch diese Einschätzung des BMF zum Gesellschafterwechsel kritisch hinterfragt, so wird es dem eintretenden Gesellschafter ermöglicht, sich an einer Personengesellschaft zu beteiligen, die ihren Gewerbebetrieb verpachtet hat, obwohl sich für den neuen Gesellschafter durch den Beitritt die Frage der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven nicht stellt, da diese beim Ver-

⁹¹¹ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁹¹² BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863, 864 f.; KANZLER, FR 1983, 285; a. A. L. SCHMIDT, JbFfSt 1992/93, 220, 224.

⁹¹³ BFH vom 23.5.1985, BStBl. II 1985, 695; BFM vom 16.6.1978, BStBl. I 1978, 235, 245.

⁹¹⁴ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 21 II, S. 754 ff., beurteilt die Regelung des § 10a GewStG als verunglückt und plädiert, die Auslegung nicht zu weit zu nehmen.

⁹¹⁵ Dazu § 2 B I 1 b, S. 25 f.

äußerer durch den Verkauf (§ 16 Abs. 1 EStG) realisiert werden. Im Ergebnis wird nicht dem eigentlichen Sinn der Betriebsverpachtung entsprochen, und es bedeutet eine Umgehung der höchstrichterlichen Eigenbewirtschaftungsklausel, da die Rechtsprechung derartige Fallgestaltungen ausschließen wollte.⁹¹⁷

b) Steuerliche Probleme der gemeinsamen Wahlrechtsausübung aller Gesellschaftler

aa) Verschiedenartige Einkunftstatbestände innerhalb eines einzigen Gesamthandsvermögens

Wenn die individuelle Ausübung des Verpächterwahlrechts, wie gezeigt, zu Szenarien führen kann, die gegen die einkommensteuerliche Systematik verstoßen, ist zu prüfen, ob möglicherweise durch die Verlagerung des Verpächterwahlrechts auf die Gesellschaftsebene ein in sich schlüssiges System geschaffen werden kann. Ein solches kann jedoch nur vorliegen, wenn das Verpächterwahlrecht für alle Fälle möglich ist.

Wird das Verpächterwahlrecht durch die Personengesellschaft ausgeübt, ist hierdurch bereits der Fall ausgeschlossen, der durch divergierende Interessen der Mitunternehmer zu einer anteiligen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) führen kann, da das Wahlrecht annahmegemäß nur einheitlich in Anspruch genommen werden kann. Im Zusammenhang mit der Einheitlichkeit der Wahlrechtsausübung stellt sich jedoch die Frage, ob die Entscheidung über das Verpächterwahlrecht einstimmig oder nur mehrheitlich ausgeübt werden muß. In der Literatur werden hierzu unterschiedliche Sichtweisen vertreten.⁹¹⁸

Unter der Voraussetzung einer Lösung dieser Fragestellung, stellt sich dann aber das Nichtvorliegen einer persönlichen Voraussetzung für das Verpächterwahlrecht

⁹¹⁶ BMF vom 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9283.

⁹¹⁷ Dazu § 2 B I 2 c, S. 28 f.

⁹¹⁸ Die Frage der Begriffsauslegung ist in soweit ungeklärt, als die Gesellschafterentscheidung für das einheitliche Wahlrecht einstimmig oder mehrheitlich zu fällen ist. SEITHEL, DStR 1965, 579, vertritt die Auffassung, das Wahlrecht nur einstimmig auszuüben; ebenso FÜHRER, DStR 1995, 785, 787; LOHMEYER, WPg 1967, 397, 399; SCHMITZ, DB 1970, 1341; FELLA, StWa 1971, 81, 82; ders., NWB Fach 3, 9281, 9282; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, § 15 EStG Anm. 13 c, sprechen für ein einstimmiges Wahlrecht mit der Möglichkeit einer abweichenden vertraglichen Regelung; a. A. GRASS in HARTMANN/BÖTTCHER/BORDEWIN, EStG, § 15 Anm. 30 f., der eine mehrheitliche Entscheidung als ausreichend empfindet.

eines einzelnen Gesellschafters als problemlos dar. Verlagert bspw. ein Mitunternehmer seinen Wohnsitz ins Ausland, ist dieser nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG). Hierdurch würde eine Voraussetzung der Betriebsverpachtung entfallen und der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) würde verwirklicht.⁹¹⁹ Da jedoch in der Beurteilung auf die Personengesellschaft abzustellen ist und diese den Ort der Geschäftsleitung (§ 12 AO) weiterhin im Inland hat, erfüllt die Gesellschaft weiterhin die Voraussetzungen des Verpächterwahlrechts.⁹²⁰ Somit bietet die einheitliche Wahlrechtsausübung zumindest für gleichartige natürliche Rechtspersonen innerhalb der Gesellschafterebene im Hinblick auf die Eindeutigkeit der erzielten Einkünfte eine schlüssige Lösung. Demgegenüber muß untersucht werden, ob die einheitliche Ausübung des Verpächterwahlrechts auch verschiedenartige Rechtspersonen innerhalb der Gesellschafterstruktur berücksichtigen kann.

Die bislang ausgeführten Überlegungen basieren auf dem Ausgangsfall, daß die Personengesellschaft sich ausschließlich aus natürlichen Gesellschaftern zusammensetzt. Dieser ursprüngliche Sachverhalt soll nun um die Annahme erweitert werden, daß an der Personengesellschaft, die ihren Gewerbebetrieb verpachtet, neben natürlichen Personen auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die jedoch nicht persönlich haftende Gesellschafterin der Personengesellschaft ist. Somit liegen die Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht vor (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Wenn über die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nur einheitlich entschieden werden kann, muß die beteiligte Kapitalgesellschaft ebenfalls in die Entscheidung mit einbezogen werden. Da eine Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform ausschließlich über Betriebsvermögen verfügt, ist eine private Fortführung der Verpachtung ausgeschlossen.⁹²¹ Daher widerspricht die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft einer systematischen Behandlung der einheitlichen Wahlrechtsausübung. Als Alternative steht zum einen die Möglichkeit offen, die Betriebsverpachtung auf eine

⁹¹⁹ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

⁹²⁰ FG München vom 24.9.1990, EFG 1991, 328, rkr.; BFH vom 27.10.1993, I R 108/91, n. v.

⁹²¹ Dazu § 2 B I 2 a, S. 27 f.

ausschließlich aus natürlichen Personen bestehende Mitunternehmerschaft zu beschränken. Zum anderen kann innerhalb einer Mitunternehmerschaft, an der sowohl natürliche als auch juristische Personen beteiligt sind, nur den natürlichen Personen ein anteiliges Verpächterwahlrecht zugesprochen werden, die dann über die Betriebsaufgabe gemeinschaftlich entscheiden müssen.⁹²² Hieran schließt sich gleichzeitig die Frage nach den steuerlichen Konsequenzen des Ausschlusses der Kapitalgesellschaft vom Verpächterwahlrecht an. Wenn nur natürlichen Personen das Verpächterwahlrecht zusteht, muß die Kapitalgesellschaft von der Betriebsverpachtung ausgeschlossen werden, da sie ohne eine Privatsphäre nicht die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung erfüllt.⁹²³ Dies bedeutet aber, daß entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik die Tätigkeit der Gesellschaft in der gesamthänderischen Verbundenheit der durch die Gesellschafter ausgeübten Tätigkeit zur Qualifizierung der Einkünfte heranzuziehen ist.⁹²⁴ Die Personengesellschaft übt während der Betriebsverpachtung eine private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) aus. Den beteiligten natürlichen Mitunternehmern steht ein anteiliges Verpächterwahlrecht zu.⁹²⁵ Für die beteiligte Kapitalgesellschaft muß dies jedoch die anteilige Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zur Folge haben, da sie vom Verpächterwahlrecht ausgeschlossen ist.⁹²⁶ Mit Beginn der Verpachtung müßten die stillen Reserven, die sich anteilig für die Kapitalgesellschaft ergeben, offengelegt und besteuert werden.⁹²⁷ Während der eigentlichen Betriebsverpachtung, erzielt die beteiligte Kapitalgesellschaft zwar gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). Diese beruhen aber ursprünglich wie bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG),⁹²⁸ die

⁹²² L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 703, spricht von einem anteiliger Ausschluß vom Verpächterwahlrecht für Kapitalgesellschaften; a. A. SÖFFING in LADEMANN § 16 Rz. 168, der der Personengesellschaft als solche aufgrund der Selbständigkeit als eigenes Steuersubjekt das Wahlrecht zuerkennen; ebenso SCHOOR, StBp 1996, 29, 30.

⁹²³ Dazu § 2 B I 2 a, S. 27 f.

⁹²⁴ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 761.

⁹²⁵ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 703.

⁹²⁶ Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

⁹²⁷ Für alle CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88, zu den entsprechend dem Einkommensteuerrecht systematischen Konsequenzen der Verpachtung eines Gewerbebetriebs.

⁹²⁸ Eine Qualifizierung des anteiligen Pachtzinses der Kapitalgesellschaft als gewerbliche Einkünfte ähnlich der Zuordnung der Einnahmen eines „Nur-Besitzgesellschafters“ einer Betriebsaufspaltung als solche aus einer Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (BFH vom 12.11.1985, BStBl. II 1986, 296; L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 872 m. w. N.) wird

jedoch dann durch die im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung in gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) umqualifiziert wurden. Somit besteht hinsichtlich der Einkunftsqualifizierung der übrigen Gesellschafter ein gravierender Unterschied. Da nämlich für die verbleibenden Mitunternehmer noch im Rahmen der Betriebsverpachtung ein fingierter Gewerbebetrieb existiert, werden diese den ursprünglich gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) zugeordnet. Somit werden innerhalb einer Personengesellschaft aber wiederum unterschiedliche Einkünfte erzielt. Zudem ergeben sich durch die anteilige Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven aus der teilweisen zwangsweisen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) weitere Probleme bezüglich einer einheitlichen Bilanzierung, die bereits hinreichend aufgezeigt und aus Gründen der Unvereinbarkeit mit dem Handels- und Steuerrecht abgelehnt wurden. Somit ist diese Variante der Kombination verschiedenartiger Personen innerhalb der Betriebsverpachtung aufgrund der gezeigten Unvereinbarkeit generell abzulehnen. Gleichzeitig läßt sich bislang nur die Möglichkeit einer Beschränkung des Verpächterwahlrechts auf eine ausschließlich aus natürlichen Personen bestehende Personengesellschaft als einzig schlüssige Lösung feststellen.

Generell stellt sich für den Fall der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft jedoch die Frage nach der Stichhaltigkeit der Begründung für einen Ausschluß der juristischen Person vom Verpächterwahlrecht. So muß die beteiligte Kapitalgesellschaft unabhängig von dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe den anteiligen Aufgabegewinn, der ihr zugerechnet wird, versteuern, ohne daß ihr ein direkter Liquiditätszufluß aus der Aufgabe zufließt. Dieses Szenario stimmt jedoch mit der

bereits bei diesem Rechtsinstitut durch die Literatur höchst umstritten diskutiert (FELIX, StB 1997, 145, 149 m. w. N., der die Auffassung vertritt, daß die höchstrichterliche Auslegung zu weit greift und „steuerübermäßig“ ist). Eine entsprechende Anwendung dieser Qualifizierung führt im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung zu widersprüchlichen Ergebnissen, in dem zum einen die Mitunternehmer der Personengesellschaft, die ihren Betrieb verpachtet, solche gewerblichen Einkünfte erzielt, die nicht gewerbsteuerpflichtig sind. Zum anderen müßten die anteiligen Pachteinnahmen der Kapitalgesellschaft bei analoger Anwendung der Rechtsfolgen des „Nur-Gesellschafters“ als solche gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu qualifiziert werden, die dann auch der Gewerbesteuer zu unterziehen sind. Im Ergebnis würde die Beteiligung an einer gewerbsteuerfreien Betriebsverpachtung zu einer gewerbsteuerpflichtigen Umqualifizierung der Pachteinnahmen führen. Um diese Widersprüchlichkeit auszuschließen, ist eine (vorübergehende) Qualifizierung der Pachteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG denktheoretisch zwingend.

Grundproblematik der Betriebsverpachtung überein.⁹²⁹ Da die Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform generell nur gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) erzielen kann, demgegenüber die als Beteiligung gehaltene Personengesellschaft nicht zwingend gewerbliche Einkünfte erzielt, da diese im Zusammenhang mit einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit privat veranlaßt ist, muß auch die beteiligte Kapitalgesellschaft, die nicht ihren eigenen, sondern den Gewerbebetrieb der beteiligten Personengesellschaft verpachtet, eine auf diese Beteiligung begrenzte Privatsphäre besitzen.⁹³⁰ Daher erscheint eine Ausweitung des Verpächterwahlrechts für den Fall berechtigt, in dem eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die ihren Gewerbebetrieb verpachtet hat.⁹³¹

bb) Nichterfüllung der Eigenbewirtschaftungsklausel

Die verschiedenen Alternativen der gemeinschaftlichen Inanspruchnahme des Verpächterwahlrechts müssen wie bei der individuellen Wahlrechtsausübung auch stets zu einer Erfüllung der Eigenbewirtschaftungsklausel führen.

Der Gesellschafterwechsel ändert an der Identität der Personengesellschaft nichts,⁹³² wodurch die Voraussetzung der Eigenbewirtschaftung nicht beeinflusst wird.⁹³³ Nur der vollständige Gesellschafterwechsel läßt an der Identität und damit an der früheren Eigenbewirtschaftung der Gesellschaft zweifeln.⁹³⁴ Das BMF verweigert für den Fall, in dem die gesamten Gesellschafter innerhalb eines kurzen Zeitraums ausgetauscht werden, das Verpächterwahlrecht für die neuen Gesellschafter.⁹³⁵

⁹²⁹ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

⁹³⁰ Der BFH ist hinsichtlich der Frage nach der Privatsphäre einer Kapitalgesellschaft nicht immer eindeutig: zust. BFH vom 17.5.1952, BStBl. III 1952, 228; BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 255; BFH vom 4.3.1970, BStBl. II 1970, 470; zweifelnd BFH vom 4.2.1987, BStBl. II 1988, 215; BFH vom 25.11.1987, BStBl. II 1988, 220; BFH vom 31.10.1990, BStBl. II 1991, 255, 257; BFH vom 28.11.1991, BStBl. II 1992, 359, 360; abl. BFH vom 4.12.1996, HFR 1997, 327; BFH vom 8.7.1998, BFH/NV 1999, 269, 270.

⁹³¹ Abl. BFH vom 1.8.1979, BStBl. II 1979, 716; ebenso L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 703.

⁹³² KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 21 III 6 b, S. 762 f.; BRANDENBERG, JdFfSt 1992/93, 220, 221.

⁹³³ Unter der Voraussetzung, daß die Regelungen des § 24 UmwStG nur Auswirkungen auf das GewStG besitzen (FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9283).

⁹³⁴ BRANDENBERG, JdFfSt 1992/93, 220, 221, schlägt vor, einen Zwerganteil der Altgesellschafter zurückzubehalten.

⁹³⁵ BMF vom 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9283.

Unter der Voraussetzung, daß der Einschätzung des BMF gefolgt werden kann und der Beitritt eines neuen Gesellschafters nur Folgen für den gewerbsteuerlichen Verlustabzug (§ 10a GewStG) besitzt, ist auch für diesen Sachverhalt die Voraussetzung der Eigenbewirtschaftung gegeben, da die Personengesellschaft ihre Identität beibehält.

Der Beitritt bzw. Wechsel eines Gesellschafters würde aber dann gegen den eigentlichen Sinn der Eigenbewirtschaftungsklausel verstoßen, da es dem Neugesellschafter ermöglicht würde, sich an einem bereits verpachteten Gewerbebetrieb zu beteiligen.⁹³⁶

IV. Ergebnis

Es läßt sich feststellen, daß die Frage nach dem Begünstigten des Verpächterwahlrechts zwar durch die Rechtsprechung zwischenzeitlich entschieden worden ist. Die Ausführungen zeigen jedoch, daß sowohl die individuelle als auch die einheitliche Ausübung des Verpächterwahlrechts nicht in allen Fällen zu schlüssigen Ergebnissen führt.

So widerspricht die individuelle Inanspruchnahme des Wahlrechts dadurch dem Einkommensteuerrecht, weil durch die Verpachtung sowohl gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) als auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) innerhalb einer Personengesellschaft erzielt werden.

Diese Problematik kann sich durch eine Beschränkung der Anwendung des Verpächterwahlrechts auf Ebene der Personengesellschaft nicht ergeben. Dieser Ansatz führt jedoch zu widersprüchlichen Ergebnissen bezogen auf den Grundgedanken der Betriebsverpachtung, auf dem die Eigenbewirtschaftungsklausel basiert. Daher ist auch dieser Ansatz mit dem Sinn der Betriebsverpachtung unvereinbar und somit abzulehnen. Zudem wirft auch die ungeklärte Begriffsdefinition der Einheitlichkeit Probleme auf.

⁹³⁶ BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863, 865.

G. Geschäfts- oder Firmenwert

I. Geschäfts- oder Firmenwert bei Betriebsaufgabe

1. Einkommensteuerliche Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bei Betriebsaufgabe

Entsprechend der Systematik des Einkommensteuerrechts werden mit Aufgabe eines Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) alle Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen entweder veräußert oder ins Privatvermögen entnommen.⁹³⁷ Ein Betriebsaufgabegewinn berechnet sich gem. § 16 Abs. 2 EStG nach den gemeinen Werten im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Da sich mit Aufgabe der wirtschaftliche Organismus des Betriebs auflöst⁹³⁸ und die Existenz eines Geschäfts- oder Firmenwerts nur im Zusammenhang mit einem lebenden Betrieb existieren kann,⁹³⁹ geht ein solcher unter.⁹⁴⁰ Daher bleibt bei der Ermittlung des Aufgabegewinns ein originärer⁹⁴¹ Geschäfts- oder Firmenwert unberücksichtigt. Ein derivativer⁹⁴² Geschäfts- oder Firmenwert wird hingegen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG n. F. (bislang: § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a. F.) restlos abgeschrieben.⁹⁴³

Werden die sich nun im Privatvermögen befindlichen Gegenstände später veräußert, bleibt ein Veräußerungsgewinn unbesteuerter.⁹⁴⁴

2. Geschäfts- oder Firmenwert im Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb

Die Rechtsprechung vertrat nicht immer die Ansicht, daß ein Geschäfts- oder Firmenwert mit der erklärten Betriebsaufgabe und der anschließenden Fortführung der Verpachtung im Privatvermögen nicht besteuert werden dürfte. Sowohl

⁹³⁷ Dazu § 5 B I 1, S. 105 f.

⁹³⁸ BFH vom 5.7.1984, BStBl. II 1984, BStBl. 1984, 711, m. w. N.; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 23, S. 74.

⁹³⁹ DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 63; SÖFFING, Festschrift für Döllner, 1988, S. 593.

⁹⁴⁰ DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 63; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 788; HOFFMANN in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, §§ 4, 5 Rz. 679.

⁹⁴¹ BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99.

⁹⁴² BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606.

⁹⁴³ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 788 f.; dies., StbJb. 1987/88, 127, 138 ff.; PRESTING, FR 1992, 425; a. A. SEITHEL, FR 1969, 145, 146.

der BFH⁹⁴⁵ als auch die Finanzverwaltung⁹⁴⁶ waren anfangs der Auffassung, daß ein Geschäfts- oder Firmenwert durch die Verpachtung konkretisiert wurde und dadurch in den Aufgabegewinn einbezogen und besteuert werden mußte. Eine Änderung zeigte sich erst durch eine Loslösen des originären Geschäfts- oder Firmenwerts von der Gewinnermittlung bei Betriebsaufgabe. Später wurde diese höchstrichterliche Entscheidung auf den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert ausgeweitet.⁹⁴⁷ Für die Betriebsverpachtung hatte dies zur Folge, daß ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht untergeht, sondern in einem fingierten Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb fortgeführt wird, wenn die Verpachtung privat fortgesetzt wird.⁹⁴⁸ Dadurch gehört mit dem Ende der Betriebsverpachtung ein Geschäfts- oder Firmenwert weiterhin zum Betriebsvermögen des aufgegebenen Verpachtungsbetriebs. Diese durch das Schrifttum schon seit langem kritisierte Fiktion⁹⁴⁹ begründete die Rechtsprechung damit, daß die Verpachtung privat weitergeführt wird, ein Geschäfts- oder Firmenwert jedoch nicht in das Privatvermögen überführt werden kann.⁹⁵⁰ Wird die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Zeitpunkt einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nach einer Betriebsverpachtung mit der einkommensteuerlichen Behandlung verglichen, wird die Ungleichbehandlung zum Einkommensteuerrecht offensichtlich. Aber auch innerhalb der Betriebsverpachtung wird der Geschäfts- oder Firmenwert unterschiedlich behandelt. Wenn nämlich ein Geschäfts- oder Firmenwert während der privaten Verpachtung fortbesteht, dann muß dies auch unabhängig von der Rechtfertigung dieser Sonderbehandlung für jeden Fall gelten. Demgegenüber erwirbt ein Käufer eines zukünftig zu verpachtenden oder bereits verpachteten Gewerbebetriebs aus-

⁹⁴⁴ Zur Trennung der einkommensteuerrechtlich relevanten von der einkommensteuerimmunen Sphäre gem. § 2 Abs. 1 EStG bei CREZELIUS, Steuerrecht II, § 4 Rz. 8, S. 24.

⁹⁴⁵ BFH vom 19.2.1965, BStBl. III 1965, 248, 250; BFH vom 29.4.1970, BStBl. II 1970, 726; BFH vom 14.10.1970, BStBl. II 1971, 28.

⁹⁴⁶ Erlaß des FinMin NRW vom 28.12.1964, BStBl. II 1965, 5, 6.

⁹⁴⁷ BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99; BFH vom 19.1.1982, BStBl. II 1982, 456; BFH vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606; BMF vom 21.12.1978, BStBl. I 1979, 116; BMF vom 15.8.1984, BStBl. I 1984, 461; OFD Düss. vom 23.4.1991, DB 1991, 1238; L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 676; a. A. PAUS, FR 1989, 729, 730.

⁹⁴⁸ Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

⁹⁴⁹ PAUS, StRK EStG § 16 Abs. 3 R. 10, vertritt die Auffassung, das die Konstruktion jeder Rechtsgrundlage entbehrt.

⁹⁵⁰ BEKER, FR 1978, 552; frühere a. A. SÖFFING, FR 1978, 305.

schließlich Privatvermögen, und ein eventuell vorhandener Geschäfts- oder Firmenwert geht unter. Dieser muß nicht fortgeführt werden.⁹⁵¹ Hierdurch kommt es auch innerhalb der Betriebsverpachtung zu einer unsystematischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts.⁹⁵²

Die Rechtsprechung rechtfertigt die Sonderbehandlung mit der Befürchtung, ein möglicher Geschäfts- oder Firmenwert könnte im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) mißbräuchlich der Besteuerung entzogen werden.⁹⁵³ So besteht die Gefahr, daß der ursprüngliche Betriebsinhaber die Betriebsaufgabe nur erklärt und die Verpachtung privat fortführt, um die sich nun im Privatvermögen des ursprünglichen Betriebsinhabers befindlichen Gegenstände später steuerlich unberücksichtigt zu veräußern. Eine Besteuerung würde dann nämlich bei einer systemgerechten Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts unterbleiben. Ein Mißbrauch besteht jedoch für den Fall, in dem im Zeitpunkt der Betriebsaufgabeerklärung die spätere Veräußerung bereits vom ursprünglichen Betriebsinhaber beabsichtigt wird oder von beiden Vertragsparteien geplant ist und die scheinbar private Verpachtung nur zur Steuerumgehung ausgenutzt wird. Vor diesem Hintergrund erscheint die höchstrichterliche Entscheidung zum fortgeführten Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb für eine spätere Besteuerung des Geschäfts- oder Firmenwerts plausibel und notwendig.

3. Entwicklung eines Geschäfts- oder Firmenwerts während einer Verpachtung

Um die Problematik näher verdeutlichen und die Stichhaltigkeit der höchstrichterlichen Argumentation überprüfen zu können, sollen im folgenden mögliche Szenarien gebildet und auf ihre Mißbrauchsgefahr untersucht werden. Dabei soll

⁹⁵¹ PRESTING, FR 1992, 425, 430; SCHOOR, FR 1994, 449, 454, ders., DStR 1997, 1, 5; FÜHRER, DStR 1995, 785, 790; L. SCHMIDT, FR 1991, 452.

⁹⁵² Gl. A. FÜHRER, DStR 1995, 785, 790.

⁹⁵³ SÖFFING, FR 1978, 305, 306; L. SCHMIDT, FR 1978, 244, 245; ders., DStR 1979, 785, 790; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 72; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 15 Anm. 13 d [5], KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 795; AUTENRIETH, DSStZ 1990, 125, 127.

im besonderen die Entwicklung eines Geschäfts- oder Firmenwerts während der privaten Verpachtung berücksichtigt werden.

a) Verkauf an mehrere Erwerber nach kurz- oder langfristiger Verpachtung

Entscheidet sich der ursprüngliche Betriebsinhaber, die Verpachtung privat fortzuführen, gehen die Wirtschaftsgüter mit erklärter Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) in dessen Privatvermögen über.⁹⁵⁴ Wird diese private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) unabhängig von der Dauer der Verpachtung durch den ehemaligen Betriebsinhaber endgültig aufgegeben und werden die bis dahin verpachteten Gegenstände an mehrere Erwerber veräußert, ist darüber zu befinden, welchen Gegenwert die Käufer zu zahlen bereit sind. Da die Käufer lediglich einzelne Wirtschaftsgüter erwerben, werden sie nicht bereit sein, ein höheres Entgelt zu entrichten, als den Preis, der für vergleichbare einzelne Gegenstände marktüblich ist. Diese Konsequenz wird sich unabhängig von der Länge des vorherigen Verpachtungszeitraums ergeben. Somit bleibt in diesem Fall zu jedem beliebigen Veräußerungszeitpunkt ein möglicher Wertansatz für den Geschäfts- oder Firmenwert im Marktpreis unberücksichtigt, so daß mit Veräußerung der Vermögensgegenstände ein möglicher Geschäfts- oder Firmenwert nicht mehr existiert.⁹⁵⁵

Folglich läßt sich feststellen, daß die Gefahr einer mißbräuchlichen Gestaltung ausgeschlossen werden kann, da sich ein höherer Gegenwert als der übliche Marktpreis nicht durchsetzen läßt, obwohl der Steuerpflichtigen einen Mißbrauch beabsichtigen könnte. Damit besteht keine Notwendigkeit einer Sonderbehandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts. Wird der Geschäfts- oder Firmenwert dennoch besteuert, verstößt dies gegen das Realisationsprinzip, da ein Gegenwert am Markt nicht realisiert worden ist.⁹⁵⁶

⁹⁵⁴ Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

⁹⁵⁵ Gl. A. K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 195 f.

⁹⁵⁶ Zur fehlenden Konkretisierung des Geschäfts- oder Firmenwerts durch eine erklärte Betriebsaufgabe oder durch den gezahlten Pachtzins bei HOFFMANN in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 4, 5.

b) Verkauf an einen Erwerber nach kurzfristiger Verpachtung

Von dem Fall des Verkaufs der Gegenstände aus dem Privatvermögen an mehrere Interessenten ist der zu unterscheiden, bei dem der Verpächter die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) erklärt, um die Verpachtung privat fortzuführen. Nach der Besteuerung der stillen Reserven ohne einen Geschäfts- oder Firmenwert zu berücksichtigen veräußert der Verpächter nach kurzzeitiger Verpachtung die Pachtobjekte insgesamt an einen einzelnen Erwerber, der entweder der ehemalige Pächter oder ein fremden Dritten sein kann. Da die Gegenstände nun privat verkauft werden, ist ein Veräußerungsgewinn nicht steuerbar.⁹⁵⁷ Als Gegenwert für die ursprünglichen Pachtgegenstände wird der Käufer jedoch bereit sein, einen höheren Preis als den Substanzwert zu zahlen, da zwischen den Gegenständen kurze Zeit nach Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) immer noch ein Zusammenhang besteht. Die kurzfristige Veräußerung nach Betriebsaufgabe läßt nun die Vermutung zu, daß der Steuerpflichtige die Verkaufsabsicht⁹⁵⁸ bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabeerklärung besaß und ausschließlich zur Steuerumgehung diese Gestaltung gewählt hat. Da bei einer direkten Veräußerung des Gewerbebetriebs das Entgelt für einen Geschäfts- oder Firmenwert Teil des Gesamtkaufpreises ist und somit in die Berechnungen zur Ermittlung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns mit einfließt, kann durch diese Gestaltung die auf den Geschäfts- oder Firmenwert anteilige Besteuerung umgangen werden.⁹⁵⁹ Somit besteht für den Fall der kurzfristigen Verpachtung die Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO). Wenn nun durch den beschriebenen Sachverhalt eine Gestaltungsmöglichkeit mißbräuchlich ausgenutzt wird, um eine Besteuerung zu umgehen, dann hat dies gem. § 42 AO zur Rechtsfolge, daß die gewählte Gestaltung steuerlich nicht zu berücksichtigen ist.⁹⁶⁰ Hierdurch wird die

⁹⁵⁷ Zur Trennung der Einkommensteuerrechtlich relevanten von der einkommensteuerimmunen Sphäre gem. § 2 Abs. 1 EStG bei CREZELIUS, Steuerrecht II, § 4 Rz. 8, S. 24.

⁹⁵⁸ BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 71, spricht von der Überführung der Vermögensgegenstände ins Privatvermögen „... mit der Absicht der Veräußerung ...“ und deren alsbaldige Verkauf.

⁹⁵⁹ K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 196, äußert dies als Empfehlung für den Fall, in dem der Geschäfts- oder Firmenwert keiner Sonderbehandlung unterzogen wird.

⁹⁶⁰ BFH vom 31.7.1984, BStBl. II 1985, 33; BFH vom 28.4.1987, BStBl. II 1987, 814; BFH vom 23.2.1988, BStBl. II 1988, 604, 605; TIPKE/KRUSE, AO, § 42, Tz. 12 ff.; KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 42 Anm. 5.

Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Da somit der Fall der kurzfristigen Veräußerung bereits durch das Gesetz Berücksichtigung findet, bedarf es keiner gesonderten Regelung zur Mißbrauchsbekämpfung.

Diese Schlußfolgerung wird dadurch unterstützt, daß sich die gleiche Problematik nicht nur für den Sonderfall der Betriebsverpachtung stellt, sondern daß sich diese als grundsätzliche Gefährdung der Besteuerung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ergeben kann. Werden nämlich kurze Zeit nach einer Betriebsaufgabe die sich nun im Privatvermögen befindlichen Gegenstände als Ganzes an einen Erwerber veräußert,⁹⁶¹ bleibt ein bis zur endgültigen Betriebseinstellung existenter Geschäfts- oder Firmenwert sowohl bei der Ermittlung des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 2 EStG) als auch bei einem späteren Verkauf der gesamten Gegenstände unbesteuert. Die Rechtsprechung sieht sich in diesen Fällen nicht veranlaßt, durch eine mit der Betriebsverpachtung vergleichbare Sonderbehandlung einer möglichen Mißbrauchsgefährdung der Besteuerung vorzugreifen.

Darüber hinaus gehören die Fälle, in denen der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) in ähnlicher Weise zu Gestaltungszwecken mißbraucht wurde, zur ständigen Rechtsprechung. So liegt das Bestreben des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe darin, die Wirtschaftsgüter im wesentlichen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an einen oder mehrere Abnehmer zu veräußern oder ins Privatvermögen zu überführen, um den Zeitraum der Abwicklung so kurz wie möglich zu halten und sich damit die Vergünstigungen gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) zu sichern.⁹⁶² Werden jedoch zur Wahrung dieser kurzen Frist die Wirtschaftsgüter des Umlauf- bzw. Anlagevermögens durch den Steuerpflichtigen mit der Absicht aus dem Betrieb entnommen

⁹⁶¹ Die von K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 196, geäußerte Empfehlung kann jedoch auch für den Tatbestand der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) gegeben werden, die Wirtschaftsgüter zuerst durch eine Betriebsaufgabe dem Gewerbebetrieb zu entnehmen und im Anschluß kurzfristig ohne die Besteuerung eines Geschäfts- oder Firmenwerts privat zu veräußern.

⁹⁶² BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 71; dieses Urteil ist durch den BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 458, als keinen Fall einer Betriebsverpachtung betreffend ausgeschlossen worden.

und lediglich formell ins Privatvermögen überführt, um diese anschließend privat zu veräußern, ist nach höchstrichterlicher Ansicht in diesen Fällen unter den gegebenen Umständen nicht von privaten Veräußerungen, sondern von einer Fortführung der gewerblichen Tätigkeit auszugehen.⁹⁶³ Der BFH begründet seine Entscheidung damit, daß der Steuerpflichtige die Gegenstände nur ins Privatvermögen überführt, um diese bei der ersten sich bietenden Gelegenheit veräußern zu können. Dieser enge zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen der Entnahme und der Veräußerung rechtfertigt eine auch weiterhin gewerbliche Zuordnung der Einkünfte, da die betrieblichen Abwicklungsvorgänge noch nicht vollständig abgeschlossen sind.⁹⁶⁴

Hieran schließt sich nun die Frage an, warum die Rechtsprechung nicht in ähnlicher Weise im Rahmen der Betriebsverpachtung entschieden hat. So liegt ein wesentlicher Unterschied zwischen einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) und einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) darin, daß der ganze Gewerbebetrieb bei der Veräußerung an einen einzelnen Dritten verkauft wird. Bei einer Betriebsaufgabe werden hingegen die Wirtschaftsgüter entweder an verschiedene Abnehmer veräußert oder ins Privatvermögen überführt.⁹⁶⁵ Werden die Wirtschaftsgüter mit der Absicht entnommen, die Gegenstände aus dem Privatvermögen an einen einzelnen Abnehmer zu veräußern, um die Besteuerung eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu umgehen, müßte entsprechend der Argumentation der Richter dieser Vorgang ebenfalls als gewerblich i. S. einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) zu qualifizieren sein, da auch in diesem Fall der enge zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen der Entnahme und der Veräußerung an einen einzelnen Erwerber gegeben ist. Damit wäre die Besteuerung eines Geschäfts- oder Firmenwerts ebenfalls sichergestellt, ohne daß diesem eine besondere Behandlung zuteil wird. Letztlich ist auch hier zu prüfen, ob durch eine derartige Gestaltung nicht die Tatbestandsmerkmale des § 42 AO erfüllt sind.

⁹⁶³ BFH vom 7.3.1957, BStBl. III 1957, 209; BFH vom 6.2.1962, BStBl. III 1962, 190.

⁹⁶⁴ BFH vom 29.11.1963, BStBl. III 1964, 45.

⁹⁶⁵ BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 71.

c) Verkauf an einen Erwerber nach langfristiger Verpachtung

Als letzte Möglichkeit steht es dem Verpächter nach erklärter Betriebsaufgabe frei, die Gegenstände langfristig an den früheren oder einen neuen Pächter vollständig zu verpachten. Unter der Voraussetzung, daß ein Geschäfts- oder Firmenwert mit Betriebsaufgabe existiert, wird ein potentieller Käufer im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe einen höheren Kaufpreis für die Vermögensgegenstände aufbringen, als es durch die einzelnen Substanzwerte gerechtfertigt erscheint. Dies läßt sich nur mit der Existenz eines Geschäfts- oder Firmenwerts begründet.

Ebenso wird auch ein Pächter an den im Zusammenhang stehenden und zuvor betrieblich genutzten Gegenständen besonders interessiert sein. Zwar ist mit Betriebsaufgabe das bildlich gesprochene „Band“⁹⁶⁶ der Verbundenheit zwischen den im Betriebsvermögen eingesetzten Vermögensgegenständen gelöst.⁹⁶⁷ Dem Pächter stehen jedoch solche Pachtobjekte zur Verfügung, deren Zusammensetzung kurze Zeit zuvor noch wirtschaftliches Handeln ermöglicht hat.⁹⁶⁸ In gewisser Weise verspricht der Einsatz der Pachtgegenstände wirtschaftlichen Erfolg, da sich aus deren Nutzung positive Ertragserwartungen ableiten lassen.⁹⁶⁹ Hierauf läßt sich auch die Bereitschaft des Pächters zurückführen, für eine anschließende Verpachtung der ursprünglich betrieblichen Vermögensgegenstände einen höheren Pachtzins zu entrichten, als dies für die einzelnen Gegenstände üblich wäre.⁹⁷⁰

Fraglich ist nun, welche Entwicklung ein bei Betriebsaufgabe vorhandener Geschäfts- oder Firmenwert nehmen wird und worauf sich dieser auch zukünftig begründen kann. Um dies nach Jahren noch beurteilen zu können, soll zuerst auf die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts während der eigentlichen Betriebsverpachtung eingegangen werden. Da bei einer Betriebsverpachtung alle

⁹⁶⁶ PRESTING, FR 1992, 425, 428.

⁹⁶⁷ BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474, 478.

⁹⁶⁸ Ähnlich FÄRBER, BuW 1994, 333.

⁹⁶⁹ Daneben steht es dem neuen Pächter ebenfalls offen, das möglicherweise gut ausgebildete Personal weiterhin zu beschäftigen. Diese Tatsache kann einen Firmenwert begründen, jedoch läßt sich dies mit Betriebsaufgabe nicht in einen finanziellen Vorteil ausdrücken, da sich kein Anspruch ableiten läßt, der eine Vergütung für den Verpächter rechtfertigt. Ebenso löst sich ein guter Ruf der Firma des ursprünglichen Betriebsinhabers mit Betriebsaufgabe auf und kann folglich auch von dem Pächter nicht nützlich sein.

⁹⁷⁰ K. F. WENDT, StKongrRep. 1976, 173, 196.

wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Pächter überlassen werden müssen und Unklarheit darüber besteht, ob ein Geschäfts- oder Firmenwert das Wesentlichkeitskriterium erfüllt, sollte dieser stets mit verpachtet werden.⁹⁷¹ Da aus Sicht der Rechtsprechung die Betriebsverpachtung lediglich eine „bloße Betriebsunterbrechung“⁹⁷² ist, kann ein originären oder derivativen Geschäfts- oder Firmenwert auch fortbestehen. Am Ende der Betriebsverpachtung hat der Verpächter gem. §§ 581 Abs. 2, 556 BGB einen Rückgabeanspruch auf alle Pachtobjekte. Dies beinhaltet aber auch mögliche Wertsteigerungen, so daß dem Pächter kein Vermögensausgleich zukommt.⁹⁷³ Anders könnte jedoch der Fall zu beurteilen sein, in dem zu Beginn der Pacht kein Geschäfts- oder Firmenwert existiert und daher an den Pächter weder verpachtet noch von diesem genutzt werden kann. Wenn sich für diesen Fall mit Ende der Betriebsverpachtung ein Geschäfts- oder Firmenwert ermitteln läßt, kann dessen Entstehung nur auf den Pächter zurückzuführen sein. Die Rechtsprechung vertritt jedoch auch hier die Auffassung, daß der Pächter mit Pachtende alle Vorteile des Gewerbebetriebs verliert, weil die Verpachtung eine Nutzungsüberlassung auf Zeit ist. Daher kann der Pächter keinen Vermögensausgleich beanspruchen.⁹⁷⁴

Im Gegensatz zur Betriebsverpachtung muß nun für die private Verpachtung untersucht werden, welche Wertentwicklung ein im fortgeführten Betriebsvermögen existierender Geschäfts- oder Firmenwert nach jahrelanger Verpachtung nimmt. Dabei soll auf den Fall abgestellt werden, bei dem die Gegenstände nach jahrelanger privater Verpachtung insgesamt an einen Erwerber veräußert werden. Der Verpächter verfügt seit seiner Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) über keinen Gewerbebetrieb mehr. Daher kann der Verpächter nicht wie bei der Betriebsverpachtung dem Pächter einen Gewerbebetrieb, sondern nur im Privatvermögen befindliche Gegenstände zur Nutzung überlassen:

⁹⁷¹ GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 328; KNOPPE, Betriebsverpachtung - Betriebsaufspaltung, S. 196; MATHIAK, FR 1984, 129, 132.

⁹⁷² 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.

⁹⁷³ BGH vom 12.5.1986, GmbHR 1986, 347.

⁹⁷⁴ BGH vom 12.5.1986, GmbHR 1986, 347, 348; a. A. FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, Rn. 331, S. 202, der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung in der Entstehung ei-

Wenn nun der höchstrichterlichen Fiktion gefolgt wird, daß auch weiterhin ein Geschäfts- oder Firmenwert im Betriebsvermögen ohne einen Gewerbebetrieb fortbesteht, stellt sich die Frage nach der Wertbeständigkeit eines solchen. Aus Sicht der Rechtsprechung „verflüchtigt“⁹⁷⁵ sich jeder Geschäfts- oder Firmenwert⁹⁷⁶ eines laufenden Gewerbebetriebs im Laufe der Pachtzeit immer zumindest teilweise, unabhängig davon, ob der Pächter ein branchengleiches oder branchenfremdes Unternehmen ist.⁹⁷⁷ Das Verflüchtigen wird durch langfristige Pachtverträge und Schwierigkeiten, die die Existenz des Gewerbebetriebs gefährden, zusätzlich noch verstärkt.⁹⁷⁸ Da aber annahmegemäß zum einen ein langer Pachtzeitraum unterstellt wird, muß von einer Verflüchtigung ausgegangen werden. Zum anderen wurde durch die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) einem Geschäfts- oder Firmenwert die Existenzgrundlage vollständig genommen, so daß ein solcher nicht mehr vorliegen kann. Wird dennoch ein Geschäfts- oder Firmenwert festgestellt, kann dieser nur im Gewerbebetrieb des Pächters entstanden sein.⁹⁷⁹ Eine dementsprechende Folge ist einerseits dadurch zwingend, da sich ein Geschäfts- oder Firmenwert nur innerhalb eines laufenden Gewerbebetriebs bilden und nur so existieren kann. Andererseits sprechen praktische Erwägungen für eine solche Entscheidung. Wenn nun der Pächter seinen Gewerbebetrieb veräußern möchte, werden sich die Auswirkungen⁹⁸⁰ eines Geschäfts- oder Firmenwerts bspw. in Form eines guten Rufs, eines Kundenstamms, gut ausgebildeter Mitarbeiter oder auch positiver Ertragserwartungen auf seinen eigenen Gewerbebetrieb beziehen. Werden nun nach

nes originären Geschäftswert durch den Pächter eine mögliche verdeckte Gewinnausschüttung sieht; KORN, Kölner Hdbch. Betriebsaufspaltung, Tz. 406, S. 129.

⁹⁷⁵ FG Rhld.-Pf. vom 21.2.1994, 5 K 1770/92, n. v., rkr.

⁹⁷⁶ Vgl. BFH vom 18.8.1993, BStBl. II 1993, 9, zur Zusammensetzung eines Geschäfts- und Firmenwerts; die Entscheidung betrifft den Kundenstamm eines Unternehmens als Teil der Geschäfts- und Firmenwerts. In ihrer Gesamtheit machen die immateriellen Faktoren wie bspw. der gute Ruf des Unternehmens, der Kundenstamm, die Bezugs- und Absatzquoten, der Standort, die Organisation, das Know-how, die Belegschaftsqualität, den Firmenwert aus.

⁹⁷⁷ KORN, Kölner Hdbch. Betriebsaufspaltung, Tz. 406, S. 129, vertritt die Auffassung, daß ein Geschäftswert dem Wertverzehr unterliegt und sich verflüchtigt. Dabei geht KORN von einer Nutzungsdauer zwischen 5 und 8 Jahren aus.

⁹⁷⁸ FG Rhld.-Pf. vom 21.2.1994, 5 K 1770/92, n. v., rkr.

⁹⁷⁹ KORN, Kölner Hdbch. Betriebsaufspaltung, Tz. 406, S. 129, ist der Ansicht, daß der verflüchtigte Geschäftswert durch einen originären ersetzt wird; PAUS, FR 1989, 729, 731, weist darauf hin, daß sich aus Gründen der Gesetzeswidrigkeit in einem im Privatvermögen befindlichen „verpachteten Betrieb“ kein dem Verpächter gehörender Geschäfts- oder Firmenwert bildet.

langjähriger Pacht die Gegenstände veräußert, kann der Verpächter, da sein Gewerbebetrieb nicht mehr vorliegt, ausschließlich die Zeitwerte der Pachtgegenstände realisieren. Somit ist die Gefahr eines Mißbrauchs ausgeschlossen.

Daher bleibt festzuhalten, daß eine Sonderbehandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Falle einer langfristigen Verpachtung jeglicher Notwendigkeit entbehrt, da eine Gefährdung durch einen Mißbrauch nicht besteht. Im Gegenteil droht in diesem Fall sogar die Gefahr einer ungewollten systemwidrigen Doppelbesteuerung, indem der Geschäfts- oder Firmenwert neben der Besteuerung im Rahmen des erhöhten Pachtzinses zusätzlich bei einer späteren Veräußerung der Gegenstände einer nochmaligen Besteuerung (§§ 24, 15 EStG) unterzogen wird.⁹⁸¹

4. Ergebnis

Insgesamt kann festgestellt werden, daß weder für den Fall der Veräußerung der Wirtschaftsgüter an mehrere Käufer, noch für den Fall einer langfristigen Pacht-dauer die Gefahr eines Mißbrauchs besteht. Nur wenn die Gegenstände nach kurzfristiger privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) an einen Käufer veräußert werden, besteht die Möglichkeit, daß die Besteuerung eines Geschäfts- oder Firmenwerts mißbräuchlich umgangen werden kann. Eine Besteuerung kann aber dadurch sichergestellt werden, daß dieser Fall ähnlich der Behandlung der mißbräuchlich gestalteten kurzfristigen Veräußerung nach einer Betriebsaufgabe behandelt wird, in dem die gewerbliche Tätigkeit bis zur eigentlichen Veräußerung der Pachtgegenstände ausgeweitet wird bzw. die Vorschrift des § 42 AO angewandt wird. Somit ist eine Sonderstellung des Geschäfts- oder Firmenwerts nach einer Betriebsverpachtung nicht notwendig. Die Rechtsprechung bleibt letztlich eine schlüssige Begründung der Sonderbehandlung schuldig.

⁹⁸⁰ BFH vom 18.8.1993, BStBl. II 1993, 9; BFH vom 12.6.1996, BStBl. II 1996, 527.

⁹⁸¹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 795.

II. Steuerbegünstigte Betriebsaufgabe

1. Einkommensteuerliche Voraussetzungen für eine begünstigte Betriebsaufgabe

Eine weitere Problematik⁹⁸², die aus der Sonderbehandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts erwächst, bezieht sich auf die Anwendung der Steuervergünstigungen gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.), die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, einen Aufgabegewinn nach erklärter Betriebsaufgabe begünstigt zu besteuern.⁹⁸³

Allgemein steht jedem Steuerpflichtigen, der mit endgültiger Einstellung der werbenden Tätigkeit den Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht, die Steuervergünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) zu.⁹⁸⁴ Hierzu müssen die wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb eines „kurzen Zeitraums“⁹⁸⁵ verwertet werden. Als Rechtsfolge wurde dem Steuerpflichtigen bis Ende des Veranlagungszeitraums 1998 ein Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und die Belastung des Aufgabegewinns mit dem hälftigen durchschnittlichen Steuersatz (§ 34 EStG a. F.) gewährt.⁹⁸⁶ Ab dem 1. Januar 1999 wird neben dem Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) das „Fünftelungsverfahren“⁹⁸⁷ angewandt, um die sich sonst aus der Versteuerung des Aufgabegewinns ergebende, verschärfende Progression abzumildern.⁹⁸⁸

Von dieser Vergünstigung ist die allmähliche Betriebsabwicklung ausgeschlossen. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH tritt diese zwangsläufig mit Über-

⁹⁸² Neben der zweifelhaften Anwendung der Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe nennt L. SCHMIDT, FR 1978, 244 f., noch weitere praxisbezogene Problemfelder.

⁹⁸³ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 458; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 676; ders., EStG, § 16 Rz. 690 ff.

⁹⁸⁴ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 184; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 789; REIS in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 30 ff.

⁹⁸⁵ BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710, 712; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 71.

⁹⁸⁶ Vgl. BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 71 f., BFH vom 28.4.1971, BStBl. II 1971, 630; BFH vom 18.5.1983, BStBl. II 1983, 771; BFH vom 9.8.1989, BStBl. II 1989, 973; BFH vom 18.12.1990, BStBl. II 1991, 512, L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 4, zur rechtssystematischen Bedeutung des § 16 EStG.

⁹⁸⁷ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 27 f.

⁹⁸⁸ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 256 f.

schreitung des kurzen Zeitraums für den Verkauf bzw. die Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen ein.⁹⁸⁹ Die Gewinne aus der Verwertung des Betriebsvermögens werden nicht den außerordentlichen Einkünften (§ 34 EStG n. F.; bislang: § 34 EStG a. F.), sondern den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) zugeordnet.⁹⁹⁰ Für den Steuerpflichtigen ergibt sich hieraus zum einen die Anwendung des ungekürzten persönlichen Steuersatzes. Zum anderen unterliegen diese Gewinne der Gewerbesteuer (§ 2 GewStG). Im Endeffekt würde somit die allmähliche Betriebsabwicklung im Vergleich zur begünstigten Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zu einer vergleichsweise höheren Gesamtsteuerbelastung führen.

2. Ausmaß der Begünstigung für die Betriebsverpachtung

Erklärt der Steuerpflichtige im Rahmen der Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), bleibt eine Geschäfts- oder Firmenwerts bei der Ermittlung eines Aufgabegewinns entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik ohne Berücksichtigung.⁹⁹¹ Diese Sonderbehandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts hat jedoch keinen Einfluß auf die begünstigte Besteuerung der übrigen Wirtschaftsgüter,⁹⁹² so daß der Steuerpflichtige in den Genuß der Steuervergünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) kommt.

a) Anwendung der §§ 16, 34 EStG auf alle Wirtschaftsgüter mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts

Um im Fall der Betriebsverpachtung über die systemgerechte Anwendungen der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) urteilen zu können, ist das Rechtsinstitut dahingehend zu untersuchen, ob durch die erklärte Betriebsaufgabe und die Fortführung des Geschäfts- oder Firmenwerts nach ge-

⁹⁸⁹ BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710, 712; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 71.

⁹⁹⁰ BFH vom 10.9.1957, BStBl. III 1957, 414; BFH vom 6.2.1962, BStBl. III 1962, 190; BFH vom 7.11.1963, BStBl. III 1964, 70; BFH vom 20.8.1964, BStBl. III 1964, 504; BFH vom 28.10.1964, BStBl. III 1965, 88; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 7.

⁹⁹¹ Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

werblicher Verpachtung entweder die Tatbestandsmerkmale einer begünstigten Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) oder die einer allmählichen Betriebsabwicklung erfüllt werden. Grundsätzlich verneint die Rechtsprechung das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer allmählichen Betriebsabwicklung im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung.⁹⁹³ Um jedoch eine Entscheidung finden zu können, soll von den durch die Rechtsprechung vorgegebenen Entscheidungskriterien⁹⁹⁴ ausgegangen werden. Entsprechend der höchstrichterlichen Beurteilung ist also im besonderen auf die Zeitdauer zwischen dem Beginn und dem Ende der Verwertung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen zu achten, da die Länge der Zeitdauer über die Qualifikation als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) oder als allmähliche Betriebsabwicklung entscheidet. Für die Betriebsverpachtung hat der BFH entschieden, daß die Betriebsaufgabe im Zeitpunkt des Zugangs der Aufgabenerklärung bei den Finanzbehörden beginnt und endet.⁹⁹⁵ Das Betriebsvermögen gilt ab diesem Zeitpunkt als entnommen und dem Privatvermögen zugehörig. Dieser Ansicht des BFH kann nur zugestimmt werden, wenn sich mit Betriebsaufgabe kein Geschäfts- oder Firmenwert feststellen läßt und somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständig entnommen wurden. Für diesen Fall ist die Anwendung der Steuervergünstigungen gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) gesetzeskonform.

Die Existenz eines Geschäfts- oder Firmenwerts macht hingegen eine genauere Betrachtung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des übrigen Betriebsvermögens einerseits und eines Geschäfts- oder Firmenwerts im fortgeführten

⁹⁹² Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

⁹⁹³ In seinem Urteil verweist der BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 458, auf die Entscheidung vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, und bemerkt, daß das Urteil keinen Fall der Betriebsverpachtung betrifft.

⁹⁹⁴ Eine Betriebsaufgabe liegt dann vor, wenn der Betrieb in der Weise als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufgelöst wird, daß die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden (BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227; BFH vom 21.5.1992, BFH/NV 1992, 659; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 192 f.).

⁹⁹⁵ Die Betriebsaufgabe ist, „... sofern ihre Wirkung keine weiteren Handlungen erforderlich macht, mit dem Zugang der Betriebsaufgabenerklärung vollzogen und abgeschlossen.“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457).

Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb andererseits notwendig. Des weiteren ist zu untersuchen, ob ein Geschäfts- oder Firmenwert eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, da dieser nicht immer zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs gehört.⁹⁹⁶

Wenn ein Geschäfts- oder Firmenwert als unwesentlich zu charakterisieren ist, steht die Zurückbehaltung von Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb einer tatbestandsmäßigen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nicht entgegen, da sich die Beurteilung ausschließlich auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen konzentriert.

Besitzt demgegenüber ein verpachteter Geschäfts- oder Firmenwert die Eigenschaft einer wesentlichen Betriebsgrundlage, kann nur von einer begünstigten Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ausgegangen werden, wenn die im Privatvermögen befindlichen Gegenstände innerhalb eines kurzfristigen Zeitraums⁹⁹⁷ endgültig veräußert werden. Für diesen Fall wird entsprechend den Anforderungen des BFH eine begünstigte Betriebsaufgabe nur verwirklicht, wenn auch der Geschäfts- oder Firmenwert und damit die letzte wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsvermögen verwertet wird. Sowohl die Gewährung des Freibetrags (§ 16 Abs. 4 EStG) und die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 1998 gültige Anwendung des hälftigen durchschnittlichen Steuersatzes (§ 34 Abs. 1 EStG a. F.), als auch das ab dem 1. Januar 1999 geltende „Fünftelungsverfahren“⁹⁹⁸ (§ 34 Abs. 1 EStG n. F.) entsprechen dann der Systematik des Einkommensteuerrechts.

Da aber auch eine private Verpachtung (§ 21 EStG) üblicherweise langfristig ausgerichtet ist, wird zwischen der Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen ohne einen Geschäfts- oder Firmenwert und deren Verkauf regelmäßig der für

⁹⁹⁶ Zust. BFH vom 4.2.1982, BStBl. II 1982, 348, 349; BFH vom 12.11.1985, BStBl. II 1986, 311, 314 f.; BFH vom 25.5.1988, BFH/NV 1989, 258, 259; BFH vom 9.10.1996, HFR 1997, 308, 309; wahrscheinlich auch BFH vom 23.10.1974, BStBl. II 1975, 204, 205; abl. FG Ba.-Württ. vom 3.5.1995, 7 K 133/93, n. v., rkr; STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7744, hält die Wesentlichkeit im Einzelfall für fraglich.

⁹⁹⁷ BFH vom 26.5.1993, BStBl. II 1993, 710, 712; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 71.

⁹⁹⁸ Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) geforderte kurzfristige Zeitraum überschritten, so daß hier eine allmähliche Betriebsabwicklung vorliegt. Daher ist der in der Literatur vertretenen Meinung zuzustimmen, daß die Steuervergünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) nicht in jedem Fall berücksichtigt werden dürfte, da mit der Betriebsaufgabeerklärung nicht alle Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen entnommen werden.⁹⁹⁹ Somit verstößt die pauschale Anwendung der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) auf den Betriebsaufgabegewinn, der sich aus der Überführung der übrigen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen ergibt, gegen die Systematik des Einkommensteuerrechts.

b) Ausschluß eines Geschäfts- oder Firmenwert von den Steuervergünstigungen der §§ 16, 34 EStG

Darüber hinaus ist die Besteuerung des Gewinnanteils, der im Zusammenhang mit der Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen Pachtgegenstände steht und auf einen Geschäfts- oder Firmenwert entfällt, ebenfalls einer kritischen Begutachtung zu unterziehen. Grundsätzlich unterliegt ein Geschäfts- oder Firmenwert nur der Besteuerung, wenn dieser zusammen mit dem gesamten Gewerbebetrieb veräußert (§ 16 Abs. 1 EStG) und somit konkretisiert wird. Eine Besteuerung des anteiligen Veräußerungsgewinns, der sich bei dem Verkauf der im privat verpachteten Gegenstände auf einen Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, geschieht somit entgegen der bisher gültigen Rechtsprechung, da hierdurch nicht der Tatbestand einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) verwirklicht wird.¹⁰⁰⁰ Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert dennoch besteuert wird, ist zu überlegen, welchen Einkünften der Gewinn zugeordnet werden muß. Stellt nämlich der Geschäfts- oder Firmenwert eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, muß hinsichtlich der Zuordnung und Besteuerung der Einkünfte auch in diesem Fall wie bei den übrigen Betriebsgrundlagen darüber entschieden werden, ob die Voraussetzungen für eine begünstigte Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) gegeben sind.

⁹⁹⁹ SÖFFING in LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 156.

Wird demnach der Geschäfts- oder Firmenwert innerhalb eines entsprechend „kurzen Zeitraums“¹⁰⁰¹ verwertet, muß der anteilige Gewinn ebenfalls wie der übrige Aufgabegewinn der begünstigten Besteuerung gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) zugeführt werden.¹⁰⁰² Bei überschreiten desselben, muß der gesamte Aufgabegewinn, der sich sowohl auf die übrigen Betriebsgrundlagen, als auch einen Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, der laufenden gewerblichen Besteuerung (§ 15 EStG) und der Gewerbesteuer (§ 2 GewStG) unterworfen werden. Eine Zuordnung des anteiligen Veräußerungsgewinns als nachträgliche gewerbliche Einkünfte (§§ 24, 15 EStG) ist dagegen in jedem Fall einkommensteuerlich unsystematisch, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen direkt mit der Existenz des Gewerbebetriebs verbunden sind und dadurch immer nur zwischen einer Qualifizierung zu den begünstigten außerordentlichen Einkünften gem. § 34 Abs. 2 EStG n. F. (bislang: § 34 Abs. 2 EStG a. F.) und den laufenden gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) unterschieden werden kann. Eine Qualifizierung des Veräußerungsgewinns als nachträgliche gewerbliche Einkünfte (§§ 24, 15 EStG) ist jedoch wie bereits gezeigt nur für gewerbliche Einkünfte aus der Verwertung von Restbetriebsvermögen möglich,¹⁰⁰³ zu denen wesentliche Betriebsgrundlagen keinesfalls gehören können.¹⁰⁰⁴

Erfüllt der Geschäfts- oder Firmenwert nicht die Eigenschaft einer wesentlichen Betriebsgrundlage, erscheint die Behandlung als Restbetriebsvermögen und die sich hieraus zwangsläufig ergebende Zuordnung zu den nachträglichen gewerblichen Einnahmen (§§ 24, 15 EStG) konsequent und systematisch. Die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Zwangsrestvermögen wurde jedoch bereits hinreichend als fehlerhaft aufgezeigt und als systemwidrig gerügt.¹⁰⁰⁵ Daher kann

¹⁰⁰⁰ GÄNGER in HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, EStG, § 16 Rz. 328.

¹⁰⁰¹ BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227; BFH vom 21.5.1992, BFH/NV 1992, 659; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225, 226; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 192 f.

¹⁰⁰² FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 158, mit Verweis auf L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 676; später a. A. L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 713.

¹⁰⁰³ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 36.

¹⁰⁰⁴ Dazu § 5 D II, S. 132 ff.

¹⁰⁰⁵ Dazu § 5 D II, S. 132 ff.

die konsequente Fortführung der fehlerhaften Qualifizierung nicht zu einer systematischen Beurteilung führen.

Wenn nun aber der BFH, unabhängig von einer Beurteilung der Wesentlichkeit eines Geschäfts- oder Firmenwerts, entschieden hat, den Aufgabegewinn aus den übrigen Betriebsgrundlagen begünstigt zu besteuern, muß zwangsläufig auch der Gewinn, der sich anteilig auf den Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) begünstigt besteuert werden. Ein Ausschluß von der begünstigten Besteuerung des anteiligen Gewinns ist unsystematisch.

3. Ergebnis

Die Ausführungen zeigen, daß neben der Sonderbehandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb, die dem Steuerrecht grundsätzlich fremd ist, eine weitere Systemuntreue bei der Anwendung der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) zum Vorschein kommt. Grundsätzlich setzt die begünstigte Besteuerung der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) das Vorliegen einer kurzfristigen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) voraus. Die Voraussetzungen werden jedoch nur in den seltensten Fällen verwirklicht. Die notwendige Konsequenz, die sich hieraus ergeben müßte, wäre in den weitaus meisten Fällen, von einer allmählichen Betriebsabwicklung auszugehen.

Die Diskrepanz zwischen der Entscheidung der Rechtsprechung und den gesetzlichen Tatbeständen wird in der unterschiedlichen Besteuerung offenkundig: So verfolgt die Rechtsprechung durch die Anwendung der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) auf den Aufgabegewinn nach erklärter Betriebsaufgabe einerseits und der nachträglichen Besteuerung (§§ 24, 15 EStG) des auf den Geschäfts- oder Firmenwerts bezogenen Veräußerungsgewinns andererseits eine mit dem Einkommensteuerrecht unvereinbare „Zwitterlösung“, um dem Verpächter zumindest teilweise die Begünstigung zu gewähren. Unabhängig von der bereits aufgezeigten systemwidrigen Beurteilung der dogmatischen Qualifikation des Geschäfts- oder Firmenwerts als Restbetriebsvermögen führt nur eine einheitliche Besteuerung des gesamten Aufgabegewinns zu einer widerspruchsfreien Lösung.

H. Systembrüche und Fragwürdigkeiten des Rechtsinstituts und deren Auswirkungen auf die Rechtssicherheit

Die bisherigen Untersuchungen zeigen, daß die Betriebsverpachtung in mehrfacher Weise gegen das Einkommensteuerrecht verstößt. So werden durch die Aufgabeerklärung und den Beurteilungswandel zwei neue Tatbestände der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) geschaffen, die dem Einkommensteuerrecht fremd sind. Dabei wird die systemkonforme Betriebsaufgabe, die durch die Nutzungsänderung der Pachtgegenstände verwirklicht wird, vollständig ignoriert. Überdies entbehrt sowohl die einkommensteuer- als auch gewerbsteuerliche Zuordnung der Einkünfte jeglicher steuerlicher Systematik. Zudem ist die Qualifikation des Geschäfts- oder Firmenwerts als Restbetriebsvermögen nicht systemgerecht. Auch ist die Ablehnung der Steuervergünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) für den anteiligen Veräußerungsgewinn, der sich aus dem Verkauf der im Privatvermögen befindlichen Gegenstände nach fortgeführter privater Verpachtung ergibt und sich auf den Gewerbebetrieb bzw. Firmenwert bezieht, nicht gesetzeskonform. Zusätzlich besteht durch die Verwendung der Fiktion des Betriebsvermögens ohne Gewerbebetrieb die Gefahr eines Verstoßes gegen das Realisationsprinzip und einer Doppelbesteuerung.

Neben den Verstößen gegen die Systematik besteht Rechtsunklarheit zum einen hinsichtlich des Realisationszeitpunkts eines Aufgabegewinns bei erklärter Betriebsaufgabe, zum anderen über den Umfang und das Ausmaß des Wesentlichkeitskriteriums. Zudem verfügt die Betriebsverpachtung durch das Verpächterwahlrecht über ein Rechtskonstrukt, das entweder im Widerspruch zum Einkommensteuerrecht oder zu den Voraussetzungen der Betriebsverpachtung steht und somit zu keiner in sich schlüssigen Lösung führt. Überdies läßt der Verzicht auf die Nachweispflicht die sonst übliche wirtschaftliche Betrachtung vermissen, die mißbräuchliche Gestaltungen zur Steuervermeidung auszuschließen versucht.

Diese Vielzahl von Fragwürdigkeiten und Systembrüchen führen zur Rechtsunsicherheit.