

§ 8 Schlußbemerkung

A. Zusammenfassung

Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs bedeutet entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik die tatbestandsmäßige Realisierung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.). Die sich hieraus ergebenden steuerlichen Rechtsfolgen in Form der Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven werden von der Rechtsprechung und auch von Teilen des Schrifttums als unbillig empfunden. Daher gehörte es stets zu ihren Bemühungen, diese aus ihrer Sicht unbefriedigenden steuerlichen Konsequenzen auszuschließen. Der derzeitige höchstrichterliche Lösungsansatz zur Betriebsverpachtung weist jedoch erhebliche Mängel auf: Zwar wird das gewünschte Ergebnis erreicht. Das Rechtsinstitut scheint jedoch mit der verfassungsrechtlich zugesicherten Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 GG) unvereinbar zu sein. Hieraus entsteht Rechtsunsicherheit, die auf der Basis des einfachen Rechts in Systembrüchen und Fragwürdigkeiten zum Ausdruck kommt. Einerseits wurden durch die Rechtsprechung nämlich neue, dem Einkommensteuerrecht fremde Betriebsaufgabebetstände kreiert. Andererseits wird die durch die Verpachtung realisierte Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) höchstrichterlich abgelehnt. Zudem bleibt die dem Einkommen- und Gewerbesteuerrecht entsprechende Einkunftsqualifizierung für die Betriebsverpachtung unbeachtet. Auch wird dem Geschäfts- oder Firmenwert eine dem Steuerrecht bislang fremde Qualifikation zuteil, woraus sich im Zusammenhang mit der Anwendung der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) weitere Widersprüchlichkeiten ergeben und das Realisationsprinzip gefährdet wird. Außerdem bleiben Fragen zur Ausübung des Verpächterwahlrechts ungeklärt. Zusätzlich sind Voraussetzungen des Rechtsinstituts zum einen unzureichend umschrieben. Hierdurch wird dem Steuerpflichtigen erschwert, die steuerlichen Folgen seines Handels beurteilen zu können. Zum anderen begünstigt die Rechtsprechung die Gefahr von Gestaltungsmissbräuchen, indem er die steuerliche Behandlung der Betriebsverpachtung auf die Absichten des Steuerpflichtigen ausrichtet und die Nachprüfungsmöglichkeiten der Finanzbehörden somit erheblich beschränkt.

Aus diesen Gründen ist der höchstrichterliche Regelungsversuch¹³²⁸ abzulehnen.

Bei der Suche nach einer geeigneten Alternative wird zuerst auf bereits gesetzlich fixierte Lösungsversuche ähnlicher Probleme zurückgegriffen, um die Methodik des Normengebers kennenzulernen. Dabei sind zum einen die tatbestandsmäßigen Bedingungen für ein Einschreiten des Gesetzgebers Gegenstand der Untersuchung. Mit der Erkenntnis, daß der Tatbestand der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) Grundvoraussetzung jedes Lösungsansatzes ist, wird zum anderen das Begriffsverständnis des Gesetzgebers zur Unbilligkeit mit dem der Rechtsprechung verglichen. Die Analyse ergibt einerseits, daß der Normengeber verschiedenste für ihn unbefriedigende Besteuerungsfolgen auf unterschiedlichste Weise zu lösen versucht. Andererseits stimmt keiner dieser kodifizierten Fälle in dem Umfang, in dem es der BFH empfindet, mit der angeblich unbilligen Besteuerung einer angenommenen Betriebsaufgabe bei einer Betriebsverpachtung überein, so daß das höchstrichterliche Verständnis über unbillige Besteuerungsfolgen sich nicht mit dem des Normengebers deckt.

Dies läßt den Schluß zu, daß es für den Gesetzgeber zu keiner weiteren durch eine Betriebsaufgabe hervorgerufenen unbilligen Besteuerung kommt, als zu diejenigen, die bereits durch die Vorschriften der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) gesetzlich geregelt sind. Damit fehlt es aber an einer Begründung für eine Sonderbehandlung der Betriebsverpachtung. Hierdurch scheint das Rechtsinstitut nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Art. 1 GG) im Einklang zu stehen. Der von KNOBBE-KEUK vorgestellte Ausweg in Form des fortgeführten Betriebsvermögens ohne Gewerbebetrieb kann lediglich eine Lösung für ein Detailproblem bieten. Die Betriebsverpachtung bedarf hingegen einer vollständigen Neuregelung. Infolgedessen kann als Reformvorschlag dieser Arbeit ausschließlich die gesetzliche Vorschrift des § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) mit ihren steuerlichen Rechtsfolgen Anwendung finden.

¹³²⁸ 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.

B. Ausblick

Die Aufgabe, eine fundierte Prognose abzugeben, welchen Fortgang die Betriebsverpachtung in Zukunft nehmen wird, ist hinsichtlich der Entwicklungen der Rechtsprechung zusammen mit denen der Literatur von den gesetzgeberischen zu differenzieren.

Auf der einen Seite läßt sich eine Tendenz darin erkennen, daß das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung durch den BFH immer mehr als ein letzter „Rettungsanker“ dafür genutzt wird, um im Zusammenhang mit dem Wegfall¹³²⁹ der Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung¹³³⁰ den „freien Fall“ bis zur zwangsweisen Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven aufzuhalten und die als „bedenklich“¹³³¹ umschriebenen Rechtsfolgen auszuschließen versucht. Die Rechtsprechung¹³³² greift mit Zustimmung der literarischen Meinung¹³³³ auf die Grundsätze der Betriebsverpachtung zurück und nimmt in den Fällen der Betriebsaufspaltung, in denen neben diesen auch die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung gegeben sind und aufgrund der Subsidiarität die Betriebsaufspaltung der Betriebsverpachtung vorgezogen wurde,¹³³⁴ mit Wegfall einer der Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung zukünftig eine Betriebsverpachtung an.¹³³⁵ Dies stellt jedoch keine außerordentlich steuerrechtliche Besonderheit dar, sondern bedeutet lediglich die kontinuierliche und strikte Fortführung eines systematischen Fehlers, in dem die Zuordnung der Einkünfte auf einer dem

¹³²⁹ BFH vom 25.8.1993, BStBl. II 1994, 23.

¹³³⁰ 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.

¹³³¹ BFH vom 15.12.1988, BStBl. II 1988, 363, 365 der die steuerlichen Konsequenzen mit dieser Begriffswahl gemildert umschreibt; KNOBBE-KEUK in PRIESTER/TIMM, Abschied von der Betriebsaufspaltung?, S. 55, 61; wird in ihrer Wortwahl deutlicher und bezeichnet die Besteuerung mit Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen als „brutale Konsequenz“; ähnlich auch GROH, WPg 1989, 679, 682, der die zwangsweise Betriebsaufgabe als „Katastrophe“ umschreibt.

¹³³² Zweifelnd BFH vom 13.12.1983, BStBl. II 1984, 474, 479; zustimmend BFH vom 25.8.1993, BStBl. II 1994, 23.

¹³³³ LEMM, DStR 1987, 218; KANZLER, FR 1994, 21; o. V., DB 1975, 2013 f.; o. V., DSz 1984, 408, 409; SÖFFING, DStR 1992, 633, 636; WINTER, GmbHR 1995, 34; FICHTELMANN, DSz 1991, 257, 258; ders., INF 1997, 460, 461 f.; SCHULZE ZUR WIESCHE, RWP 5.5, 41, 49; HEIDEMANN, INF 1988, 409 f.; FELIX, StB 1997, 145, 151; KALIGIN, BB 1996, 2017, 2018.

¹³³⁴ Dazu § 2 B II 2, S. 30 f.

¹³³⁵ SCHULZE ZUR WIESCHE, RWP 5.5, 41, 50.

Einkommensteuerrecht fremden und damit systemwidrigen Qualifizierung beruht und an dem beide Rechtsinstitute „kränkeln“.¹³³⁶

Als eine vollkommen neue Rechtsfigur zeigt sich die durch das Finanzministerium und die OFD des Landes Baden-Württemberg im Oktober 1984 eingeführte Möglichkeit der „Betriebsverpachtung ohne Gewerbebetrieb“.¹³³⁷ So billigt die Finanzverwaltung mit Zustimmung¹³³⁸ der Rechtsprechung bei bestimmten Gestaltungen¹³³⁹ bspw. bei Wegfall der persönlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung durch den Eintritt der Volljährigkeit eines bislang minderjährigen Gesellschafter, dem Inhaber eines Besitzunternehmens die Möglichkeit zu, die Verpachtung nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung als Gewerbebetrieb fortzuführen. Der Lösungsansatz der Finanzverwaltung basiert jedoch auf den im Vergleich zur Betriebsverpachtung gemilderten Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung, die nicht die vollständige Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen verlangt.¹³⁴⁰ Somit liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im ganzen nicht vor. Es stellt sich jedoch die Frage, wodurch sich die Existenz eines Gewerbebetriebs begründen läßt.

Das Schrifttum¹³⁴¹ hält sich mit seiner Kritik überwiegend zurück und beschränkt diese auf eine fehlende Lösung durch den BFH. Dabei werden aber die verfassungsrechtlichen und auch systematischen Probleme vollständig außer acht gelassen. Wer bereits in der Anwendung der Auslegungsmethode zur Betriebsverpachtung die gesteigerte Form der „Methodenunreinheit“¹³⁴² gesehen hat, wird in der Kreativität der Rechtsprechung in Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung durch die Konstruktion der „Betriebsverpachtung ohne Gewerbebetrieb“ insoweit vor die Aufgabe gestellt, hierfür eine entsprechend neue Begriffs-

¹³³⁶ Dazu § 7 C II, S. 246 ff.

¹³³⁷ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1148, S. 320; GROH, WPg 1989, 679, 682; FICHELTMANN, INF 1997, 460, 462.

¹³³⁸ BFH vom 15.12.1988, BStBl. II 1989, 363, 365; KNOBBE-KEUK in PRIESTER/TIMM, Abschied von der Betriebsaufspaltung?, S. 55, 59, beschreibt die Weitergabe der Verantwortlichkeit für eine Billigkeitsmaßnahme treffend als „scharzern Peter“.

¹³³⁹ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1148, S. 320; HERZIG, BB 1985, 741.

¹³⁴⁰ Dazu § 7 C II, S. 246 ff.

¹³⁴¹ NIEMEYER, BB 1989, 2455; KNOBBE-KEUK in PRIESTER/TIMM, Abschied von der Betriebsaufspaltung?, S. 55, 60 ff.; WINTER, GmbHR 1995, 34, 35; FELIX, StB 1997, 145, 152; LEINGÄRTNER, RWP 1.3, 973.

¹³⁴² CREZELIUS, StuW 1981, 117, 124.

umschreibung zu finden. Zwar mangelt es der neuesten Kreation ebenso wie der Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung an einer entsprechenden gesetzlichen Regelung.¹³⁴³ In den beiden bislang bekannten Gewerbebetriebsfiktionen der gewerblichen Verpachtungen versucht der BFH jedoch zumindest noch, seine Entscheidungen für einen Gewerbebetrieb mit sachlichen Argumenten zu begründen. So sind es der „einheitliche geschäftliche Betätigungswille“¹³⁴⁴ bei der Betriebsaufspaltung und die „Unbilligkeit“ der Besteuerung stiller Reserven trotz einer möglichen Betriebsfortführung bei der Betriebsverpachtung, die die Rechtsprechung dazu bewegten, einen Gewerbebetrieb anzunehmen. Bei der nun kreierten Fiktion kann von einem Gewerbebetrieb überhaupt nicht mehr gesprochen werden, da es an dem „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“ mit Wegfall der Voraussetzungen grundlegend mangelt und die verpachteten Gegenstände weder das Gepräge des vorherigen Gewerbebetriebs umfassen noch eine spätere durch den bisherigen Betriebsinhaber gewollte Betriebsfortführung gewährleisten können, wie es für eine Betriebsverpachtung zwingend ist.¹³⁴⁵ Der ursprüngliche Betriebsinhaber verpachtet lediglich einzelne Gegenstände. Es fehlt an einer generellen sachlichen Begründung, die einen Gewerbebetrieb rechtfertigt und den Glauben hieran stärken könnte, so daß dessen Existenz ausschließlich auf Billigkeitserwägungen beruht.

Auf der anderen Seite eine Vorhersage abgeben zu wollen, wie sich die steuerliche Beurteilung der Betriebsverpachtung aus dem Blickwinkel des Gesetzgebers entwickeln wird, ist aus heutiger Sicht durch die ständigen Diskussionen um eine Reform des Steuerwesens fraglicher und damit gewagter denn je. Ein Trend für künftige steuerliche Änderungen zeichnete sich bereits aus dem „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“¹³⁴⁶ ab. So kristallisierte sich ein Abbau von Ausnahmeregelungen und Steuervergünstigungen im Einkommensteuerrecht heraus. Zu den Änderungen, die in diesem Gesetz Berücksichtigung fanden, ge-

¹³⁴³ Dazu § 7 C II, S. 246 ff.

¹³⁴⁴ 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.

¹³⁴⁵ Dazu § 2 B I 1 c, S. 26 f.

¹³⁴⁶ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 5.8.1997, BGBl. I 1997, S. 2590.

hörte auch eine stufenweise Reduzierung des Höchstbetrags für außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 1 EStG i. d. F. von 1996. Zum 1. August 1997 wurde der Höchstbetrag für außerordentliche Einkünfte von bis dahin DM 30 Mio. auf DM 15 Mio. herabgesetzt.¹³⁴⁷ Diese Änderung sollte jedoch nur vorübergehend gelten. Für Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2001 sollten außerordentliche Einkünfte nur noch bis zu einem Betrag von DM 10 Mio. begünstigt besteuert werden.¹³⁴⁸

Durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“ wurde die Vorschrift des § 34 EStG vollständig verändert.¹³⁴⁹ Für die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte kann ab dem Veranlagungszeitraum 1999 auf Antrag das „Fünftelungsverfahren“ angewandt werden. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung des § 34 EStG a. F. stellt sich nunmehr keine generelle Steuervergünstigung ein; denn die Steuerpflichtigen, die sich bereits mit ihren übrigen Einkünften in der Proportionalzone befinden, werden durch die Änderung des § 34 EStG n. F. nicht begünstigt.¹³⁵⁰

Zudem bringt die Änderung des § 34 Abs. 1 EStG n. F. im Vergleich zur früheren Regelung (§ 34 Abs. 1 EStG a. F.) nur für sehr geringe übrige Einkünfte oder für besonders hohe außerordentliche Einkünfte steuerliche Vorteile, so daß die Änderung des § 34 EStG n. F. insgesamt in den überwiegenden, praxisrelevanten Fällen zu einer Verschlechterung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte führt.¹³⁵¹ Wie die Untersuchungen zur kodifizierten Billigkeit aber gezeigt haben, ist die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) die einzige, die in der Besteuerung der stillen Reserven mit Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.;

¹³⁴⁷ Der Beginn der Reduzierung von Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 34 EStG liegt in der Einführung der sog. „Zwei-Zonen-Reglung“ durch das „Steuerreformgesetz 1990“, das die Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes auf außerordentliche Einkünfte bis zu einer Höhe von DM 30 Mio. beschränkte (HERZIG/SCHIFFERS, DB 1989, 2441 ff.; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1989, 445 ff.; PUHL, DB 1988, 1917 ff.).

¹³⁴⁸ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 5.8.1997, BGBl. I 1997, S. 2590; zur historischen Entwicklung bei FÜGER/RIEGER, DStR 1997, 1427, 1429; ähnlich auch RÖDDER, DStR 1999, 181 f.

¹³⁴⁹ BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 20 f.

¹³⁵⁰ Dazu § 3 C I 1 b, S. 49 ff.

¹³⁵¹ Dazu § 3 C I 1 b, S. 49 ff.

bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zumindest eine begründete Ähnlichkeit zum Unbilligkeitsempfinden der Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung erkennen läßt.¹³⁵² Durch die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) soll nicht die Besteuerung an sich, sondern lediglich die durch den Normengeber als unbillig empfundene erhöhte Progressionswirkung der punktuellen Besteuerung gemindert werden.¹³⁵³ Wenn jedoch der Gesetzgeber sein Empfinden über eine Unbilligkeit dadurch einschränkt, daß dieser die begünstigte Besteuerung des § 34 EStG zuerst durch das „Gesetz über die Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“¹³⁵⁴ und später durch das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“¹³⁵⁵ mehr und mehr reduziert, ist in einer solchen Einschränkung nicht ein Indiz für eine Bekräftigung der richterlichen Argumentationsweise zu sehen, sondern als eine Bestätigung zu deuten, daß der Normengeber die Besteuerung der stillen Reserven mit Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nicht als unbillig empfindet.

Zudem hat der Normengeber in den Erläuterungen¹³⁵⁶ zu seinem Entwurf des „Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002“ vom 9. November 1998 eindeutig zu verstehen gegeben, daß nur solche betrieblichen Umstrukturierungsmaßnahmen von ihm gewollt sind, die durch das Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz geregelt werden. Andere gesetzlich nicht beschriebene Begünstigungen, die bislang durch die Rechtsprechung des BFH oder durch die Verwaltungspraxis gewährt wurden, sind auszuschließen. Daher müßte bei konsequenter Fortführung dieses Standpunkts zukünftig mit einer Umsetzung auch bei der Betriebsverpachtung entsprechend dem Vorbild der Realteilung von Einzelwirtschaftsgütern als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.) zu rechnen sein.¹³⁵⁷

Dieses würde jedoch letztlich für den hier vorgestellten Reformvorschlag sprechen.

¹³⁵² Dazu § 6 D IV, S. 235 f.

¹³⁵³ Dazu § 6 D I 1, S. 213 f.

¹³⁵⁴ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 5.8.1997, BGBl. I 1997, S. 2590.

¹³⁵⁵ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998.

¹³⁵⁶ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 225 ff.

Im wesentlichen sollte diese Arbeit als ein Versuch verstanden werden, der der Betriebsverpachtung im Gegensatz zu der heute gültigen Rechtsprechung eine Integration in das System des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts ermöglicht. Für die Praxis bedarf es jedoch im Falle einer tatsächlichen Umsetzung des Lösungsansatzes einer besonnenen und systemgerechten Übergangsregel¹³⁵⁸, um der Gefahr einer Steuerentstrickung¹³⁵⁹ entgegenzuwirken.

Mit diesem vorgestellten Lösungsvorschlag ist auch gleichzeitig eine Vereinfachung der Anwendung des Steuerrechts verbunden. Letztlich liegt der eigentliche Vorteil des Reformvorschlags dieser Arbeit in der Wahrung des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) und des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG).

¹³⁵⁷ Dazu § 7 D II 1, S. 260 ff.

¹³⁵⁸ An einer entsprechenden Übergangsregelung mangelte es auch nach der Aufgabe der Geprägerechtsprechung, so daß es nach Ansicht von GROH, DB 1987, 1006, zu einer „Überreaktion“ des Gesetzgebers kam, die zu einer Kodifizierung der Geprägetheorie führte. Eine ähnliche Gefahr besteht auch im Zusammenhang einer „Aufgabe der Betriebsverpachtungsrechtsprechung“.

¹³⁵⁹ Mit der Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung sind die stillen Reserven durch den Wegfall der Betriebsvermögenszugehörigkeit der verpachteten Vermögensgegenstände nicht mehr steuerverhaftet, und eine Besteuerung ist somit nicht mehr sichergestellt. Dadurch besteht die Gefahr eines Steuerausfalls.