

Bilanzielle Aspekte der Betriebsverpachtung

Unter besonderer Berücksichtigung der Vertragspraxis

von Armin Friedrich



University
of Bamberg
Press

31 Schriften aus der Fakultät Sozial- und
Wirtschaftswissenschaften der
Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Schriften aus der Fakultät Sozial- und
Wirtschaftswissenschaften der
Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Band 31



University
of Bamberg
Press

2017

Bilanzielle Aspekte der Betriebsverpachtung

Unter besonderer Berücksichtigung der Vertragspraxis

von Armin Friedrich

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Informationen sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Diese Arbeit hat der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation vorgelegen.

1. Gutachter: Prof. Dr. Thomas Egner

2. Gutachter: Prof. Dr. Georg Crezelius

Tag der mündlichen Prüfung: 11.07.2017

Dieses Werk ist als freie Onlineversion über den Hochschulschriften-Server (OPUS; <http://www.opus-bayern.de/uni-bamberg/>) der Universitätsbibliothek Bamberg erreichbar. Kopien und Ausdrücke dürfen nur zum privaten und sonstigen eigenen Gebrauch angefertigt werden.

Herstellung und Druck: docupoint, Magdeburg

Umschlaggestaltung: University of Bamberg Press, Larissa Günther

© University of Bamberg Press, Bamberg, 2017

<http://www.uni-bamberg.de/ubp/>

ISSN: 1867-6197

ISBN: 978-3-86309-505-5 (Druckausgabe)

eISBN: 978-3-86309-506-2 (Online-Ausgabe)

URN: urn:nbn:de:bvb:473-opus4-494948

DOI: <http://dx.doi.org/10.20378/irbo-49494>

Inhaltsverzeichnis	<u>Seite</u>
Teil 1 Grundlagen	17
§ 1 Einleitung	17
1. Thematik und Zielsetzung der Untersuchung	17
2. Gang der Untersuchung	20
§ 2 Bürgerlich-rechtliche Grundlagen der Betriebsverpachtung und Vertragspraxis	23
1. Gründe für die Verpachtung eines Betriebes	24
2. Vertragsgestaltung bei Betriebsverpachtungen	28
2.1. Allgemeines	28
2.2. Abgrenzung der Betriebspacht gegenüber anderen Rechtsverhältnissen	31
2.2.1. Kauf- und Werkvertrag	31
2.2.2. Miete	33
2.2.3. Gesellschaftsvertrag	33
2.2.4. Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsvertrag	34
2.3. Pachtgegenstand	36
2.4. Pachtzins	38
2.4.1. Vorüberlegungen	38
2.4.2. Inhaltliche Abgrenzung des Pachtzinses	42
2.4.3. Wertsicherungsklauseln	47
2.4.4. Fälligkeit des Pachtzinses	48
2.5. Finanzierungsleistungen	48

2.6.	Firmenfortführung	50
2.7.	Laufende Verträge sowie Forderungen und Verbindlichkeiten	52
2.7.1.	Wirtschaftliche Vorüberlegungen	52
2.7.2.	Eintritt in die laufenden Verträge	55
2.7.3.	Eintritt in die laufenden Arbeitsverträge	58
2.7.4.	Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten	59
2.7.5.	Treuhänderische Abwicklungsleistungen des Pächters	60
2.8.	Übernahme des Warenlagers	61
2.8.1.	Kauf des Warenlagers	61
2.8.2.	„Mitverpachtetes“ Umlaufvermögen	63
2.9.	Erhaltung des Pachtobjektes und Eigentumszuordnung	67
2.9.1.	Allgemeines	67
2.9.2.	Grundfall: Erhaltung durch den Verpächter (§ 581 BGB)	70
	Gesetzliche Regelung	
	Aufwendungsersatz des Pächters	
	Ersatz notwendiger Aufwendungen gemäß § 536a BGB	
	Ersatz sonstiger Aufwendungen gemäß § 539 BGB	
2.9.3.	Erhaltung durch den Pächter	73
	Verpachtung eines Grundstückes mit Inventar (gem. § 582 BGB)	
	Vollständiger Eigentumserwerb der Ersatzbeschaffungen durch den Verpächter (Verpachtung zum Schätzwert gem. § 582a BGB)	
	Landpachtvertrag (§ 585 ff BGB)	
2.9.4.	Vertragsgestaltungen mit teilweise oder vollständigem Eigentumserwerb durch den Pächter	79
	Ausschließlicher Eigentumserwerb durch den Pächter	

	Begrenzung des Eigentumserwerbes des Verpächters	83
	Miteigentum	86
2.10.	Baumaßnahmen des Pächters	87
2.10.1.	Pächterinvestitionen als wesentliche Bestandteile	87
	Begriff des wesentlichen Bestandteils	
	Aufwandsersatz	
	Bereicherungsanspruch gemäß § 951 BGB	
	Aufwandsersatz gemäß §§ 536a, 539 BGB	
2.10.2.	Pächterinvestitionen als Scheinbestandteile	91
	Begriff des Scheinbestandteils	
	Aufwandsersatz	
	Regelungen der Vertragspraxis	
2.11.	Betriebspflicht des Pächters	93
2.12.	Wettbewerbsverbote	94
2.13.	Pachtdauer	97
2.14.	Beendigung und Verlängerung der Pacht	98
2.15.	Rückgabe des Pachtobjektes	102
2.16.	Rückbauverpflichtungen	106
2.17.	Vorkaufsrechte und Kaufoptionen	107
2.17.1.	Pächter	107
2.17.2.	Verpächter	110
2.18.	Sicherheitsleistungen	110
3.	Das schwebende Dauerschuldverhältnis im Zivilrecht	111
3.1.	Begriff des schwebenden Geschäfts im Zivilrecht	111
3.2.	Begriff des Dauerschuldverhältnisses	113
3.3.	Erfüllung als Realisierung von Dauerschuldverhältnissen im bürgerlichen Recht	114

3.4.	Erwerb von Ansprüchen bei Dauerschuldverhältnissen	116
§ 3	Betriebsverpachtung im Einkommensteuerrecht	121
1.	Dualismus der Einkunftsarten	121
2.	Betriebsverpachtung	122
2.1.	„Ruhender Gewerbebetrieb“	124
2.2.	Entscheidung des Großen Senats vom 13.11.1961	125
2.2.1.	Verpächterwahlrecht	125
2.2.2.	Voraussetzungen des Wahlrechts	127
	Sachliche Voraussetzungen	
	Personelle Voraussetzungen	
	Betriebsaufgabeerklärung	
2.3.	Verpächterwahlrecht des § 16 Abs. 3b EStG	132
§ 4	Bilanzierung bei Betriebsverpachtung im Zeitablauf	135
1.	Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs: der eingefrorene Verpachtungsbetrieb	135
2.	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	138
2.1.	Frühe Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	138
2.2.	Neue und aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	139
3.	Meinungsstand in der Literatur	142
3.1.	Literaturmeinungen zur Rechtslage des eingefrorenen Verpachtungsbetriebs	143
3.2.	Literaturmeinungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	144

§ 5	Betriebsverpachtung in der aktuellen Bilanzierungspraxis	153
1.	Bilanzierung bei Erhaltungs- und Erneuerungspflicht des Verpächters	153
1.1.	Anlagevermögen	153
1.2.	Umlaufvermögen	154
2.	Bilanzierung bei reiner Erhaltungspflicht des Pächters	155
2.1.	Anlagevermögen	155
2.2.	Umlaufvermögen	156
3.	Bilanzierung bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters	156
3.1.	Bilanzierung beim Pächter	157
3.1.1.	Anlagevermögen	157
	Bilanzielle Berücksichtigung der Substanzerhaltungspflicht	
	Übernahme neuer Wirtschaftsgüter	
	Übernahme gebrauchter Wirtschaftsgüter	
	Buchmäßiger Nachweis der Wirtschaftsgüter	
	Bilanzierung nach Ersatzbeschaffung	
	Ersatz im Neuzustand übernommener Wirtschaftsgüter	
	Ersatz gebraucht übernommener Wirtschaftsgüter	
	Verwertung der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter	
3.1.2.	Umlaufvermögen	163
3.2.	Bilanzierung beim Verpächter	164
3.2.1.	Anlagevermögen	164
	Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruchs	
	Bilanzierung nach Ersatzbeschaffung	
	Ersatz im Neuzustand übernommener Wirtschaftsgüter	

	Ersatz gebraucht übernommener Wirtschaftsgüter	
	Verwertung der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter	
3.2.2.	Umlaufvermögen	170
Teil 2	Ausgewählte Bilanzierungsfragen bei Betriebsverpachtung	173
§ 6	Gewinnermittlung bei Betriebsverpachtung	173
1.	Handelsrechtliche Buchführungspflicht	173
1.1.	Verpächter	173
1.1.1.	Einzelkaufmann und Personengesellschaft	173
1.1.2.	Kapitalgesellschaft	176
1.2.	Pächter	177
1.2.1.	Einzelunternehmer und Personengesellschaften	177
1.2.2.	Kapitalgesellschaft	177
2.	Steuerrechtliche Buchführungspflicht	177
2.1.	Allgemeines	177
2.2.	Verpächter	178
2.3.	Pächter	180
§ 7	Bilanzierung und Abschreibung des Anlagevermögens	183
1.	Allgemeines	183
2.	Begriff des wirtschaftlichen Eigentums	185
2.1.	Gesetzliche Regelungen	185
2.2.	Auffassungen in der Literatur	188
2.3.	Typische Anwendungsfälle des wirtschaftlichen Eigentums	190

2.3.1.	Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB)	191
2.3.2.	Sicherungsübereignung	193
2.3.3.	Treuhandeigentum	195
2.3.4.	Leasing	197
3.	Bilanzierung des Anlagevermögens bei Betriebsverpachtungen	204
3.1.	Allgemeines	204
3.2.	Substanzerhaltung durch den Pächter	206
3.2.1.	Eigentumserwerb des Verpächters	207
	Leitentscheidung des Bundesfinanzhofs I 51/61 S	
	Übernahme des Anlagevermögens zum Schätzwert (§ 582a BGB)	
3.2.2.	Eigentumserwerb des Pächters	217
	Nicht vom Pachtvertrag umfasste Wirtschaftsgüter des Pächters	
	Vom Pachtvertrag umfasste Wirtschaftsgüter des Pächters	
	(Rück-) Kauf der Wirtschaftsgüter durch den Verpächter	
	Kaufoption des Verpächters	
3.3.	Substanzerhaltung durch den Verpächter	220
3.4.	Abschreibung des Anlagevermögens	220
3.4.1.	Allgemeines	220
3.4.2.	Abschreibungsdauer des Pächters	222
	Unentgeltliche Überlassung an den Verpächter (Heimfall)	
	Entgeltliche Übernahme durch den Verpächter	
	Mitnahme durch den Pächter	
	Keine weitere Verwendung durch den Pächter möglich	

§ 8	Baumaßnahmen des Pächters bei Betriebsverpachtung	227
1.	Allgemeines	227
2.	Entwicklung	229
3.	Aktivierungsvarianten	233
3.1.	Scheinbestandteile	233
3.2.	Betriebsvorrichtungen	235
3.3.	Gesonderter Nutzungs- und Funktionszusammenhang	235
3.4.	Wirtschaftliches Eigentum des Pächters	236
3.4.1.	Verbrauch während der Pachtdauer	236
3.4.2.	Entfernung am Ende der Pachtzeit	237
3.4.3.	Entschädigungsanspruch	237
§ 9	Bilanzierung des Umlaufvermögens bei Betriebsverpachtung	239
1.	Allgemeines	239
2.	Mitverpachtetes Umlaufvermögen	240
2.1.	Zurechnung zum Verpächter	240
2.2.	Behandlung beim Pächter	248
3.	Kaufweise Übernahme des Umlaufvermögens	252
4.	Abschreibung des Umlaufvermögens	253
§ 10	Bilanzierung der Substanzerhaltungsverpflichtung und des Substanzerhaltungsanspruchs	255
1.	Allgemeines	255
2.	Bilanzierung der Substanzerhaltungsverpflichtung	256
2.1.	Anlagevermögen	256

2.2.	Umlaufvermögen	259
2.2.1.	Kaufweise Übertragung des Umlaufvermögens	259
2.2.2.	Mitverpachtung des Umlaufvermögens	260
3.	Bilanzierung des Substanzerhaltungsanspruches	261
3.1.	Anlagevermögen	261
3.2.	Umlaufvermögen	276
3.2.1.	Kaufweise Übertragung des Umlaufvermögens	276
3.2.2.	Mitverpachtung des Umlaufvermögens	276
4.	Wertigkeitsausgleich	277
§ 11	Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes	279
1.	Allgemeines	279
2.	Rechtsprechung zum Bewertungsrecht	280
3.	Bilanzielle Behandlung	281
3.1.	Allgemeines	281
3.1.1.	Handelsbilanz	281
3.1.2.	Steuerbilanz	287
3.2.	Verpächter	288
3.3.	Pächter	289
§ 12	Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten	291
1.	Übernahme im Außen- oder Innenverhältnis	291
2.	Bilanzielle Konsequenzen der Übernahme	291
2.1.	Übernahme der Forderungen	292
2.1.1.	Allgemeines	292
2.1.2.	Bonitätsrisiko	294

2.1.3.	Abzinsung	295
2.2.	Übernahme der Verbindlichkeiten	296
2.2.1.	Grundsatz	296
2.2.2.	Übernommene gewinn- bzw. erlösabhängige Verpflichtungen	296
2.2.3.	Übernommene Rückstellungen für Drohverluste	297
3.	Treuhänderische Abwicklung	298
§ 13	Eintritt in laufende Verträge	301
1.	Übernahme im Außen- oder Innenverhältnis	301
2.	Grundsätze der bilanziellen Erfassung	301
3.	Übernahme der laufenden Kundenverträge	303
3.1.	Übernahme der Kundenkartei	303
3.2.	Übernahme des Auftragsbestandes	305
3.3.	Unfertige Erzeugnisse und Leistungen	308
3.4.	Anzahlungen	308
3.5.	Sicherheitseinbehalte	309
3.6.	Gewährleistungen	309
3.7.	Rechnungsabgrenzungsposten	310
4.	Übernahme der laufenden Lieferantenverträge	311
5.	Übernahme der laufenden Arbeitsverhältnisse	311
6.	Ab Pachtbeginn neu entstehende Ansprüche und Verpflichtungen	312
§ 14	Umsatz- oder gewinnabhängige Pacht sowie Gewinngarantie	315
1.	Umsatz- oder gewinnabhängige Pacht	315

1.1.	Verpächter	315
1.2.	Pächter	316
2.	Gewinngarantie	316
2.1.	Verpächter	317
2.2.	Pächter	318
2.3.	Gewinngarantie und Gewinnermittlung	318
§ 15	Rückbauverpflichtungen des Pächters	321
1.	Allgemeines	321
2.	Pächter	321
2.1.	Rückbauverpflichtung	321
2.2.	Abwendungsrechte des Verpächters	324
3.	Verpächter	325
§ 16	(Teilweiser) Ausfall der Pacht oder Änderungen der „Marktpacht“	327
1.	Allgemeines	327
2.	Abschreibung versus Drohverlustrückstellung	328
3.	Verpächter	329
3.1.	Abschreibung der Wirtschaftsgüter	329
3.2.	Drohverlustrückstellung	335
4.	Pächter	336
4.1.	Abschreibung	337
4.2.	Drohverlustrückstellung	338
4.2.1.	Keine weitere Nutzung des Pachtobjektes	339
4.2.2.	(Objektiv) Eingeschränkte Nutzung des Pachtobjektes	343
4.2.3.	Gesunkene „Marktmiete“	343

4.3.	Abzinsung	345
4.4.	Steuerbilanz	345
§ 17	Aufwendungen bei Abschluss bzw. Auflösung des Pachtverhältnisses	347
1.	Zahlungen an Makler oder vergleichbare Zahlungen	347
2.	Abstandszahlungen an den Vorpächter	349
3.	Abstandszahlungen an den Pächter	350
4.	Zahlungen für ein Wettbewerbsverbot	350
5.	Finanzierungsleistungen	351
6.	Sicherheitsleistungen	354
Teil 3	Zusammenfassung der wichtigsten Untersuchungsergebnisse	355
	Literaturverzeichnis	359
	Urteilsverzeichnis	367

Teil 1 Grundlagen

§ 1 Einleitung

1. Thematik und Zielsetzung der Untersuchung

Die Verpachtung eines Betriebes entspricht in vielfältiger Weise den Erfordernissen der Wirtschaft. Sie ermöglicht dem Verpächter, sich aus dem unmittelbaren Betriebsgeschehen zurückzuziehen, ohne gleichzeitig die Herrschaftsrechte an dem Betrieb endgültig aufzugeben. Auf diesem Weg können insbesondere auch Nachfolgeprobleme zeitlich entzerrt werden. Auf der anderen Seite kann der Pächter in eine aktive Unternehmerrolle schlüpfen, ohne die notwendigen Investitionen sofort in voller Höhe finanziell selbst aufzubringen bzw. mit Sicherheiten abdecken zu müssen. Damit stellt die Betriebsverpachtung oftmals eine Übergangslösung für beide Seiten dar. Daneben stellt die Verpachtung eines Betriebes insbesondere in Konzernstrukturen eine einfache und zudem zeitlich begrenzte und reversible Möglichkeit zur Übertragung bzw. Spaltung von Einkunftsquellen und damit zur Gewinnverlagerung dar¹. Aus diesem Grund tritt die Betriebsverpachtung in der Praxis auch seit jeher nachhaltig und häufig als Gestaltungsinstrument auf.

Der konkrete Anlass für die vorliegende Untersuchung ergibt sich dabei aus verschiedenen Gründen. Die bilanzielle Abbildung von Fällen der Betriebsverpachtung ist seit fast 100 Jahren stärker noch als andere Bilanzierungsfragen ausschließlich durch die einschlägige Rechtsprechung der Finanzgerichte geprägt. Eine eigenständige handelsrechtliche Meinungsbildung hat im Ergebnis nicht stattgefunden. Die bislang praktizierte bilanzielle Behandlung von Betriebsverpachtungen wurde bereits Anfang der 1960er Jahre durch einige wenige Entscheidungen des Bundesfinanzhofes festgelegt. Aktuell hat der Bundesfinanzhof für einen Teilaspekt der so geprägten Bilanzierungspraxis, nämlich für die Aktivie-

1 Vgl. zu den Gründen für Betriebsverpachtungen auch unten, S. 24 ff.

rung des sogenannten Substanzerhaltungsanspruches, seine über fünfzigjährige Rechtsprechung überraschend aufgegeben² und hiermit ebenfalls Anlaß für eine Neubewertung ausgelöst.

Wie die weiteren Ausführungen zeigen werden, ist eine zutreffende bilanzielle Abbildung von Betriebsverpachtungen zudem zentral von der Zurechnung des so genannten wirtschaftlichen Eigentums der Wirtschaftsgüter des Pachtobjektes abhängig. Seine derzeitige Prägung hat der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums aber im wesentlichen erst zeitlich nachlaufend durch die Rechtsprechung und Diskussion in der Literatur im Zusammenhang mit Fällen des Leasing ab Anfang der 1970-iger Jahre erfahren. In noch stärkerem Maße gilt der vorstehende Befund für die so genannten Mieter- oder Pächterbauten bzw. –einbauten. In diesem Bereich hat sich die Rechtsprechung bis in die jüngste Vergangenheit weiterentwickelt, ohne dass sich bereits eine abschließende Klärung herausgebildet hätte³. Zwar ist auch bei den Mieter- oder Pächterbauten grundsätzlich die Zurechnung der Wirtschaftsgüter nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums angesprochen. Im Ergebnis hat sich hier jedoch in weiten Teilen ein gewisses Sonderrecht herausgebildet.

Trotz der außergewöhnlichen Dominanz der Rechtsprechung für den Bereich der Betriebsverpachtung werden in der Literatur – wenn auch in geringer Zahl – seither immer wieder Einwände gegen die gefundene Bilanzierungslösung des Bundesfinanzhofs für Betriebsverpachtungen vorgebracht, so dass eine genauere Untersuchung auch aus diesem Grund angezeigt ist.

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Untersuchung des Themenkreises insgesamt durchaus lohnenswert. Im Ergebnis geht es dabei vor allem um die Frage, ob die durch die Rechtsprechung geprägte und quasi ausnahmslos praktizierte Bilanzierungslösung mit den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums in Einklang steht. Hierbei muss auch Berücksichtigung finden, dass die von der Rechtsprechung entschiedenen Fälle nur einen Sonderfall betrafen, der in der heutigen Vertragspraxis zudem

2 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811. Zur Erläuterung dieser Entscheidung vgl. vor allem unten, S. 261 ff. und S. 164 ff.

3 So explizit Weber-Grellet, DB 2010, S. 2298 (2999).

eine eher untergeordnete Rolle spielt. Insoweit soll auch untersucht werden, welche Regelungen in der gängigen Vertragspraxis tatsächlich getroffen werden und wie diese bilanziell zu behandeln sind.

Schließlich wird die Untersuchung auch zeigen, dass die bilanzielle Abbildung von Betriebsverpachtung seit jeher mittelbar auch maßgeblich mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Fällen der Betriebsverpachtung verbunden ist. Hierbei geht es zwar vordergründig nicht um die Frage der Bilanzierung der Betriebsverpachtung selbst. Vielmehr ist hier die Frage aufgeworfen, ob die Verpachtung eines Betriebes eine Aufgabe desselben im Sinne des § 16 EStG darstellt und deshalb eine Realisierung der stillen Reserven nach sich ziehen muss. Diese grundsätzlich gebotene Konsequenz wird seit jeher als unerwünscht angesehen und wurde seitens der Rechtsprechung der Finanzgerichte durch richterliche Rechtsfortbildung und Schaffung der Rechtsinstitute des „eingefrorenen Gewerbebetriebs“ sowie des sogenannten „Verpächterwahlrechts“ vermieden. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011⁴ wurde diese freundliche Rechtsprechung im wesentlichen unverändert⁵ in das Einkommensteuergesetz übernommen (§ 16 Abs. 3b EStG). Das Bestreben, die gebotene Gewinnrealisierung zu vermeiden hat im Zeitablauf auch immer wieder die Frage der bilanziellen Behandlung und die Diskussion hierum mittelbar beeinflusst. Auch dieser Aspekt soll nachfolgend angesprochen werden, da er für das Verständnis der diesbezüglichen Bilanzrechtsprechung und –praxis von Bedeutung ist.

Nicht betrachtet werden im Rahmen dieser Untersuchung Sonderaspekte, welche sich nach der Rechtsprechung für die Bilanzierung bei der Verpachtung eines Betriebes im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ergeben⁶.

4 Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1.11.2011, BGBl I 2011, S. 2131.

5 Vgl. hierzu unten, S. 122 ff.

6 Vgl. allgemein zum Institut der Betriebsaufspaltung Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 15 Rz. 800; Blümich/Bode, § 15 EStG Rz. 590 ff.; HHR/Stapperfeld, § 15 EStG, Rz. 770 ff.; Zur bilanziellen Besonderheit der Betriebsaufspaltung, der sogenannten „korrespondierenden Bilanzierung“ vgl. BFH vom 26.06.1975 IV R 59/73, BStBI II 75, 700; Crezelius, DB 2012, S. 651; a.A. Beise, FS L. Schmidt, S. 455 (467); hierzu auch Blümich/Bode, § 15 EStG Rz. 638.

2. Gang der Untersuchung

Die vorstehend erläuterte Zielsetzung der Arbeit gibt den Gang der Untersuchung vor:

Ausgangspunkt ist dabei zunächst die Darstellung der zivilrechtlichen Grundlagen der Betriebsverpachtung, welche den rechtlichen Rahmen für die Ausgestaltung konkreter Pachtvereinbarungen vorgeben. Da die von der (Finanz-) Rechtsprechung entschiedenen Sachverhalte im Hinblick auf die Eigentumszuordnung und Instandhaltungsabreden einen in der Vertragspraxis heutzutage kaum üblichen Sonderfall betreffen, wird hierbei besonderes Augenmerk auf die Fragen der Eigentumszuordnung bezüglich der Pachtgegenstände sowie deren Instandhaltung bzw. erforderlichen Ersatzbeschaffungen gelegt. Berücksichtigung finden hierbei insbesondere auch diejenigen Abreden, welche in der Praxis der Betriebsverpachtung üblicherweise Anwendung finden.

Wie bereits ausgeführt, ist daneben die Rechtsprechung zur Bilanzierung von Betriebsverpachtungen immer wieder von dem vorgelagerten Problem der ertragsteuerlichen Behandlung der Betriebsverpachtung beeinflusst worden. Aus diesem Grund wird zur Erlangung eines diesbezüglichen Verständnisses anschließend die ertragsteuerliche Behandlung der Betriebsverpachtung im Zeitablauf näher dargestellt.

In einem weiteren Schritt wird dann die so vorgeprägte bilanzielle Behandlung von Betriebsverpachtung im zeitlichen Verlauf erläutert. Dieser Teil der Arbeit ist erforderlich, weil gerade die Behandlung der Betriebsverpachtung im Zeitablauf die gesamte Bandbreite der unterschiedlichen bilanziellen Abbildungsvarianten illustriert und damit die teilweise konträren Standpunkte verständlich macht.

Im zweiten Teil der Arbeit erfolgt dann die Erläuterung ausgewählter Bilanzierungsfragen bei Betriebsverpachtungen unter Berücksichtigung der vorher gewonnenen Erkenntnisse. Dabei soll keine Klärung aller im Rahmen von Betriebsverpachtungen auftretenden bilanziellen Fragestellungen erfolgen – dies würde den Rahmen der vorliegenden Untersuchung sprengen. Vielmehr geht es hierbei nur um solche Aspekte, die typisch für Betriebsverpachtungen sind.

Im dritten Teil der Arbeit erfolgt eine kurze Schlussbetrachtung mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse.

§ 2 **Bürgerlich-rechtliche Grundlagen der Betriebsverpachtung und Vertragspraxis**

Die bilanzielle Gewinnermittlung baut im Wesentlichen auf den nach zivilrechtlichen Vorschriften abgeschlossenen Rechtsgeschäften mit den Geschäftspartnern des Unternehmens auf. Deshalb muss der Ausgangspunkt für die bilanzielle Würdigung von Betriebs- bzw. Unternehmensverpachtungen die Darstellung der bürgerlich-rechtlichen Grundlagen sein. Dabei steht nicht eine umfassende Darstellung aller rechtlichen Aspekte eines pachtweisen Austauschverhältnisses im Vordergrund. Vielmehr erfolgt eine weitgehende Beschränkung auf diejenigen Vertragsregelungen, die für die bilanzielle Abbildung von Betriebspachtverhältnissen eine besondere Bedeutung entfalten⁷. Dies sind zuvorderst die Eigentumsverhältnisse an den Gegenständen des Pachtobjektes sowie mögliche Ersatzbeschaffungen sowie eigene Ein- und Aufbauten des Pächters⁸. Weiterhin bedeutsam für die bilanzielle Abbildung, beispielsweise im Rahmen des so genannten wirtschaftlichen Eigentums, können Fragen des Verwendungsersatzes des Pächters für von ihm durchgeführte Maßnahmen sein⁹. Aber auch eine abschließende Darstellung aller in diesem Sinne relevanten Vertragsregelungen, wie sie sich bevorzugt in Vertragsformularen zur Betriebsverpachtung finden, liegt nicht vor. So weist beispielsweise Knoppe in seinen Erläuterungen für einen Mustervertrag einleitend zutreffend darauf hin, es sei „nicht möglich, für alle in Betracht kommenden Pachtfälle gewerblicher Betriebe einen passenden Mustervertrag zu entwerfen“¹⁰. Denn so vielseitig die Gründe für den Abschluss eines Betriebspachtvertrages sind, so vielfältig sind auch die diesbezüglichen Regelungen. Vor dem Hintergrund dieses Befunds verwundert es nicht, dass ein relevanter Anteil der in der Praxis gebräuchlichen Vertragsvarianten bzw. -details nicht in den einschlägigen Vertragsmustern

7 Vgl. im Übrigen die einschlägigen Kommentierungen, z.B. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, §§ 581 ff; MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, §§ 581 ff.

8 Vgl. zur Bedeutung der Eigentümerstellung im Rahmen bilanzieller Fragen, Crezelius, DB 1983, S. 2019.

9 Vgl. ebd., S. 2020 ff.

10 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbebetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 2005, S. 17; ebenso Schachner/Leitner in: Rechtsformularbuch für das Unternehmen, 1987, S. 606.

nachgewiesen ist. Vielmehr werden diese oftmals weitgehend unsystematisch in der einschlägigen Literatur nur erwähnt, ohne dass deren konkrete Bedeutung für die bilanzielle Abbildung dann weiter verfolgt wird. Aus diesem Grund wird im Folgenden versucht, die wesentlichen in der Praxis verwendeten Abreden bei Betriebspachtverträgen systematisch darzustellen und zu erläutern. Zuvor erfolgt noch eine kurze Erläuterung verbreiteter Gründe für die Verpachtung von Betrieben.

1. Gründe für die Verpachtung eines Betriebes

Die Gründe für die Verpachtung eines Betriebes sind vielfältig. Sie hängen im Ausgangspunkt im Wesentlichen von der Person des Verpächters sowie seiner persönlichen Situation ab¹¹. Diese unterschiedlichen Vorstellungen gehen im weiteren Fortgang im Zusammenwirken mit den oftmals konträren Vorstellungen des Pächters in die Vertragsgestaltung der Praxis der Betriebsverpachtungsverträge ein. Es überrascht daher nicht, dass sich Betriebspachtverträge in Abhängigkeit von diesen Ausgangsparametern teilweise ganz erheblich unterscheiden. Im Hinblick auf das weitere Verständnis, insbesondere der Ausgestaltung von Betriebspachtverträgen, sollen im Folgenden einige wesentliche Ausgangslagen und Rahmenbedingungen für den Abschluss von Betriebspachtverträgen erläutert werden. Dabei ist im Ausgangspunkt immer zu beachten, dass sich bei einer Reihe von Verhandlungssituationen Verpächter und Pächter nicht wirklich als fremde Dritte gegenüberstehen¹², was sich auch auf die Vertragsgestaltung, insbesondere die Gewichtung einzelner Vertragsinhalte auswirken kann. Auch eine Vielzahl der Problemstellungen des vorliegenden Untersuchungsgegenstands – wie z.B. Kaufoptionen, Rückgabepflichten u.v.m. – werden durch die unterschiedlichen Ausgangslagen und Zielsetzungen beeinflusst, so dass sich auch insoweit eine kurze Skizzierung anbietet. Die Darstellung kann keinen Anspruch

11 Vgl. zum folgenden z.B. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 53 ff; Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, H 1, S. 431.

12 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, H 2, S. 431.

auf Vollständigkeit erheben. Sie dient vielmehr dazu, wesentliche Kernüberlegungen im Zusammenhang mit dem Abschluss von Betriebspachtverträgen zu umreißen.

Erfolgt die Verpachtung im Bereich der juristischen Personen bzw. im Konzernbereich¹³, scheiden persönliche Gründe für die Eingehung eines Pachtverhältnisses regelmäßig aus. Im Rahmen derartiger Pachtverhältnisse stehen meist alleine wirtschaftliche oder gar ausschließlich steuerliche Beweggründe im Vordergrund. So geht es häufig darum, Effizienzen durch die Zusammenführung mehrerer betrieblicher Organisationen zu heben. Der Betriebspachtvertrag stellt hier im Vergleich zu einer kaufweisen Übertragung des Pachtobjektes oder der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung (z.B. Verschmelzung) ein vergleichsweise einfaches und flexibles Rechtsmittel für die Zusammenführung betrieblicher Leistungsbereiche rechtlich selbständiger Unternehmen dar¹⁴. Ein besonderer Vorteil der Gestaltung im Konzernbereich ist dabei der Umstand, dass die so erreichte Übertragung von Leistungsbereichen bzw. Ertragsströmen im Grundsatz zeitlich begrenzt, und so den konkreten ertrags- und steuerplanerischen Bedürfnissen vergleichsweise gut angepasst werden kann. In der Praxis wurden bzw. werden Betriebspachtverträge im Konzernbereich immer wieder eingesetzt, um die negativen Folgen der Verlustabzugsbeschränkungen für Kapitalgesellschaften (früher § 8 Abs. 4 KStG, ab 2008 § 8c KStG) abzumildern bzw. zu vermeiden. In diesen Fällen können Ertragspotenziale durch Verpachtung lukrativer Betriebe bzw. Teilbetriebe in Gesellschaften mit Verlustvorträgen hinein verlagert werden. Charakteristisch für Betriebsverpachtungen im Konzernbereich ist weiterhin, dass sich hier nicht wirklich fremde Dritte, sondern vielfach nahestehende Konzerngesellschaften als Vertragspartner gegenüber stehen. Insoweit wird hier die konkrete Vertragsgestaltung weniger deutlich von widerstreitenden Interessen fremder Vertragspartner als vielmehr vor dem Hintergrund steuerlicher Erfordernisse zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 KStG) geleitet. Wegen des besonderen Augenmerks der steuerlichen Prüfungsdienste auf die Verein-

13 Vgl. hierzu auch Schneider, JbFfSt 1982/83, S. 387 ff.

14 Vgl. hierzu Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 58, der darauf hinweist, dass die Betriebspacht in diesen Fällen häufig als Ersatz für eine Fusion fungiert.

barung einer angemessenen Pacht wird hierauf vielfach besondere Sorgfalt gelegt. Andererseits werden vor dem Hintergrund der Verbundenheit andere Bereiche, wie zum Beispiel die Ausgestaltung der Erhaltungsabreden, oder die Absicherung des Verpächters durch möglichst weitgehenden Eigentumserwerb des Verpächters in diesen Fällen vielfach nicht so weitgehend ausgearbeitet.

Geht es um die Verpachtung durch Einzelpersonen bzw. gesellschaftergeprägte Unternehmen, spielen häufig auch persönliche Beweggründe eine Rolle. So kann eine Verpachtung einen Rückzug aus dem aktiven Erwerbsleben einleiten. Die Verpachtung wird dabei im mittelständischen Bereich häufig plangemäß als Übergangsstadium vor einer endgültigen Betriebsübertragung an die nächste Generation eingesetzt¹⁵. Die Betriebsverpachtung kommt aber im Zusammenhang mit dem Rückzug aus dem aktiven Geschäftsleben insbesondere auch dann in Frage, wenn kein geeigneter Familienangehöriger das Unternehmen übernehmen kann, ein endgültiger Verkauf zum relevanten Zeitpunkt aber nicht möglich oder gewünscht ist. Letzteres kann sich zum Beispiel anbieten, wenn mit der Verpachtung eine zumindest theoretisch inflationssichere Einkunftsquelle erhalten bleiben soll. In beiden Fällen steht weniger die Rücknahme des Betriebes im Vordergrund als die Erhaltung und Maximierung der Einkommensquelle. Dies kann sich beispielsweise darin niederschlagen, dass dem Pächter ein weitgehendes Gestaltungsrecht zur Weiterentwicklung des Betriebs eingeräumt wird. Die Rückgabe bzw. der Eigentumserwerb an bzw. durch den Pächter hat hier keine so ausgeprägte Bedeutung wie im Falle der gewünschten oder geplanten Wiederaufnahme des Pachtbetriebes durch den Verpächter. Andererseits bieten sich hier (variable) Regelungen zur Maximierung des Pachtentgeltes an.

Aber auch der umgekehrte Fall kann in eine Betriebsverpachtung münden. Wenn der bisherige Inhaber durch Krankheit oder Tod unerwartet ausfällt und mögliche Erben noch nicht in der Lage sind, den Betrieb weiterzuführen¹⁶. In diesem Fall kann die Betriebsverpachtung an einen branchenkundigen Pächter eine Möglichkeit zum Erhalt des Betriebes als

15 So explizit Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, H 2, S. 431.

16 Vgl. z.B. Crezelius, JbFStR 2010/2011, S. 738.

Alternative zum unerwünschten Verkauf oder einer Fremdgeschäftsführung mit eigenem vollem unternehmerischen Risiko darstellen. In diesem Fall ist die Rücknahme des Betriebes das zentrale Verpachtungsziel. Aus diesem Grund kommt hier möglichst konkreten Substanzerhaltungs-, Rückgabe- und Wettbewerbsklauseln sowie dem möglichst weitgehenden Eigentumserwerb durch den Verpächter größere Bedeutung zu.

Häufig wird die Betriebsverpachtung in der Praxis auch als Zwischenstufe zu einem späteren Verkauf des Pachtbetriebes an den zwischenzeitlichen Pächter genutzt¹⁷. So muss im Zeitpunkt der Übernahme des Pachtbetriebes noch keine endgültige Entscheidung über den Verkauf getroffen werden. Vielmehr werden in der Praxis häufig Optionen oder Vorkaufsrechte vorgesehen. In diesen Fällen muss sich der Verpächter nicht sofort vom Pachtobjekt trennen. Er hat eine gewisse Zeit, die wirtschaftlichen Fähigkeiten des Pächters kennenzulernen. Denn auch im Falle des alternativen Verkaufs besteht für den Verkäufer aufgrund variabler oder zeitlich gestreckter Kaufpreisbestandteile nach dem Zeitpunkt des Verkaufs ein nennenswertes mittelbares unternehmerisches Risiko. Auch der Pächter kann durch Betriebsverpachtung ohne sofortige Aufbringung des Kaufpreises am Markt teilnehmen.

Auch im Bereich der inhabergeführten Unternehmen können bisweilen steuerliche Gründe mit eine Rolle für die Betriebsverpachtung spielen. Wie oben ausgeführt, führt der Verkauf des Betriebes zu einer unmittelbaren Besteuerung der stillen Reserven. Durch die Verpachtung und das durch die Rechtsprechung und § 16 Abs. 3b EStG eingeräumte Verpächterwahlrecht in Verbindung mit der Möglichkeit der jederzeitigen Aufgabekündigung kann diese Besteuerung quasi beliebig hinausgeschoben werden. Dies kann für den Verpächter allein dann schon interessant sein, wenn sich in Zukunft Besteuerungszeiträume mit geringeren weiteren

17 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, H 6, S. 433.

Einkünften ergeben¹⁸. Auch kann ggf. durch eine mit einer vorgeschalteten Verpachtung realisierte zeitliche Überbrückung die Tarifbegünstigung des § 16 Abs. 4 EStG (i.V.m. § 34 EStG) erlangt werden¹⁹.

Wieder anders stellen sich die Beweggründe dar, wenn eine Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung angestrebt wird²⁰.

2. Vertragsgestaltung bei Betriebsverpachtungen

2.1. Allgemeines

Die Betriebsverpachtung ist nicht ausdrücklicher Regelungsgegenstand des BGB. Deshalb muss die rechtliche Behandlung von Unternehmensverpachtungen auf die allgemeinen Regelungen der Pacht zurückgeführt werden²¹. Auch die unten genannten aktienrechtlichen Regelungen über Unternehmensverträge beinhalten keine detaillierte inhaltliche Ausgestaltung von Betriebspachtverträgen²². Gegenstand der Verpachtung können Sachen, Rechte oder Inbegriffe von Sachen und Rechten – wie beispielsweise Betriebe – sein²³.

Allgemein stellt der Pachtvertrag ein Dauerschuldverhältnis dar, das die zeitlich befristete Nutzungsmöglichkeit gegen Entgelt – die Pacht – bewirkt²⁴. Der Umstand, dass das Umlaufvermögen bei Betriebspachtverträgen meist im Wege des Verkaufs auf den Pächter übertragen wird, beeinträchtigt den im Übrigen pachtweise erfolgenden Leistungsaustausch nicht. Die Austauschbeziehung von Nutzungsüberlassung und Entgelt

18 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 58.

19 Vgl. z.B. Wehmeiner, StB 2011, S. 272 (274 f.) zur neuerlich eingeführten Möglichkeit der Verpachtung einer Steuerberatungskanzlei.

20 Vgl. hierzu z.B. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, H 6, S. 433; Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 59 ff; zu den Vor- und Nachteilen der Betriebsaufspaltung vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 15 Rz. 804.

21 Vgl. Oppenländer, Die Unternehmenspacht, Diss., Freiburg, 1974, S. 39 f.

22 Vgl. S. 34 ff.

23 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 4 f; zum Gegenstand bei Betriebsverpachtung vgl. unten, S. 36 ff.

24 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 1.

machen Nutzungsverträge dieser Art grundsätzlich zu gegenseitigen Verträgen im Sinne der §§ 320 ff BGB²⁵. Dabei stellt die Gebrauchsüberlassung im Gegensatz zur Miete kein konstitutives Element des Pachtvertrages dar²⁶. Wesensbestimmend ist vielmehr die Gewährung des Fruchtgenusses an den Pächter. Dieser kann demgemäß auch nicht vertraglich vollständig abbedungen werden, ohne den Charakter des Vertrages als Pachtvertrag zu beeinträchtigen²⁷. Demgemäß trägt auch der Pächter das Betriebsrisiko und kann die Pacht regelmäßig nicht aufgrund wirtschaftlicher Fehldispositionen oder negativer Entwicklungen, z.B. Umsatzrückgang etc., mindern²⁸.

Handelt es sich bei den Früchten um Sacherzeugnisse oder –bestandteile wird der Fruchtgenuss durch die Erteilung einer dinglichen Aneignungsbefugnis bewirkt, welche regelmäßig stillschweigend mit dem Abschluss des Pachtvertrages verbunden ist²⁹. Der Pächter erlangt hierbei gemäß § 956 BGB Eigentum an den Früchten. Geht es um die Verpachtung von Rechten, erfolgt die Fruchtziehung rechtstechnisch durch die Erteilung einer Ausübungs- und Einziehungsermächtigung an den Pächter³⁰. Bei der Verpachtung eines Betriebes wird die Fruchtziehung durch Befugnis zur Abschöpfung des Betriebsgewinnes als Ausprägung der Früchte gemäß § 99 Absatz 2 BGB realisiert³¹. Soweit erforderlich ist der Verpächter hierbei verpflichtet, einzelne Pachtgegenstände zu übereignen bzw. Rechte zu übertragen³².

Der Pächter ist verpflichtet, das Pachtobjekt nur vertragsgemäß zu nutzen³³, d.h. die Fruchtziehung muss sich im Rahmen einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des Pachtobjektes ergeben. Der Pächter darf

25 Vgl. S. 111 ff.

26 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 2.

27 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 2; Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 7.

28 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 8.

29 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 3.

30 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 3.

31 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 6.

32 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 3.

33 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 43.

demnach ohne Zustimmung des Verpächters weder die Geschäftsstruktur des Betriebes nachhaltig ändern, noch die Branche wechseln. Etwas anderes soll gelten³⁴, wenn den Pächter eine Betriebspflicht trifft. In diesem Fall sei der Pachtvertrag dem Regelungskonzept der Landpacht angenähert, so dass der Rechtsgedanke des § 590 Absatz 2 BGB eingreift. Danach kann der Pächter die Zustimmung des Verpächters zu einer Nutzungsänderung verlangen, die entweder nicht über die Pachtzeit hinausreicht, oder eine nachhaltige Steigerung der Rentabilität des Betriebes bewirkt.

Soweit keine pachtrechtlichen Spezialvorschriften bestehen, oder abweichende Vertragsabreden getroffen wurden, kommen auf Pachtverhältnisse ergänzend die Regelungen zum Mietrecht (§§ 535 ff. BGB) zur Anwendung (§ 582 Absatz 2 BGB).

Dies gilt insbesondere für die Erhaltungspflichten des Verpächters gemäß § 535 BGB. Besondere pachtrechtliche Regelungen zur Erhaltung und Instandsetzung bestehen für das Inventar gemäß §§ 582, 582a BGB. Diese Regelungen sind regelmäßig auf Betriebspachtverträge anwendbar³⁵. Die Sonderregelungen des sogenannten Landpachtvertrages (§§ 585 ff. BGB) hingegen sind in der Regel auf Betriebspachtverträge nicht anwendbar, da die Landpacht eine überwiegende landwirtschaftliche Nutzung des Betriebes bzw. der Grundstücke voraussetzt³⁶. Eine Anwendung der Rechtsgedanken kann jedoch auch ohne landwirtschaftliche Nutzung in Betracht kommen, wenn der Pächter zur ordnungsgemäßen Nutzung des Pachtobjektes nicht nur berechtigt, sondern hierzu verpflichtet ist³⁷. Zudem ist es nicht ausgeschlossen, dass die dort vorgesehenen Regelungen in gleicher oder ähnlicher Form bei Betriebspachtverträgen als Parteienvereinbarung umgesetzt werden.

Ein Betriebspachtvertrag kann grundsätzlich formfrei geschlossen werden³⁸. Etwas anderes gilt, wenn die Verpachtung, was häufig der Fall ist, ein Grundstück einschließt und die Pachtdauer ein Jahr übersteigt. In

34 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 43.

35 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582 Rz. 1, § 582 a Rz. 1.

36 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 585 Rz. 2, 3.

37 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 12, 21.

38 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 12.

diesem Fall unterliegt der Vertrag der Schriftform, Wird die Schriftform nicht eingehalten, so gilt der Pachtvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen und kann frühestens nach Ablauf eines Jahres seit Vertragsabschluss gekündigt werden (§§ 581 Absatz 2, 550 Satz 1 BGB). In der Praxis enthalten Betriebspachtverträge innerhalb eines einheitlichen Vertragswerkes mitunter auch Vorkaufsrechte für den Pächter. Bezieht sich das Vorkaufsrecht auch auf ein Betriebsgrundstück, so ist eine notarielle Beurkundung des gesamten Betriebspachtvertrages gemäß § 311b Absatz 1 BGB erforderlich³⁹. Weitere Formvorschriften ergeben sich für den Bereich der Unternehmensverträge⁴⁰.

2.2. Abgrenzung der Betriebspacht gegenüber anderen Rechtsverhältnissen

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit den bilanziellen Fragestellungen der Betriebsverpachtung. Wie weiter unten im Detail ausgeführt wird, wird die Betriebspacht vereinfacht durch folgende typische Leistungsinhalte geprägt: Der Verpächter überlässt dem Pächter zeitlich befristet einen Betrieb als Inbegriff von Sachen und Rechten entgeltlich zur Fruchtziehung. Zur Begriffsabgrenzung sollen im Folgenden zunächst kurz die Unterschiede der Betriebsverpachtung von weiteren, zum Teil ähnlichen Rechtsverhältnissen skizziert werden.

2.2.1. Kauf- und Werkvertrag

Bei der Unterscheidung der Pacht vom Kauf kommt dem Zeitpunkt eine besondere Bedeutung zu. Der wesentliche Unterschied von Kaufverträgen und Pachtverträgen besteht danach in der Frage, ob die Überlassung bzw. die Güterzuordnung nach dem Willen der Vertragsparteien endgültig oder nur vorübergehend sein soll⁴¹. Der Kauf beinhaltet für den Verkäufer die Verpflichtung zur Übergabe der Sache und zur Verschaffung des Eigentums, frei von Rechten Dritter (§ 433 BGB) und vermittelt

39 So beispielsweise Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 11 sowie Anm. S. 30; MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 22.

40 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 24, f. Zu den aktienrechtlichen Unternehmensverträgen vgl. auch unten, S. 34 ff.

41 Vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 10; Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 2

damit dem Käufer im Ergebnis die zeitlich unbeschränkte und gegenüber Dritten inhaltlich grundsätzlich uneingeschränkte Befugnis mit der Sache nach seinem Belieben zu verfahren und andere von jeder Einwirkung auszuschließen (§ 903 BGB). Soweit eine Überlassung nur formal auf unbestimmte Zeit erfolgt, im Ergebnis aber eine endgültige Güterzuordnung bewirken soll, können weitere Merkmale dafür sprechen, dass auch formalrechtlich ein Kaufvertrag anzunehmen ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Vergütung – entgegen dem Grundschema der §§ 581 Absatz 2, 579 BGB nicht nach Zeitabschnitten oder am Ende der Überlassung gezahlt wird, sondern in einem Einmalbetrag vorab. Gleiches gilt bei einer formal zeitlich vorübergehenden Überlassung, bei der sich jedoch der überlassene Gegenstand während dieser Zeit verbraucht und damit am Ende wertlos ist⁴². Ein weiteres Abgrenzungsmerkmal wird in dem unterschiedlichen Umfang der Tätigkeit von Verpächter und Verkäufer gegenüber dem jeweiligen Vertragspartner gesehen⁴³. Während der Verkäufer dem Käufer das Eigentum verschaffen muss, bleibt der Verpächter in Bezug auf den Erfolg im Wesentlichen untätig und überlässt es dem Pächter, die Früchte selbst zu ziehen. In diesem Zusammenhang der Fruchtziehung ergibt sich ein weiteres, wenn auch hier weniger bedeutsames, Abgrenzungsproblem. Formal zeitlich beschränkte Überlassungen von Grundstücken mit dem Recht zum Abernten beispielsweise des Grasschnittes, oder auch bestimmte Abbauverträge sind materiell als Kaufverträge einzustufen. Im Ergebnis ist dies immer dann der Fall, wenn die Austauschinteressen weniger auf die Nutzung der Mutter Sache ausgerichtet sind, sondern vielmehr auf Überlassung der Bestandteile abzielen⁴⁴.

Die gleichen Abgrenzungskriterien gelten auch für eine Abgrenzung gegenüber einem Werkvertrag im Sinne des § 631 BGB⁴⁵.

42 Vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 10

43 Vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 10

44 Vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 10; Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 2

45 Vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 10

Ist danach eine formal als Pachtvertrag ausgestaltete Leistungsbeziehung als Kauf- oder Werkvertrag einzustufen, sind die für den jeweiligen Vertragstyp geltenden Regelungen einschlägig. Soweit in Betriebspachtverträgen häufig einzelne Wirtschaftsgüter oder ganze Bestände kaufweise vom Pächter übernommen werden⁴⁶, liegt insoweit ohnehin ein Kauf (§ 433 ff. BGB) vor.

2.2.2. Miete

Die Unterscheidung zwischen einem Miet- und einem Pachtvertrag erfolgt über die jeweiligen vertraglichen Hauptleistungspflichten. Der Vermieter ist gemäß § 535 BGB verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch der Mietsache während der Mietzeit zu gewähren. Den Verpächter trifft neben dieser Überlassungspflicht gemäß § 581 BGB auch die Pflicht zur Gewährung des Fruchtgenusses⁴⁷.

2.2.3. Gesellschaftsvertrag

Bedeutsam und im Einzelfall schwierig kann die Abgrenzung von Betriebspachtvertrag und Gesellschaftsvertrag sein. Dies insbesondere dann, wenn sich der ehemalige Betreiber und zukünftige Verpächter weitgehende Mitwirkungsrechte vorbehält, im Betrieb des Pächters mitarbeitet oder zudem materiell über die Ausgestaltung des Pachtzinses am Erfolg und ggf. Misserfolg des Pächterunternehmens teilnimmt⁴⁸. Ob ein Pachtvertrag oder ein Gesellschaftsvertrag vorliegt, richtet sich in erster Linie nach dem Willen der Vertragsparteien⁴⁹. Ausschlaggebend ist dabei unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles, ob die Vertragsparteien einen gemeinsamen Zweck anstreben, oder jeweils überwiegend im eigenen Interesse Leistungen austauschen. Die häufig anzutreffende Vereinbarung eines variablen oder gewinnabhängigen Pachtzinses⁵⁰ reicht

46 Vgl. S. 61 f.

47 Vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 11; Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 16.

48 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 23.

49 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 4

50 Vgl. S. 38 ff.

für die Annahme eines gemeinsamen Zweckes in diesem Sinne regelmäßig nicht aus. Die Beteiligung des Verpächters am Verlust des Pächterunternehmens steht jedoch der Annahme eines Pachtverhältnisses entgegen⁵¹. Fraglich könnte in diesem Zusammenhang die Einordnung der ebenfalls anzutreffenden Vereinbarung eines Mindestgewinns für den Pächter sein. In diesem Fall wird der variabel vereinbarte Pachtzins soweit abgesenkt, dass dem Pächter ein vereinbarter Mindestgewinn verbleibt⁵². Materiell nimmt der Verpächter in diesem Fall auch am wirtschaftlichen Misserfolg des Pächters teil. Wird jedoch, wie üblich, keine Zuzahlung des Verpächters zur Erreichung des Mindestgewinns vereinbart, steht alleine die Gewinnaussicht des Verpächters im Risiko. Eine Verlustbeteiligung in dem vorgenannten Sinne ist damit für den Verpächter meines Erachtens nicht verbunden.

2.2.4. Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsvertrag

Diese Vertragstypen sind zusammen mit dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, § 291 AktG) als Teil des Konzernrechts im AktG geregelt (§ 292 Absatz 1 Nr. 3 AktG) und stellen sog. Unternehmensverträge dar⁵³. Da der Abschluss derartiger Verträge sehr weitgehend in die wirtschaftliche Unabhängigkeit einer Kapitalgesellschaft eingreift und damit auch die Rechtsstellung der jeweiligen Anteilseigner erheblich beeinträchtigen kann, sieht das AktG für den Abschluss dieser Verträge eine Reihe von Mitwirkungsrechten der Anteilseigner (z.B. Zustimmungserfordernis der Hauptversammlung, § 293 AktG) oder Ausgleichsmechanismen (z.B. Verlustübernahmepflicht bei Abschluss eines Gewinnabführungs- oder Beherrschungsvertrages, § 302 AktG) vor. Diese Fragestellungen sind im vorliegenden Zusammenhang nicht von Bedeutung und sollen demgemäß nicht weiter betrachtet werden⁵⁴. Im Folgenden sollen nur die inhaltlichen Charakteristika der Vertragstypen kurz skizziert werden, welche eine zeitweise Überlassung eines Betriebs zum Gegenstand haben. Diese inhaltlichen Charakteristika sind indes unabhängig von den

51 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 4; Münch-Komm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 6.

52 Vgl. S. 38 ff. und S. 315 ff.

53 Vgl. z.B. Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 291 Rz. 1.

54 Vgl. hierzu z.B. Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 291 Rz. 1 ff.

zuvor genannten aktienrechtlichen⁵⁵ Besonderheiten und deshalb auch für die vorliegende Arbeit von Interesse. Die terminologischen Abgrenzungen können deshalb insoweit auch auf andere Rechtsformen von Pächter und Verpächter übertragen werden.

Ein Betriebspachtvertrag liegt nach herrschender Meinung vor, wenn der Verpächter verpflichtet ist, dem Pächter auf entgeltlicher Basis den Betrieb⁵⁶ zu verpachten. Charakteristisch ist dabei in Abgrenzung zur Betriebsüberlassung, dass der Pächter den Betrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führt⁵⁷.

Der Betriebsüberlassungsvertrag hat im BGB keine direkte Entsprechung. Er ist dadurch gekennzeichnet, dass der übernehmende Betreiber den Betrieb nicht wie bei Pacht im eigenen Namen führt, sondern im Namen des Überlassenden. Wie auch bei der Betriebspacht erfolgt die Betriebsführung auf Rechnung des übernehmenden Betreibers⁵⁸.

55 Die Sonderregelungen zum Schutz der Unternehmensvermögens und der Anteils-eigner gelten grundsätzlich auch für Unternehmen in der Rechtsform der GmbH und GmbH & Co. KG, wenn bei letzterer keine natürliche Person als voll haftender Gesellschafter besteht.

56 Die aktienrechtliche Besonderheit, dass nur die Verpachtung des ganzen bzw. aller Betriebe als Betriebsverpachtung gemäß § 292 Absatz 1 Nr. 3 AktG qualifiziert, soll hier nicht weiter vertieft werden, vgl. hierzu Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 292 Rz. 18.

57 Vgl. Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 292 Rz. 19; MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 13.

58 Vgl. Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 292 Rz. 19; MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 13, wobei Harke entgegen der herrschenden Meinung die Ansicht vertritt, das Auftreten des Pächters im Außenverhältnis sei nicht entscheidungserheblich, so dass auch der Betriebsüberlassungsvertrag materiell eine Betriebspacht darstelle.

Der sogenannte Betriebsführungsvertrag ist im AktG nicht ausdrücklich erwähnt, stellt aber nach herrschender Meinung einen anderen Unternehmensvertrag im Sinne des § 293 AktG dar⁵⁹. Er ist dadurch gekennzeichnet, dass der Betriebsführer den Betrieb für den Überlassenden in dessen Namen und auf dessen Rechnung führt⁶⁰.

2.3. Pachtgegenstand

Wie oben bereits kurz angeführt, qualifizieren als Gegenstand der Verpachtung sowohl Sachen, Rechte oder auch Inbegriffe von Sachen und Rechten wie beispielsweise Betriebe⁶¹. Von einer Betriebsverpachtung ist auszugehen, wenn entweder ein Betrieb als Inbegriff von Sachen und Rechten einschließlich der im Goodwill verkörperten Erwerbschancen oder ein Teilbetrieb pachtweise überlassen wird⁶². Die Abgrenzung, ob tatsächlich eine Betriebspacht oder nur eine bloße Sach- oder Rechtspacht gegeben ist, hängt damit von der Art des überlassenen Pachtobjektes nach den Umständen Einzelfalles ab. So unterscheidet sich die Betriebspacht von der Sach- oder Rechtspacht im Wesentlichen dadurch, dass bei Sach- oder Rechtspacht der Pächter nur vom eigenen Umgang mit körperlichen Gegenständen oder der Befugnis bezüglich Rechten profitieren soll. Bei der Betriebspacht hingegen soll er darüber hinaus in den Genuss eines schon zuvor bestehenden wirtschaftlichen Organismus kommen⁶³. Demgemäß ist die Betriebspacht durch die Übernahme der funktionsbestimmenden Elemente des wirtschaftlichen Organismus „Betrieb“ geprägt. Damit besteht ein wesentliches Merkmal der Betriebspacht in der Fortführung der bisherigen Firma des Verpächters gemäß § 22 HGB sowie der Übernahme der bestehenden Kunden- und Lieferantenbeziehungen⁶⁴. Aber auch die Übernahme und Nutzung der zum Pachtbetrieb gehörenden, notwendigen Patente, Warenzeichen, Geschmacksmuster, Re-

59 Vgl. Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 292 Rz. 17.

60 Vgl. Hüffer, AktG, 11. Auflage, 2014, § 292 Rz. 20; MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 13, wobei Harke entgegen der herrschenden Meinung das Merkmal des Außenauftritts als irrelevant ansieht.

61 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 4 f.

62 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 6.

63 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 6.

64 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 6; Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 1.

zepte und Betriebserfahrungen sollten bei der Beurteilung Berücksichtigung finden. Zusammen mit der Übernahme der bestehenden Arbeitsverhältnisse wird hierdurch die bestehende Betriebsorganisation auf das Pächterunternehmen überführt. Im Zusammenwirken all dieser immateriellen Werte wird gleichzeitig der Goodwill des Betriebes auf den Pächter übergeleitet. Im Ergebnis ist bei der Beurteilung eine Gesamtwürdigung der übernommenen Strukturelemente im Hinblick auf deren Beitrag zur Fruchtziehung vorzunehmen. So kann auch eine Betriebsverpachtung ohne Fortführung der Firma des Verpächters eine Betriebsverpachtung im Rechtssinne darstellen. Übernimmt der Pächter alle weiteren organisationsbildenden Strukturen und Beziehungen, kommt er dennoch in den Genuss der bestehenden Struktur. Zwar könnte die Übernahme der Firma gegebenenfalls den Fruchtgenuss befördern, eine notwendige Voraussetzung hierfür ist diese jedoch meines Erachtens nicht. Das gleiche gilt beispielsweise, wenn weitere ausgewählte Strukturelemente der bisherigen Organisation nicht übernommen werden, das Gesamtbild der übernommenen Organisationseinheit jedoch nicht wesentlich beeinträchtigt wird.

Die Notwendigkeit den bestehenden betrieblichen Organismus möglichst reibungslos und funktionsfähig auf den Pächter überzuleiten, erfordert die möglichst lückenlose Erfassung aller rechtlicher und tatsächlicher Beziehungen und Zustände. Für die Vertragspraxis empfiehlt sich daher zur Vermeidung von Unklarheiten über die tatsächliche Abgrenzung des Pachtobjektes eine möglichst konkrete Auflistung aller überlassenen materiellen und immateriellen Werte sowie sonstigen Vorteile⁶⁵. Im Hinblick auf die durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geforderte bilanzielle Abbildung von Betriebsverpachtungen bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters benötigen Pächter und Verpächter sehr detaillierte Informationen über die einzelnen aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgüter. Diese befinden sich zwar bei Pachtbeginn beim Verpächter. Im weiteren Zeitablauf nimmt jedoch der Pächter Ersatz- und ggf. Erweiterungsinvestitionen vor, welche der Verpächter bilanziell ab-

65 Vgl. z.B. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 1 sowie Anm. S. 20 f; Aschenbrenner/Hundertmark in Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 1 sowie Anm. 7.

bilden muss. Dies sollte bereits bei Abschluss des Pachtvertrages berücksichtigt und die entsprechenden Informationen zusammengestellt werden. Weiterhin ist der erforderliche Informationsfluss während der Pachtzeit vertraglich abzusichern.

Vergleichsweise einfach können die entsprechenden Anlagen für die bereits beim Verpächter bilanzierten Wirtschaftsgüter erstellt werden. Ausgangspunkt ist dabei regelmäßig die Beifügung entsprechender Bilanzen nebst Bestandsverzeichnissen und Inventaren. Sind Grundstücke Gegenstand der Pacht, empfiehlt sich die Beifügung der Grundbuchunterlagen bzw. entsprechender Lageskizzen etc.

Komplizierter gestaltet sich die Abwicklung für die zu überlassenden immateriellen Werte bzw. die organisationbildenden Strukturen. Diese sind beim Verpächter regelmäßig nicht anlagenseitig nachgewiesen oder gar bilanziert. So sind beispielsweise Kunden- und Lieferantendateien regelmäßig nicht in bestehenden Inventaren oder anderen Bestandslisten nachgewiesen. Für die Übernahme bestehender Verträge mit Kunden und Lieferanten sowie für die Übernahme der Belegschaft sollten ebenfalls entsprechend detaillierte Nachweise angefertigt und dem Pachtvertrag beigelegt werden.

2.4. Pachtzins

2.4.1. Vorüberlegungen

Bevor im weiteren Fortgang die Details der vertraglichen Ausgestaltung von Betriebspachtverhältnissen dargestellt werden, soll vorab kurz auf den wirtschaftlichen Hintergrund der Gebrauchsüberlassung und des darauf bezogenen Entgelts, der Pacht, eingegangen werden. Bei der Vereinbarung der Pachthöhe stehen sich die gegenläufigen Interessen von Verpächter und Pächter gegenüber. Wirtschaftlich ermöglicht die Pacht dem Pächter die Nutzung und damit Abnutzung von Gegenständen, ohne die mit dem Kauf verbundenen Kapitalmittel aufbringen zu müs-

sen. Für die vom Verpächter eingeräumte Nutzungsmöglichkeit entrichtet er diesem ein Nutzungsentgelt⁶⁶. Im Ergebnis spielen hierbei jedoch immer die folgenden Grundüberlegungen eine zentrale Rolle⁶⁷:

Zunächst ist bedeutsam, dass es für die Bestimmung der wirtschaftlichen Pachtleistung nicht nur auf die Barpacht ankommen kann. Vielmehr sind neben der Barpacht alle Verpflichtungen, die der Pächter übernimmt, zu berücksichtigen⁶⁸. Dies gilt ohne weiteres für alle übrigen Kosten und Lasten, die der Pächter im Zusammenhang mit den gepachteten Anlagen übernimmt. Ist der Pächter daneben zur Erhaltung bzw. Substanzerhaltung des gepachteten Betriebes verpflichtet, so stellen auch diese Leistungen wirtschaftlich eine Gegenleistung für die Überlassung des Pachtobjektes dar. Im Ergebnis geht es hierbei um die einzelnen Kalkulationskomponenten für die Bemessung einer angemessenen Pachthöhe. Ausgangspunkt derartiger Überlegungen ist dabei die Frage, welche Geldströme dem Verpächter durch die Verpachtung des Betriebes entgehen bzw. welche Wertminderung der Betrieb durch die Nutzung erfährt⁶⁹. So könnte der Verpächter den Betrieb beispielsweise veräußern und die entsprechenden Geldmittel anlegen. Über den reinen Kalkulationsaspekt hinaus können diese kalkulatorischen Überlegungen auch rechtliche Be-

66 Vgl. Loos, NJW 1963, S. 990.

67 Vgl. hierzu ausführlich Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 257 ff.

68 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 257 ff., erläutert die im einzelnen dargestellten Komponenten bzw. Kalkulationsgrundlagen des Pachtentgelts unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit der Pacht im Hinblick auf deren steuerliche Anerkennung nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 KStG. Bei der Abwägung der Angemessenheit in diesem Sinne geht es auch um die wirtschaftliche Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, so dass diese Überlegungen dem Grunde nach für die wirtschaftliche Verknüpfung von Überlassung und Pachtentgelt ebenfalls herangezogen werden können. Für die im Rahmen dieser Untersuchung betrachteten Betriebsverpachtungen unter fremden Dritten können sie jedoch nur als Leitüberlegungen dienen, da fremde Parteien in der Gestaltung der Konditionen frei sind.

69 Vgl. zur investitionstheoretischen Ableitung der Mindestpachthöhe aus Sicht des Verpächters Slotta, Die Entscheidung über die Betriebspacht beziehungsweise Betriebsverpachtung, 1986, passim.

deutung erlangen, weil die Pachtzinsvereinbarungen in der Praxis Regelungen vorsehen, welche die kalkulatorischen Elemente vertragsseitig umsetzen.

Eine zentrale Komponente des Pachtzinses ist dabei zunächst eine Vergütung für die durch die Nutzung der Pachtgegenstände eintretende Wertminderung. Dabei ist es wirtschaftlich zunächst unerheblich, ob der Ausgleich für den eintretenden Werteverzehr durch den Pächter im Wege einer erhöhten Barpacht erfolgt, oder durch die Verpflichtung zur Substanzerhaltung ausgeglichen wird⁷⁰. Entgegen der Ansicht von Knoppe stellt die in beiden Alternativen unterschiedliche Zuordnung der Durchführung der Ersatzmaßnahmen meines Erachtens im Ergebnis keine Finanzierungsfrage dar. Denn ob der Pächter den Gegenwert des Werteverzehrs durch die Entrichtung einer höheren Barpacht, oder aber durch die Tragung der Anschaffungskosten trägt, ist unerheblich. In beiden Fällen ist er mit dem Gegenwert und den Auszahlungen hierfür belastet. Für die Bemessung der Höhe der Abschreibungsgegenwerte kann zutreffenderweise nicht allein auf die Buchwerte der überlassenen Wirtschaftsgüter abgestellt werden, wenn diese nennenswerte stille Reserven enthalten. Vielmehr ist hier wirtschaftlich zutreffend auf deren tatsächliche Marktwerte bzw. Teilwerte (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) abzustellen. Ebenso wird man zur Ermittlung dieses Kalkulationselements nicht (nur) auf die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Wirtschaftsgüter abstellen können, sondern auf deren voraussichtliche tatsächliche Nutzungsdauern. Die in diesem Zusammenhang aufgeworfene Frage, ob der Pächter auch für bereits amortisierte Wirtschaftsgüter Abschreibungsvergütungen zahlen soll oder muss⁷¹, ist im Ergebnis keine Frage der angemessenen Vergütung des Werteverzehrs. Im Ergebnis repräsentiert die Zahlung von Abschreibungsvergütungen für bereits vorher durch die anteiligen Pachtzahlungen amortisierte Wirtschaftsgüter einen Teil des kalkulatorischen Gewinnaufschlages des Verpächters.

70 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 259 f.

71 Vgl. hierzu Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 261 mit einer Darstellung der unterschiedlichen Meinungen.

Ein weiteres wesentliches Kalkulationselement des Pachtzinses ist die Kapitalverzinsung für das in dem Pachtobjekt gebundene Kapital⁷². Auch hier ist zunächst darauf hinzuweisen, dass unter wirtschaftlichen Aspekten meines Erachtens die reinen Buchwerte des überlassenen Pachtobjektes als Zinsbasis nicht sachgerecht erscheinen, soweit nennenswerte stille Reserven bestehen. Auch hinsichtlich der Höhe eines angemessenen Zinses sind pauschale Aussagen nicht möglich. Der von Knoppe vorgeschlagene Zinssatz für risikolose Kapitalanlagen⁷³ berücksichtigt die materielle Risikolage bei Betriebsverpachtungen meines Erachtens nur unzureichend. Zwar hat sich der Verpächter i.d.R. mit der Verpachtung formal aus der unmittelbaren Teilnahme am Wettbewerb durch den Betrieb zurückgezogen und vereinnahmt nur noch – im Idealfall fixe – Pachtzahlungen. Dennoch besteht materiell eine erhebliche Abhängigkeit des Verpächters vom wirtschaftlichen Erfolg des Pächterunternehmens. Insoweit erscheint ein Risikozuschlag durchaus angemessen.

Schließlich stellt auch ein Vergütungsanteil für einen ggf. vorhandenen Firmenwert ein bedeutsames Kalkulationselement für die Pachtbemessung dar⁷⁴. Diese Frage führt im Wesentlichen auf die Ermittlung eines Ertragswertes des Betriebes zurück. Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass der zutreffend ermittelte Ertragswert des Unternehmens die zuvor dargestellten Kalkulationselemente mit umfasst und diese demgemäß zur Vermeidung einer Doppelerfassung auszuschneiden wären. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Pächter den Firmenwert einerseits regelmäßig während der Pachtzeit erhalten muss, bzw. aus eigenem Interesse erhält. Andererseits muss er den Firmenwert am Ende der Pachtzeit zurückgewähren⁷⁵. Ein Verbrauch tritt damit aus Sicht des Verpächters im Idealfall nicht ein. Insoweit kann eine angemessene Vergütung im Ergebnis nur in der Verzinsung des Firmenwertes bestehen. Im Ergebnis bleiben diese komplizierten Fragen in der Praxis im Wesentlichen ungeklärt. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass unter praktischen As-

72 Vgl. hierzu ausführlich Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 261 ff.

73 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 262.

74 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 263 ff.

75 Vgl. S. 102 ff.

pekten durch eine Umsatzpacht die Vergütung eines Firmenwertes sachgerecht realisiert werden kann⁷⁶. Ergänzend wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass sich der ursprünglich vorhandene Firmenwert des Verpächters im Zeitablauf verflüchtigt bzw. durch die Aktivitäten des Pächters durch einen Firmenwert des Pächters ersetzt wird⁷⁷. Es sei deshalb zu erwägen, ob das Kalkulationselement „Firmenwertvergütung“ zeitlich zu begrenzen ist, was in der Vertragspraxis auch vielfach erfolgt. Diese Frage ist inhaltlich meines Erachtens mit dem Problem der Einbeziehung des Werteverzehrs für bereits amortisierte Wirtschaftsgüter vergleichbar, so dass auf die obigen Ausführungen verwiesen wird.

2.4.2. Inhaltliche Abgrenzung des Pachtzinses

Für die bilanzielle Behandlung von Nutzungsverhältnissen stellt die Behandlung des Pachtzinses ein besonderes Problem dar. Deshalb soll im Folgenden auf die Abgrenzung des Begriffes eingegangen werden. Die Abgrenzung des Begriffes ist vor dem wirtschaftlichen Hintergrund des Pachtvertrages als Austauschverhältnis zu beurteilen. Der Pächter zahlt, um die Nutzungsüberlassung zu erlangen. Wirtschaftlich stellen deswegen grundsätzlich alle Leistungen, die der Pächter erbringt, Pachtzins für die Nutzungsüberlassung dar⁷⁸. Die vorstehenden Erläuterungen haben bereits gezeigt, dass wirtschaftlich betrachtet alle Leistungen des Pächters als Entgelt für die Erlangung der Nutzungsüberlassung zu betrachten sind. Dies gilt weitgehend auch rechtlich.

Offensichtlich ist dies zunächst für die Barpacht, unabhängig von den Motiven bzw. Kalkulationselementen für ihre Bemessung. Die Barpacht kann aber je nach den Interessen der Vertragsparteien auch um weitere, nicht in Geld bestehende Elemente erweitert werden⁷⁹. Demnach macht es regelmäßig keinen Unterschied, ob die Leistungen in einer Zahlung

76 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 265.

77 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 276 ff. m.w.N.

78 Vgl. zum Problem der Bestimmung angemessenen Pachtzinses und dessen Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen der Betriebsaufspaltung, Korn in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 375 ff.

79 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 8.

in Geld oder in sonstigen Leistungen bestehen. Der rechtliche Charakter dieser Zahlungen als Pachtzins ist dadurch nicht in Frage gestellt. Ebenso wenig ist die zeitliche Komponente dieser Leistungen für ihren Charakter als Pachtzins von Bedeutung⁸⁰. Zwar ist durch die Dogmatik des Dauer-schuldverhältnisses eine abschnittsweise Entrichtung quasi als Ideal vorgegeben. Doch stellen auch Einmalleistungen zweifellos Pachtzins dar. Weiterhin kann die Pacht in Form einer Fixpacht ausgestaltet sein, oder auch variable Elemente umfassen. Gebräuchlich sind hierbei insbesondere umsatz- oder ertragsabhängige Pachtzahlungen⁸¹.

Die vorstehenden Ausführungen gelten ohne Einschränkung auch für die im Rahmen dieser Untersuchung besonders wichtigen Pachterneuerungspflichten. Als Kombination aus Einmal- und Sachleistung stellen sie eine besondere Form des Pachtentgeltes dar. Gleiches gilt für die Durchführung von Baumaßnahmen, zu denen sich der Pächter verpflichtet hat⁸². Der Erneuerungspflicht des Pächters kommt rechtlich die Bedeutung einer Hauptpflicht zu. Sie sichert als besondere Form des Pachtzinses die Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung. Denn der Bundesgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass bereits die Pflicht des Mieters zur Vornahme von Schönheitsreparaturen zu dessen Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses gehört. Hierbei spielt der Gedanke eine Rolle, dass die Erhaltungspflicht gemäß § 536 BGB zu den Hauptpflichten des Vermieters zählt und durch die Überwälzung ihren Charakter als Hauptpflicht nicht verliert⁸³. Die Hauptpflicht des Pächters bzw. Mieters besteht aber in der Entrichtung des Pachtzinses. Ist bereits die Pflicht zur Vornahme von Schönheitsreparaturen in dieser Weise einzuordnen, muss dies erst recht für die weitergehende Verpflichtung zum Erhalt des Pachtobjektes bei Betriebsverpachtungen gelten. Auch diese Leistungen stehen nach den obigen Ausführungen zum wirtschaftlichen

80 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 42.

81 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 8.

82 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 8.

83 Vgl. z. B.: BGH v. 20.10.1976 VIII Z R 51/75, WM 1976, S. 1277 (1278); BGH v. 25.07.1980 VIII Z R 260/79, BGHZ 77, S. 301 (305); BGH v. 30.10.1984 VIII A Z R 1/84, BGHZ 92, S. 363; BGH v. 16.03.1988 VIII Z R 184/87, NJW 1988, S. 1778.

Hintergrund der Pachtbemessung in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis⁸⁴. So beeinflusst die Übernahme der Substanzerhaltungspflicht durch den Pächter die Höhe der Barpacht, welche wiederum zweifelsfrei auf die Nutzungsüberlassung bezogen ist. Auf die Art der überlassenen Wirtschaftsgüter – vertretbare oder nicht vertretbare Sachen – kann es meines Erachtens in diesem Zusammenhang nicht ankommen. Entscheidend ist hier allein, dass die Überlassung für den Verpächter eine Kapitalbindung darstellt und somit zur Grundlage seiner Renditeüberlegungen wird.

Neben den angesprochenen Formen des Pachtzinses können aber auch spezielle Finanzierungsbeiträge als Überlassungsentgelt mit in das Austauschverhältnis einbezogen sein⁸⁵.

Übernimmt der Pächter anlässlich des Vertragseintritts Verbindlichkeiten des Verpächters, zum Beispiel Verpflichtungen, denen keine zukünftige Gegenleistung mehr gegenübersteht (zum Beispiel bestehende Versorgungsanwartschaften der Belegschaft), so dürfte auch dies den Begriff des Pachtzinses grundsätzlich erfüllen.

In der Vertragspraxis unterscheiden sich die Regelungen zur Bemessung des Pachtzinses in ihrem Detaillierungsgrad teilweise erheblich.

Aschenbrenner/Hundertmark sehen für die Bemessung des Pachtzinses eine Mischung aus substanzbezogenem Pachtzins sowie umsatzabhängiger Pacht vor⁸⁶. Ausgangsbasis ist dabei der Buchwert des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens. Beim beweglichen Anlagevermögen werden die Buchwerte nach Maßgabe der steuerlich zulässigen Abschreibungen berücksichtigt. Als Zinssatz dient der Zins, den der Pächter für langfristige Finanzierungen aufwenden muss. Beim unbeweglichen

84 So auch z. B. BFH v. 11.11.1964 I 38/62 U, BStBl III 1966, S. 53 (54); BFH v. 17.02.1971 I R 121/69, BStBl II 1971, S. 391; BFH v. 17.02.1998 VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505; ebenso HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1252; Anders neuerdings explizit BFH v. 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811.

85 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 108 ff.

86 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 3 sowie Anm. 14.

Anlagevermögen werden als jährliche Pacht 20% des Buchwerts als Bemessungsgrundlage angenommen, ohne dass weitere Abschreibungen berücksichtigt werden. Für die Überlassung der Kunden- und Lieferantendatei und die Übertragung von Warenzeichen wird daneben für die ersten fünf Jahre der Pacht eine variable Pacht i.H.v. 0,5% des Umsatzes vorgesehen, die für die Folgezeit auf 0,2% abgesenkt ist. Zudem ist für die beiden ersten vollen Pachtjahre eine Absenkung des Pachtzinses in dem Umfang vorgesehen, dass der Pächter einen bestimmten Mindestgewinn erreicht (quasi Gewinngarantie). Eine Wertsicherung erfolgt nur hinsichtlich des anzuwendenden Zinses für die Ermittlung der Pacht für das bewegliche Anlagenvermögen.

Brandmüller⁸⁷ sieht für die Verpachtung einer überregionalen Warenhauskette eine jährliche Fixpacht in monatlichen Raten mit Wertsicherung vor.

Volhard⁸⁸ sieht für einen konzerninternen Betriebspachtvertrag ebenfalls eine Festpacht vor, die vierteljährlich im Voraus zu entrichten ist. Eine traditionelle Wertsicherung ist nicht vorgesehen. Vielmehr wird die Anpassung der Pacht an die marktübliche Pacht vergleichbarer Objekte geknüpft.

Hoffmann-Becking⁸⁹ sieht ebenfalls für den Fall einer konzerninternen Betriebsverpachtung einen Pachtzins vor, der sich wie folgt zusammensetzt: Erstattung aller Aufwendungen des Verpächters im Zusammenhang mit dem Pachtobjekt, das heißt insbesondere Abschreibungen nach den steuerlichen Höchstwerten, sowie einer Verzinsung auf den Teilwert⁹⁰ der verpachteten Wirtschaftsgüter gemäß Jahresabschluss i.H.v. 3%. Auf die Pacht sind monatliche Abschlagszahlungen zu leisten.

87 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung.

88 Vgl. Volhard in Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 4

89 Vgl. Hoffmann-Becking in Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 8.

90 Im Jahresabschluss werden regelmäßig keine Teilwerte ausgewiesen. Der Bezug auf den Jahresabschluss kann sich daher sinnvollerweise nur auf das Mengengerüst

Hess/Fabritius⁹¹ sehen nur eine umsatzabhängige Pacht vor.

Die ausführlichsten Formularbeispiele finden sich bei Knoppe⁹². In der Grundversion sieht er ebenfalls eine Fixpacht mit monatlicher Fälligkeit vor. Alternativ sieht er eine Umsatzpacht mit einer Verpflichtung zur Neufestsetzung nach einer bestimmten Anzahl von Jahren vor. Schließlich sieht er eine weitere Variante vor, welche sich aus folgenden Komponenten zusammensetzt: Feste Vergütung für Grundstücke, eine Verzinsung des beweglichen Anlagevermögens nach Zeitwert (alternativ Buchwert), eine Abschreibungsvergütung für bewegliches und unbewegliches Anlagevermögen sowie eine weitere Vergütungskomponente für die Überlassung verschiedener immaterielle Werte, bemessen nach einem Prozentanteil vom Umsatz.

Welche Regelung im Einzelfall zur Anwendung gelangen sollte, hängt von einer Vielzahl von Gründen ab, insbesondere der Art des Unternehmens bzw. der Art seines Leistungsprozesses. Eine umsatzabhängige Pacht belässt das Gewinnerwirtschaftungsrisiko im Wesentlichen beim Pächter. Dieser muss allein bei Erreichen bestimmter Umsatzgrenzen den variablen Pachtzins errichten. Dies gilt unabhängig davon, ob der vereinbarte Umsatz sich auch in einem entsprechenden Betriebsergebnis widerspiegelt. Bei einer gewinnabhängigen Pacht trägt der Verpächter das Gewinnerwirtschaftungsrisiko mit, soweit es auf den gewinnabhängigen Pachtzins entfällt. Die eher substanzbezogenen Bemessungsgrundlagen haben für Unternehmen, welche im Wesentlichen ohne den Einsatz von Anlagen auskommen, sicherlich geringe Bedeutung. Zudem haben sich für bestimmte Branchen auch Usancen herausgebildet, die bei der Verhandlung und Abfassung entsprechender Vereinbarungen eine starke

laut Jahresabschluss beziehen. Die entsprechenden Teilwerte sind dann gesondert zu ermitteln.

- 91 Vgl. Hess/Fabritius in Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV C.1. Unternehmenspacht, § 3 sowie Anm. 6, wo diese allerdings auf die Methodenvielfalt zur Bemessung des Pachtzinses hinweisen.
- 92 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 4 sowie Anm. S. 24 ff. Für die Umsatzpacht weist er insbesondere darauf hin, dass diese in der Praxis teilweise im Hinblick auf die Höhe der Umsätze gestaffelt wird.

Vorgabewirkung entfalten⁹³. So sind beispielsweise in folgenden Branchen in der Praxis fast ausschließlich umsatzbezogene Pachtzinsen üblich: Hotellerie (ca. 15%-25% des Umsatzes), Gastgewerbe (ca. 6%-12%), Kinogewerbe (10%-15% der Kartennettoerlöse), Shops in Tankstellen (ca. 5%).

2.4.3. Wertsicherungsklauseln

Aufgrund der im Allgemeinen sehr langen Pachtdauern bei Betriebspachtverträgen besteht in der Regel das Bedürfnis nach einer Absicherung der Pachtzahlungen gegen inflationäre Entwicklungen. Sie sind in der Vertragspraxis deshalb weit verbreitet. Es wird insoweit auf die Ausführungen zur inhaltlichen Abgrenzung des Pachtzinses in der Praxis der Vertragsformulare verwiesen⁹⁴. Für den Abschluss von Wertsicherungsklauseln sind ggf. die Regelungen des Preisklauselgesetzes zu beachten⁹⁵. Die Zuordnung einzelner Regelungen zu den verschiedenen Klauseltypen (Leistungsvorbehalt, Spannungsklauseln, Kostenelementklauseln) kann im Einzelfall Probleme bereiten⁹⁶. Jedoch bestehen eine Reihe von Ausnahmen vom allgemeinen Verbot zur Vereinbarung von Wertsicherungsklauseln, insbesondere für lang laufende Verträge (insbesondere § 3 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 PrKlG). So kann im Ergebnis bei lang laufenden Pachtverträgen vielfach eine nicht genehmigungsbedürftige Regelung gefunden werden⁹⁷.

93 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, Anm. S. 24 weist z.B. darauf hin, dass im Hotelgewerbe oder bei Apothekenpacht die Vereinbarung einer umsatzabhängigen Pacht üblich ist.

94 Vgl. S. 37 ff.

95 Gesetz über das Verbot der Verwendung von Preisklauseln bei der Bestimmung von Geldschulden (Preisklauselgesetz), abgedruckt in Palandt, BGB, 74. Auflage, 2015, Anhang zu § 245.

96 Vgl. hierzu Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, Anh zu § 245, PrKlG § 1 Rz. 1 ff.

97 Vgl. hierzu auch Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 4 sowie Anm. S. 2 f.

2.4.4. Fälligkeit des Pachtzinses

Ohne besondere Parteivereinbarung richtet sich die Fälligkeit der Pacht nach § 579 BGB in Verbindung mit § 581 Abs. 2 BGB⁹⁸. Soll die Pacht in einer Einmalzahlung entrichtet werden, was jedoch in der Praxis der Betriebspacht im Ergebnis nicht vorkommt, so ist diese am Ende der Pachtzeit zu entrichten. Ist die Pachtzeit nach Zeitabschnitten bemessen, so ist sie nach Ablauf der einzelnen Zeitabschnitte zu entrichten (§§ 579 S. 2, 581 Abs. 2 BGB). Ist Pachtgegenstand ein Grundstück, so ist die Pacht mindestens jeweils am Ablauf eines Kalendervierteljahres zu entrichten. Für die Betriebspacht gilt ebenfalls die Regelung des § 579 S. 2 BGB, so dass die Pacht nach Zeitabschnitten zur Zahlung fällig wird. Soweit die Pacht umsatz- oder gewinnabhängig ausgestaltet ist, haben die Vertragsparteien konkludent vereinbart, dass die Pacht erst in dem Zeitpunkt fällig ist, zu dem der maßgebliche Umsatz oder das Betriebsergebnis des Pächters gemäß ordnungsmäßiger Buchführung feststeht. Bei einer teils fixen und teils variablen Pacht gilt die so hinausgeschobene Fälligkeit nur für den variablen Teil der Pacht. Für den fixen Teil der Pacht richtet sich die Fälligkeit nach § 579 S. 2 BGB in Verbindung mit § 581 Abs. 2 BGB⁹⁹.

Die Regelungen zur Fälligkeit in der Vertragspraxis sind bei den Ausführungen zum Pachtzins mit erläutert, so dass hierauf verwiesen wird.

2.5. Finanzierungsleistungen

Vereinzelte kommen in der Praxis der Betriebsverpachtung auch Zuschüsse des Pächters an den Verpächter zur Durchführung von Investitionen, insbesondere die Durchführung von Baumaßnahmen vor¹⁰⁰. Soweit, wie meist üblich, der Pächter diese Maßnahmen selbst trägt, sind derartige Zuschüsse nicht erforderlich. Sie werden in der Regel zur Erweiterung oder Verbesserung des Objektes vom Pächter an den Verpächter geleistet. Dabei sind folgende Grundvarianten zu unterscheiden:

98 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 41.

99 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 41.

100 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse, 4. Auflage, 1979, S. 167 ff; Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 109 f.

Ein sogenannter verlorener Zuschuss¹⁰¹ liegt vor, wenn der Pächter eine Geld- oder Sachleistung zum Neubau, Wiederaufbau, Ausbau oder Instandsetzung der Pachtsache durch den Verpächter erbringt, ohne dass dieser zur vollen oder teilweisen Erstattung dieser Leistung verpflichtet wäre. In der Praxis werden solche Zuschüsse insbesondere dann erfolgen, wenn die erforderlichen Maßnahmen den besonderen Wünschen des Pächters Rechnung tragen, aus der Sicht des Verpächters aber keine notwendige oder sinnvolle Maßnahme darstellen¹⁰². Soweit die Vertragsabwicklung nicht gestört wird, erfolgt bei dieser Form des Zuschusses demnach weder eine Rückzahlung noch ergibt sich eine Verrechnung der Leistungen mit der Pacht. Diese Zuschüsse stellen danach rechtlich nicht Pachtzins, sondern einen gesonderten Finanzierungsbeitrag des Pächters dar¹⁰³, der neben der Verpflichtung zur Zahlung des Pachtzinses steht. Für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Pachtverhältnisses ergibt sich ein Erstattungsanspruch des Pächters ggf. nach den Regelungen der ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 Abs. 1 S. 2 BGB). Es gelten hier die gleichen Grundsätze wie für die Erstattung sonstiger Aufwendungen des Pächters durch den Verpächter, so dass auf die diesbezüglichen Erklärungen verwiesen wird¹⁰⁴.

Ein sogenannter abwohnbarer Baukostenzuschuss liegt vor, wenn die Leistung des Pächters auf die Pacht angerechnet wird¹⁰⁵. Damit stellen derartige Leistungen des Pächters auch rechtlich vorausbezahlten Pachtzins dar¹⁰⁶.

In den einschlägigen Vertragsmustern sind derartige Vereinbarungen nicht nachgewiesen.

101 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 109 ff, der die Gerbräuchlichkeit dieser Gestaltung verneint.

102 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse, 4. Auflage, 1979, S. 167 f.

103 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 108.

104 Vgl. S. 88 ff.

105 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 111 ff.

106 Vgl. z. B. BGH v. 21.10.70 VIII Z R 63/69, BGHZ 54, S. 347; BGH v. 26.04.78 VIII Z R 236/76, BGHZ 71, S. 243.; Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 111.

2.6. Firmenfortführung

Wie oben ausgeführt, stellt die Übernahme der Firma des Verpächters durch den Pächter ein bedeutsames Kriterium für eine Betriebsverpachtung dar. Die Firmenfortführung kann demnach zweifellos Gegenstand einer Betriebsverpachtung sein. Demnach steht es Vertragsparteien frei, ob der Verpächter die Firma des Verpächters fortführt oder nicht. Häufig ist die Interessenverteilung zwischen Verpächter und Pächter gleichgerichtet. Sofern der Verpächter die spätere Wiederaufnahme des Betriebes beabsichtigt, wird er ein starkes Interesse an der Übernahme und Weiterführung der Firma durch den Pächter während der Pachtzeit haben. Das gleiche gilt, wenn nach Ablauf der Pachtzeit eine weitere Verpachtung geplant ist. Unabhängig hiervon ist es üblich, für die Mitverpachtung der Firma als einen zentralen Teil des Goodwills des Unternehmens einen gesonderten Pachtzins zu erheben, oder die Überlassung in den Pachtzins verdeckt einzupreisen¹⁰⁷. Im Ergebnis stellt damit die Firma und deren Fortführung häufig ein besonderes Element für den Wert des Pachtunternehmens dar. Auch für den Pächter kann es im Hinblick auf die ggf. gute Markteinführung der Firma des Verpächters von Interesse sein, diese fortzuführen. Muss der Pächter jedoch davon ausgehen, dass eine Verlängerung des Pachtvertrages nicht erfolgt, bzw. eine spätere kaufweise Übernahme des Betriebes ausscheidet, kann ein Marktauftritt unter einer eigenen neuen Firma für ihn durchaus vorteilhaft erscheinen.

In der Vertragspraxis wird dem Pächter vor dem Hintergrund der wertbestimmenden Bedeutung der Firmenfortführung regelmäßig eine Verpflichtung zur Firmenfortführung auferlegt¹⁰⁸.

107 Vgl. S. 38 ff.

108 Vgl. Volhard in Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 2 Abs. 3; Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 2 sowie Anm. S. 22 f; Aschenbrenner/Hundertmark in Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 1 Abs. 4 sowie Anm. 9 sehen zwar eine wahlweise Firmenfortführung vor, weil das Formular für eine konzerninterne Betriebsverpachtung vorgesehen ist. Für eine Betriebsverpachtung unter Dritten gehen sie jedoch ebenfalls von einer Firmenfortführung aus.

Die Firmenfortführung richtet sich nach § 22 HGB. Danach kann der Erwerber eines Handelsgeschäftes die bisherige Firma mit oder ohne Beifügung eines Nachfolgezusatzes fortführen, wenn der bisherige Geschäftsinhaber in die Firmenfortführung ausdrücklich einwilligt. Diese Regelung gilt gemäß § 22 Abs. 2 HGB explizit auch für die Geschäftsübernahme im Rahmen eines Pachtverhältnisses.

Die Firmenfortführung zieht die Haftung des Erwerbers gemäß § 25 HGB nach sich. Danach haftet der Übernehmer für alle im Betrieb des Geschäftes begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers (§ 25 Abs. 1 S. 1 HGB)¹⁰⁹. Diese Regelung bewirkt einen gesetzlichen Schuldbeitritt und führt zu einer Haftung des Übernehmers mit seinem gesamten Vermögen¹¹⁰.

Der gesetzliche Schuldbeitritt des Übernehmers führt für diesen nur zu einer gesamtschuldnerischen Haftung neben dem bisherigen Geschäftsinhaber. Letzterer haftet für die im Betrieb vor der Übernahme begründeten Verbindlichkeiten unverändert weiter¹¹¹. Jedoch ist die Haftung des früheren Geschäftsinhabers gemäß § 26 HGB zeitlich auf diejenigen Verbindlichkeiten begrenzt, welche innerhalb von fünf Jahren fällig sind und gerichtlich geltend gemacht werden.

Die Haftung des Übernehmers kann ausgeschlossen werden, indem diese einen Haftungsausschluss vereinbaren und diesen durch Eintragung in das Handelsregister verlautbaren (§ 25 Abs. 2 HGB). Die entsprechende Vereinbarung muss zeitgleich mit der Geschäftsübernahme erfolgen und unverzüglich zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden¹¹².

109 Der im Gesetz ebenfalls vorgesehene Forderungsübergang auf den neuen Geschäftsinhaber (§ 25 Abs. 1 S. 2 HGB) wird in der Vertragspraxis regelmäßig abbedungen.

110 Vgl. Baumbach/Hopt, HGB, 36. Auflage, 2014, § 25 Rz. 10. Daneben kann die Betriebsübernahme für den Pächter eine Haftung nach § 75 AO für die im Betrieb begründeten Steuern auslösen.

111 Vgl. Baumbach/Hopt, HGB, 36. Auflage, 2014, § 25 Rz. 12.

112 Vgl. Baumbach/Hopt, HGB, 36. Auflage, 2014, § 25 Rz. 15.

Kommt es am Ende der Pachtzeit zu einer Rückgewähr des Pachtunternehmens durch den Pächter an den Verpächter und führt dieser wiederum die Firma fort, stellen sich die vorgenannten Fragestellungen in umgekehrter Richtung. Zur Frage der Rückgewähr der Firma an den Verpächter wird auf die Ausführungen zur Rückgabe des Pachtobjektes verwiesen¹¹³.

2.7. Laufende Verträge sowie Forderungen und Verbindlichkeiten

2.7.1. Wirtschaftliche Vorüberlegungen

Eine besondere Bedeutung für die Übernahme und Fortführung des Betriebes durch den Pächter hat dessen Eintritt in die laufenden Verträge des bisherigen Unternehmens des Verpächters. Grundsätzlich bezieht sich die Frage des Vertragseintritts auf alle Arten von laufenden Verträgen des Pachtbetriebes, wie z.B. laufende Ein- und Verkaufsverträge, Verträge über den Bezug von Strom, Gas und Wasser oder sonstigen Leistungen aller Art, sowie insbesondere von Anstellungsverträgen. So wird es für die reibungslose Fortführung des Betriebes in der Regel erforderlich sein, dass der Pächter mit Beginn des Pachtverhältnisses in die laufenden Verträge eintritt¹¹⁴. Aus Sicht des Pächters dürfte dies vor allem für tragfähige Kundenbeziehungen des Verpächterbetriebs zutreffen. Etwas anderes kann beispielsweise gelten, wenn der Pächter aus einer bisherigen Tätigkeit eigene Kundenbeziehungen aufgebaut hat und die Fortführung dieser Beziehungen als vorteilhaft einstuft. Dies kann aber erfahrungsgemäß allenfalls für einzelne ausgewählte Vertragsbeziehungen gelten. Denn im Ergebnis verkörpern die Vertragsbeziehungen in der Regel materiell einen nennenswerten Teil des Goodwills des Unternehmens. Wäre der Pächter nicht bereit, zumindest den größten Teil dieser Verträge zu übernehmen, weil er sie als nicht günstig oder nicht marktgängig einschätzt, dürfte im Ergebnis ein Pachtvertrag mangels wirtschaftlicher Attraktivität des Pachtobjektes regelmäßig überhaupt nicht zustande kommen. Erfahrungsgemäß hat auch der Verpächter ein erhebliches Interesse daran, die laufenden Verträge auf den Pächter überzuleiten. Gegebe-

113 Vgl. S. 102 ff.

114 Vgl. hierzu auch Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 33 f.

nenfalls können auf diesem Weg noch bestehende Mindestvertragslaufzeiten oder Mindestbestellmengen etc. gegenüber Lieferanten eingehalten und so Vertragsstrafen o.ä. vermieden werden. Zudem kann die Fortführung auch im besonderen Interesse des Verpächters liegen, wenn dieser den Betrieb später wieder übernehmen und mit seinen bisherigen Vertragspartnern weiter zusammenarbeiten möchte. In der Praxis werden die bestehenden Verträge tatsächlich regelmäßig übernommen¹¹⁵.

Sowohl in vertraglicher Sicht, aber insbesondere auch im Hinblick auf die möglichen bilanziellen Auswirkungen des Eintritts in laufende Verträge beim Pächter, ist vorab noch auf einen weiteren wirtschaftlichen Aspekt des Vertragseintritts hinzuweisen. Dies gilt besonders auch deshalb, weil dieser Aspekt weder in der Formularpraxis, noch in der einschlägigen Literatur hinreichend gewürdigt wird. Dabei wird zunächst vereinfachend davon ausgegangen, dass die bestehenden laufenden Verträge zu marktgängigen Konditionen abgeschlossen sind und demgemäß die Vertragsbeziehung aus sich heraus wirtschaftlich keine besondere Belastung oder einen nennenswerten greifbaren Vorteil für den Betrieb darstellt. In diesem Fall stellt sich der Eintritt des Pächters in die laufenden Verträge des Verpächters als wirtschaftlich neutral dar. Das heißt, er gewinnt mit dem Eintritt selbst weder einen Vorteil, noch tritt für ihn durch den Eintritt eine Belastung ein. Der laufende Vertrag schafft für ihn lediglich die Möglichkeit, zukünftig entsprechende Leistungen abzurufen. Belastungen aus diesen laufenden Verträgen entstehen für ihn in diesem Idealfall auch erst durch die zukünftige Inanspruchnahme von Leistungen oder den Bezug von Waren. Insoweit ist ein Eintritt in die laufenden Verträge wirtschaftlich auch unproblematisch. Etwas anderes gilt jedoch, wenn mit dem Eintritt in die laufenden Verträge auch Belastungen auf den Pächter übergehen würden, die durch den Betrieb in der Vergangenheit verursacht wurden, aber erst in Zukunft, insbesondere während der Pachtdauer, zu Auszahlungen beim Pächter führen. Zu denken ist hier zunächst an Verpflichtungen aus bestehenden Arbeitsverhältnissen¹¹⁶. Haben die Arbeitnehmer des Verpächters über eine Vielzahl von Jahren bereits vor der Verpachtung nennenswerte Ansprüche auf Betriebsrente erworben, so können diese Verpflichtungen unter wirtschaftlichen Aspek-

115 Vgl. S. 52 ff.

116 Vgl. S. 58 f.

ten nicht ohne weiteres auf den Pächter übertragen werden. Die Arbeitsleistung, welche der Erdienung der Rente zugrunde lag, fiel zeitlich in die Bewirtschaftung durch den Verpächter und hat dessen Gewinne alimentiert. Insoweit sollten diese Belastungen auch endgültig durch den Verpächter getragen werden. Soweit durch die Mitarbeit der Angestellten in der Zukunft, das heißt bei zukünftigem Leistungsabruf des Pächters aus dem laufenden Vertrag weitere Rentenanwartschaften entstehen, gehen diese durch den Vertragseintritt ohnehin zulasten des Pächters. Im Ergebnis sind derartige Verpflichtungen wie bereits beim Verpächter vor Beginn der Pachtzeit voll entstandene Verbindlichkeiten zu behandeln und demgemäß von einem Übergang auszuschließen bzw. wirtschaftlich auszugleichen. Das gleiche gilt auch für Schadensersatzverpflichtungen, welche mit den zu übernehmenden laufenden Verträgen verbunden sind.

Selbstverständlich sind die Vertragsparteien frei, mit dem Eintritt in die laufenden Verträge auch alle diesbezüglichen latenten Verpflichtungen auf den Pächter zu übertragen. Diese Übertragung erfolgt dabei dann ebenfalls im Zuge einer wertgleichen Übernahme von Forderungen oder muss durch ein entsprechendes Entgelt ausgeglichen werden. Im Ergebnis wird aber der Pächter regelmäßig nicht mit „rückständigen“ Verbindlichkeiten wirtschaftlich belastet. Nur ausnahmsweise erfolgt eine solche Übernahme im Hinblick auf die Überlassung des Pachtbetriebes bzw. den daraus zu ziehenden Fruchtgenuss, das heißt Gewinn. In diesem Fall stellen derart übernommene Verpflichtungen wirtschaftlich und wohl auch rechtlich Pachtzinsen dar, soweit diese Belastungen während der Pachtdauer voraussichtlich zu Auszahlungen des Pächters führen.

Soweit beim Eintritt in die laufenden Ein- und Verkaufsverträge bestehende Warenbestände, Halbfertig- bzw. Fertigerzeugnisse oder abgearbeitete Leistungen übernommen werden, werden diese regelmäßig gesondert bewertet, abgerechnet und kaufweise erworben¹¹⁷. Damit erfolgt im Ergebnis für Zwecke der Übernahme eine Abtrennung von den zugrunde liegenden laufenden Verträgen. Insoweit kann es hierbei nicht zur Übernahme von Verpflichtungen ohne zukünftige Gegenleistung im vorgenannten Sinne kommen. Vielmehr stehen sich im Rahmen des Erwerbs Leistung und Gegenleistung im Idealfall ausgeglichen gegenüber.

117 Vgl. S. 61 ff.

Das gleiche gilt auch für den Fall, dass beispielsweise zwar Waren bestellt, aber noch nicht zugegangen sind. In diesem Fall ist eine Verbindlichkeit im Betrieb des Verpächters noch nicht entstanden. Der spätere Zugang stellt für den übernehmenden Pächter materiell und unter bilanziellen Aspekten einen eigenen Kauf dar.

2.7.2. Eintritt in die laufenden Verträge

Der Eintritt in laufende Verträge des Verpächters erfolgt idealerweise durch eine Vertragsübernahme. Diese ist im BGB nicht explizit geregelt, stellt jedoch eine rechtsgeschäftliche Übertragung eines Schuldverhältnisses im Ganzen dar¹¹⁸. Durch eine solche i.d.R. dreiseitige Vereinbarung¹¹⁹ erfolgt der Eintritt der übernehmenden Vertragspartei (hier Pächter) anstelle der bisherigen Vertragspartei (hier Verpächter). Die Vertragsübernahme geht über eine Abtretung von Forderungen (§ 398 BGB) kombiniert mit einer Schuldübernahme (§ 414 BGB) hinaus und führt zu einem Übergang des gesamten Schuldverhältnisses, nicht nur ausgewählter Forderungen bzw. Rechte oder Verbindlichkeiten bzw. Verpflichtungen¹²⁰. Der Vertrag zur Übernahme des Schuldverhältnisses bedarf der gleichen Form wie der ursprüngliche Abschluss des zugrunde liegenden Schuldverhältnisses¹²¹. Mit Durchführung der Vertragsübernahme treffen den Übernehmer exakt die gleichen Pflichten wie den Übergeber, ihm stehen dieselben Rechte zu. Für die jeweils andere Vertragspartei ändert die Vertragsübernahme inhaltlich nichts; es wird lediglich der Vertragspartner ausgetauscht. Technisch erfolgt die Erfassung aller zu übernehmenden Vertragsbeziehungen durch entsprechende Verweise auf Anlagen zum Pachtvertrag. Kann eine befreiende Schuldübernahme mangels Zustimmung des Vertragspartners nicht erfolgen, stellt der Pächter den Verpächter im Innenverhältnis regelmäßig von einer Inanspruchnahme aus den Verträgen frei. Für das Ende der Pachtzeit wird durchgehend eine

118 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 398 Anm. 41.

119 Vgl. hierzu Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 398 Anm. 42; dort wird darauf hingewiesen, dass die Vertragsübernahme rechtstechnisch auch zwischen dem Ausscheidenden und dem Eintretenden unter anschließender Zustimmung des verbleibenden Vertragspartners realisiert werden kann.

120 Vgl. ebd.

121 Vgl. ebd., Anm. 43.

reziproke Regelung für die Rückübernahme der Verträge durch den Verpächter vorgesehen.

Entsprechend der vorstehenden Vorüberlegungen ist mit dem Eintritt in laufende Verträge nicht automatisch die Übernahme von Verbindlichkeiten und Forderungen des Verpächters durch den Pächter verbunden. Erfolgt eine Übernahme von Verpflichtungen, wird regelmäßig versucht, diese durch eine wertgleiche Übernahme von Forderungen auszugleichen. Im Übrigen erfolgt eine Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters durch den Pächter regelmäßig auf Basis eines Treuhandauftrages¹²².

In der Vertragspraxis wird der Vertragseintritt des Pächters in meist alle laufenden Verträge des Pachtbetriebes regelmäßig explizit geregelt.

Aschenbrenner/Hundertmark¹²³ sehen eine Übernahme aller Verträge, welche zum Übernahmezeitpunkt nicht gekündigt sind, vor. Die Erfassung soll über entsprechende Anlagen erfolgen. Sie sehen weiterhin vor, dass der Pächter verpflichtet ist, mit dem Vertragspartner zu vereinbaren, dass der Verpächter aus den Verpflichtungen entlassen wird. Sie sehen weiterhin eine Regelung zur Übernahme von Verbindlichkeiten und Rückstellungen vor. Es erfolgt jedoch eine Verrechnung mit dem Kaufpreis für das Umlaufvermögen. Im Ergebnis ergibt sich auch in dieser Variante keine „einseitige“ Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Pächter in dem oben erläuterten Sinne. Vielmehr stellt die Übernahme eine Form der Kaufpreisabrede für das Umlaufvermögen dar.

Hess/Fabritius¹²⁴ sehen ebenfalls eine schuldbefreiende Übernahme aller Verträge gemäß einer zu erstellenden Anlage vor. Nicht zu übernehmende Verträge sollen in einer gesonderten Anlage erfasst werden. Hinsichtlich der befreienden Schuldübernahme ist zudem eine sogenannte

122 Vgl. S. 60 f.

123 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 5 sowie Anm. 32, zur Übernahme der Verbindlichkeiten und Rückstellungen § 8 sowie Anm. 38.

124 Vgl. Hess/Fabritius in Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV C.1. Unternehmenspacht, § 4.

best effort-Klausel vorgesehen, für den Scheiternsfall eine Freistellung des Verpächters im Innenverhältnis. Eine Regelung zur Übernahme von Forderungen oder Verbindlichkeiten ist nicht vorgesehen.

Hoffmann-Becking¹²⁵ sieht ebenfalls einen Eintritt des Pächters in alle Verträge und Vertragsangebote sowie eine Freistellung des Verpächters im Innenverhältnis vor, falls eine Freistellung im Außenverhältnis nicht erreicht werden kann. Eine Regelung zur Übernahme von Forderungen oder Verbindlichkeiten ist nicht vorgesehen.

Volhard¹²⁶ sieht eine Freistellung von in Anlagen aufgelisteter Verträge im Innenverhältnis vor. Weiterhin wird dem Verpächter das Recht eingeräumt, vom Pächter nach Maßgabe einer best effort-Klausel eine Freistellung im Außenverhältnis zu verlangen. Er sieht auch eine Regelung zur Übernahme der Forderungen und Verbindlichkeiten vor.

Knoppe¹²⁷ sieht ebenfalls eine Übernahme aller Verträge gemäß enumerativer Aufzählung vor. Sofern ein Vertragspartner der schuldbefreienden Übernahme nicht zustimmt, ist eine Freistellung im Innenverhältnis vorgesehen. Für die Beendigung der Pacht ist eine reziproke Rückübernahme der Verträge vorgesehen. Eine Regelung zur Übernahme von Forderungen oder Verbindlichkeiten ist nicht vorgesehen.

Brandmüller¹²⁸ sieht einen Eintritt in alle für die Betriebsfortführung erforderlichen Verträge vor. Diese sollen als Fotokopien dem Pachtvertrag als Anlage beigelegt werden. Eine Übernahme von Verbindlichkeiten, insbesondere von Pensionsverpflichtungen erfolgt ausschließlich in Anrechnung auf den Kaufpreis für Anlage- und Umlaufvermögen. Im Übrigen werden weder Forderungen noch Verbindlichkeiten übernommen.

125 Vgl. Hoffmann-Becking in Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 3.

126 Vgl. Volhard in Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, §§ 6, 8, 10.

127 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 6 sowie Anm. S. 28.

128 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung

Die Einziehung bei Pachtbeginn bestehender Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters durch den Pächter erfolgt treuhänderisch¹²⁹.

2.7.3. Eintritt in die laufenden Arbeitsverträge

Gesondert neben der Übernahme der sonstigen laufenden Verträge ist der Eintritt des Pächters in die laufenden Arbeitsverhältnisse zu betrachten. Gemäß § 613 a BGB führt der Übergang eines Betriebes durch ein Rechtsgeschäft auf einen anderen Inhaber zum Eintritt des neuen Inhabers in die bestehenden Arbeitsverhältnisse¹³⁰. Nach der Rechtsprechung stellt auch die pachtweise Übernahme des Betriebes durch den Pächter eine rechtsgeschäftliche Betriebsnachfolge im Sinne des Gesetzes dar¹³¹. Das gleiche gilt für die Rückübertragung des Pachtbetriebes an den Verpächter am Ende der Pachtzeit¹³². Setzen die Arbeitnehmer ihr Arbeitsverhältnis mit dem Übernehmer unwidersprochen fort, ist hierin eine Zustimmung zum Übergang des Arbeitsverhältnisses zu sehen. Die Regelung bewirkt einen gesetzlichen Übergang der entsprechenden Rechte und Verpflichtungen auf den neuen Inhaber, der aufgrund des Schutzzwecks der Norm nicht abbedungen werden kann¹³³. Durch den Übergang der Arbeitsverhältnisse gehen alle Rechte und Pflichten der einzelnen Arbeitsverhältnisse auf den Übernehmer über. Dies betrifft beispielsweise noch zu gewährenden, ggf. rückständigen Urlaub, durch den Verpächter gewährter Sonderurlaub an den Arbeitnehmer, rückständigen Lohn u.v.m. Der Übergang hat vor allem auch zur Folge, dass neben den laufenden Ansprüchen und Verpflichtungen aus den Arbeitsverhältnissen auch die Versorgungsanwartschaften zwangsweise auf den neuen Inhaber übergehen. Obgleich, wie oben bereits ausgeführt, normalerweise ein Übergang von Verbindlichkeiten des Verpächters auf den Pächter im Rahmen von Betriebspachtverträgen bevorzugt nicht vereinbart wird, bzw. allenfalls im Rahmen einer Kaufpreisverpflichtung des Pächters für Umlaufvermögen zum Tragen kommt, kann an dieser Stelle eine Übernahme nicht vermieden werden. Wie oben ebenfalls erläutert,

129 Vgl. S. 60 f.

130 Vgl. hierzu Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 613 a Rz. 23.

131 Vgl. BAG 5 AZR 991/75 vom 25.02.1981, DB 1981, S. 1140.

132 Vgl. BAG 8 AZR 159/98 vom 18.03.1999, NJW 1999, S. 2461.

133 Vgl. z.B. BAG 5 AZR 444/74 vom 29.10.1975, DB 1976, S. 391.

erfolgt auch hier in der Vertragspraxis eine Verrechnung dieser zwangsweise zu übernehmenden Verpflichtung mit Kaufpreisverbindlichkeiten des Pächters.

Allein Volhard¹³⁴ sieht hier zutreffend vor, dass die bei Pachtbeginn bestehenden Anwartschaften den Pächter nicht belasten sollen. Der Verpächter stellt daher den Pächter von einer Belastung hieraus frei, soweit die Anwartschaften am Ende Pachtzeit nicht ohnehin wieder auf den Verpächter übergehen. Der Pächter trägt nur den weiteren Aufbau der Anwartschaften während der Pachtdauer und vergütet dem Verpächter den entsprechenden Gegenwert bei Ende der Pacht.

2.7.4. Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten

Soweit der Pächter im Rahmen des Pachtvertrages nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen auch Forderungen bzw. Verbindlichkeiten des Verpächters (entgeltlich) übernimmt, ist diese neben der Vertragsübernahme gesondert zu würdigen. Soweit es in diesem Zusammenhang nicht mehr um die grundsätzlichen Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis geht, ist ein entsprechender Leistungsaustausch zwischen dem Verpächter und dem jeweiligen Vertragspartner bereits erfolgt. Damit hat bereits eine gewisse Verselbständigung von dem zugrunde liegenden Vertragsverhältnis stattgefunden. Gleiches gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten, bei denen das zugrunde liegende Rechtsgeschäft bereits vollständig abgewickelt ist¹³⁵.

Sollen derart verselbständigte Forderungen übertragen werden, geschieht dies durch Abtretung der Forderung an den Pächter (§ 398 BGB)¹³⁶. Bei der Abtretung handelt es sich um einen Vertrag zwischen dem bisherigen Gläubiger (hier Verpächter) der Forderung und dem neuen Gläubiger (hier Pächter). Eine Zustimmung des Schuldners ist hierfür grundsätzlich nicht erforderlich. Solange der Schuldner die Abtretung jedoch nicht

134 Vgl. Volhard in Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 7.

135 Vgl. zur Realisierung schwebender Geschäfte im Zivilrecht unten, S. 111 ff.

136 Vgl. zum folgenden Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 398 Anm. 1 ff.

kennt, kann er mit Wirkung gegen den neuen Gläubiger noch an den alten Gläubiger mit schuldbefreiender Wirkung leisten (§ 407 BGB)¹³⁷.

Sollen Verbindlichkeiten übertragen werden, erfolgt dies bevorzugt durch eine befreiende Schuldübernahme. Dazu ist grundsätzlich ein Vertrag zwischen dem Gläubiger, das heißt Vertragspartner des bisherigen Verpächters, und dem Übernehmer, hier Pächter, erforderlich (§ 414 BGB). Wird die Schuldübernahme wie bei Pachtverträgen üblich, zunächst nur zwischen dem bisherigen Schuldner (Verpächter) und dem Übernehmer (Pächter) vereinbart, so hängt ihre Wirksamkeit von der Zustimmung des Gläubigers, d.h. des jeweiligen Vertragspartners ab (§ 415 Abs. BGB). Bis zur Zustimmung des jeweiligen Gläubigers muss der bisher Verpflichtete im Außenverhältnis für die bestehenden Verbindlichkeiten voll einstehen. Ihm steht nur im Innenverhältnis gegenüber dem Pächter ein Fre stellungsanspruch zu.

2.7.5. Treuhänderische Abwicklungsleistungen des Pächters

Wie oben bereits erläutert, werden Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters häufig nicht durch den Pächter übernommen. Dennoch besteht in der Praxis nach dem Rückzug des Verpächters aus dem operativen Betrieb vielfach das Bedürfnis, dass der Pächter die Forderungen und Verbindlichkeiten für den Verpächter einzieht. Hierfür bietet sich der Abschluss eines entsprechenden Treuhandhandauftrages im Rahmen des Pachtvertrages an. In diesem Fall reguliert der Pächter als Treuhänder die bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten im eigenen Namen, aber für Rechnung des Verpächters. Im Ergebnis erbringt der Pächter damit gegenüber dem Verpächter nur eine Dienstleistung. Das Risiko und die Chancen aus den entsprechenden Positionen verbleiben dagegen beim Verpächter.

Soweit ersichtlich, ist ein entsprechender Formulierungsvorschlag nur bei Brandmüller¹³⁸ nachgewiesen.

137 Vgl. hierzu Palandt/Grüneberg, BGB, 71. Auflage, 2012, § 407 Anm. 1 ff.

138 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 19, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung.

2.8. Übernahme des Warenlagers

Eine auch unter bilanziellen Aspekten bedeutsame Fragestellung stellt die Übernahme des Warenlagers durch den Pächter dar. Die besondere Problematik ergibt sich daraus, dass neben der in der Praxis vorherrschenden kaufweisen Übernahme des Warenlagers auch vielfach eine pachtweise Übernahme vereinbart wird. Aus diesem Grund sollen die verschiedenen Varianten der Übernahme im Folgenden dargestellt werden.

2.8.1. Kauf des Warenlagers

Geringe Fragen wirft die ganz überwiegend¹³⁹ praktizierte kaufweise Übernahme des Warenlagers durch den Pächter bei Beginn der Betriebspacht auf. In diesem Fall erwirbt der Pächter das bei Pachtbeginn vorhandene Umlaufvermögen des Verpächters zum Einkaufspreis des Verpächters. Für das Ende der Pachtzeit ist der Pächter verpflichtet, sein dann bestehendes Warenlager zu den gleichen Bedingungen zurück zu übertragen. Die Vertragsparteien schließen hierfür einen Kauf- und Rückkaufvertrag (§ 433 BGB). Sowohl bei Übertragung zu Beginn der Pacht, als auch bei der Rückübertragung am Ende der Pachtzeit hat der jeweilige Übernehmer regelmäßig das Recht, die Übernahme solcher Warenvorräte abzulehnen, die nach Menge für den normalen Geschäftsbetrieb nicht angemessen (Überstände), oder aber unbrauchbar oder unverkäuflich sind (Ladenhüter). Während der Pachtzeit unterliegt der Pächter hinsichtlich der Verfügungsbefugnis beim Umlaufvermögen keinen Beschränkungen. Er erwirbt und veräußert die Wirtschaftsgüter des Warenlagers als deren Eigentümer ohne weitere Besonderheiten.

Von einer kaufweisen Übertragung gehen auch die einschlägigen Formularverträge aus.

139 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse, 4. Auflage, 1979. S. 214 f.

So sieht Hoffmann-Becking¹⁴⁰ eine kaufweise Übernahme der Vorräte zu Tagespreisen vor. Anlagen im Bau sollen gegen Erstattung der aufgewendeten Kosten übertragen werden. Soweit eine Übertragung der Anlagen im Bau wegen der Verbindung mit dem Grund und Boden nicht wirksam erfolgen kann, stellen sich die Parteien so, als ob der Pächter Eigentümer geworden wäre. Für das Vertragsende ist der Verpächter berechtigt, die übertragenen Gegenstände nach den gleichen Grundsätzen wiederum vom Pächter zu erwerben. Wenn der Pächter dies wünscht, ist er zum Erwerb verpflichtet, wobei die Rücknahmepflicht auf die für die Fortführung erforderlichen Mengen begrenzt ist.

Volhard¹⁴¹ sieht ebenfalls eine Veräußerung des Umlaufvermögens sowie für das Pachtende eine Pflicht zur Rücknahme, beschränkt auf erforderliche Gegenstände, vor.

Hess/Fabritius¹⁴² gehen ebenfalls von einem Verkauf der Vorräte sowie einem Rückerwerb bei Pachtende aus.

Auch Aschenbrenner/Hundertmark¹⁴³ regeln die Übertragung und Rückübertragung des Umlaufvermögens in diesem Sinne.

Schließlich sieht auch Knoppe¹⁴⁴ ausschließlich eine Veräußerung zu Beginn und bei Pachtende vor.

140 Vgl. Hoffmann-Becking in Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 2.

141 Vgl. Volhard in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, §§ 8, 10.

142 Vgl. Hess/Fabritius in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV C.1. Unternehmenspacht, §§ 7, 12 Abs. 4.

143 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, §§ 7, 12.

144 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 6 sowie Anm. S. 28.

2.8.2. „Mitverpachtetes“ Umlaufvermögen

In Einzelfällen wird das zum Betrieb notwendige Umlaufvermögen einfach mit verpachtet¹⁴⁵. Es sind dann bei Pachtende, wie auch beim Anlagevermögen, Gegenstände in gleicher Menge und Qualität zurückzugewähren. Zudem muss dem Pächter in dieser Gestaltung das Recht eingeräumt werden, über Gegenstände des Umlaufvermögens nach Maßgabe seiner unternehmerischen Entscheidungen, ggf. im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft verfügen zu können. Denn die Gegenstände des Umlaufvermögens sind ihrer Wesensart nach zum Verkauf, bzw. anderweitiger Verwertung durch den Pächter bestimmt. Zusätzlich kompliziert wird die rechtliche Einstufung dieser meist schlicht als „Verpachtung“ bezeichneten Konstellationen dadurch, dass in der Praxis unterschiedliche Eigentumszuordnungen gewählt werden, oder sich nach den gesetzlichen Regelungen ergeben. So kann vereinbart sein, dass die Gegenstände des verpachteten Umlaufvermögens Eigentum des Verpächters bleiben sollen und auch die wiederbeschafften Gegenstände in sein Eigentum übergehen¹⁴⁶. Soweit das Umlaufvermögen in eine Schätzwertverpachtung einbezogen wird¹⁴⁷, kann es ggf. ebenfalls zum fortlaufenden Eigentumserwerb durch den Verpächter kommen. Daneben kann auch auf derartige Zusatzabreden verzichtet werden. Dann besteht nur die o.g. Rückgewährpflicht.

Vor dem Hintergrund der verschiedenartigen vertraglichen Ausgestaltung der „pachtweisen“ Überlassung des Umlaufvermögens, stellt sich in zivilrechtlicher Sicht zunächst die Frage, ob in diesen Fällen immer und ausschließlich ein sogenanntes Sachdarlehen oder Schwertdarlehen vorliegt, wovon offensichtlich im Schrifttum ganz überwiegend ausgegangen

145 Vgl. hierzu Knoppe, Betriebsverpachtung, 7. Auflage, 1985, S. 131 ff.; Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse, 4. Auflage, 1979, S. 102 ff.; Heinemann, in Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, Köln, 1979, Tz. 900 ff., der auch alternative Lösungsmöglichkeiten erläutert.

146 So explizit im Fall des „Leiturteils“ des BFH v. 30.11.1965 I 70/60 S BStB II 1965, S. 51.

147 Vgl. hierzu Heinemann, in Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, Köln, 1979, Tz. 901.

wird¹⁴⁸. Nach Birkholz beispielsweise ändere die Mitverpachtung im Rahmen der Unternehmenspacht durch einen einheitlichen Pachtvertrag nichts am Darlehenscharakter dieser Überlassung. Es handle sich hierbei zivilrechtlich immer um ein Sachdarlehn¹⁴⁹. Diese Frage ist zunächst weitgehend unabhängig von der später zu klärenden Frage, ob unter dem Gesichtspunkt des sogenannten wirtschaftlichen Eigentums eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zuordnung des Umlaufvermögens für bilanzielle Zwecke gerechtfertigt oder geboten ist.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts¹⁵⁰ wurde das Sachdarlehen (§§ 607 ff. BGB) im BGB erstmals explizit geregelt und dabei von den Regelungen für das Gelddarlehen (§§ 488 ff. BGB) getrennt¹⁵¹. Inhaltlich hat sich hierdurch in Bezug auf das Sachdarlehen jedoch nichts geändert, so dass auch auf ältere Erläuterungen hierzu zurückgegriffen werden kann¹⁵². Beim Sachdarlehen ist der Darlehensgeber verpflichtet, dem Darlehensnehmer eine vertretbare Sache zu überlassen. Der Darlehensnehmer ist zur Zahlung eines Darlehensentgelts und bei Fälligkeit zur Rückerstattung von Sachen gleicher Art, Güte und Menge verpflichtet (§ 607 Abs. 1 BGB).

Fraglich ist zunächst, ob die Gegenstände Umlaufvermögens immer die Eigenschaft von vertretbaren Sachen im Sinne des § 91 BGB erfüllen. Mit der zwangsweisen Behandlung des Umlaufvermögens als Darlehenshingabe geht die h.M. hierbei offensichtlich zum einen davon aus, dass die Begriffe des Umlaufvermögens und vertretbarer Sachen tatsächlichen deckungsgleichen Inhalt haben. Dies ist aber nicht zutreffend. Vertretbare Sachen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie gemäß allgemeiner Verkehrsauffassung nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden

148 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 131 f.; ebenso offensichtlich BFH v. 30.11.1965 I 70/60 S BStB1 II 1965, S. 51, der einen darlehensähnlichen Vertrag annimmt.

149 Vgl. Birkholz, BB 1965, S. 1390 (1391).

150 Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 29.11.2001, BGBl I, 2001, S. 3138.

151 Vgl. zu den Hintergründen Palandt/Weidenkaff, BGB, 69. Auflage, 2010, Einf v § 607 Anm. 1 f.

152 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 607 Anm. 1 führt aus, dass sich eine inhaltliche Veränderung der Norm gegenüber dem früheren Rechtszustand nur insoweit ergeben hat, als dies die jetzige Beschränkung auf das Sachdarlehen erfordert.

(§ 91 BGB). Die Abgrenzung erfolgt dabei in erster Linie unter dem Gesichtspunkt, ob die relevanten Sachen einer Serienproduktion entstammen und damit quasi beliebig wiederbeschafft werden können¹⁵³. Sonderanfertigungen oder Seriengegenstände, die in einen bestimmten Raum eingepasst werden, stellen regelmäßig keine vertretbaren Sachen dar¹⁵⁴. Der Begriff des Umlaufvermögens, der zivilrechtlich ohnehin keine Bedeutung hat, deckt sich inhaltlich nicht mit dem der vertretbaren Sache. Er ist im Wesentlichen von der betriebsindividuellen Funktion des einzelnen Gegenstandes abhängig¹⁵⁵. Zwar sind Gegenstände des Umlaufvermögens häufig vertretbare Sachen, für spezielle Vorprodukte bzw. Spezialmaschinen etc. trifft dies aber regelmäßig nicht zu. Will man bei nicht vertretbaren Sachen zu einer Darlehensschuld kommen, bedarf es eines Verkaufs der Sachen, wobei der Kaufpreis dann Gegenstand des Darlehens wird.

Weiterhin erfordert die Qualifikation als Sachdarlehen, dass die Sachen an den Darlehensnehmer überlassen werden. Eine Überlassung im Sinne der Vorschrift setzt voraus, dass dem Darlehensnehmer nicht nur der Besitz, sondern regelmäßig auch das Eigentum zugewendet wird. Denn der Zweck des Darlehensvertrages besteht gerade darin, dem Darlehensnehmer die wirtschaftliche Verwendung der Substanz, insbesondere die Veräußerung zu ermöglichen¹⁵⁶. Ist es dem Darlehensnehmer ausnahmsweise freigestellt, dieselben, das heißt nicht nur gleiche Sachen im Sinne gleicher Art, Güte und Menge, zurückzugeben, kann die Einräumung lediglich des Besitzes ausnahmsweise ausreichen¹⁵⁷. Dieser Sonderfall dürfte für die „Verpachtung“ des Umlaufvermögens nicht einschlägig sein.

Soweit also eine Vereinbarung gewählt wird, nach der der Verpächter weder Eigentümer des bei Pachtbeginn vorhandenen, noch später hinzuer-

153 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 91 Anm. 2.

154 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 91 Anm. 3.

155 Vgl. Schubert/Roscher in Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Anm. 51 ff.

156 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 91 Anm. 6.

157 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015g, § 91 Anm. 6.

worbenen Umlaufvermögens sein soll, liegt unter den weiteren Voraussetzungen (vertretbare Sachen) tatsächlich ein Sachdarlehen im Sinne des § 607 BGB vor.

Wird jedoch eine Vereinbarung gewählt, die eine Eigentümerposition des Verpächters nach dem Vertragswillen sicherstellen soll, ergeben sich folgende Erwägungen. Es ist zunächst fraglich, ob durch die o.g. typischen Vereinbarungen zur Eigentümerstellung des Verpächters, der Eigentumsübergang auf den Pächter vermieden werden kann. Hiervon gehen offensichtlich sogar diejenigen Autoren aus, die ein (zwangsweises) Sachdarlehen annehmen. Insbesondere der Bundesfinanzhof ging in seiner Entscheidung I 70/60 S¹⁵⁸ davon aus. Er stellte nämlich explizit fest, dass eine Aktivierung auch dann beim Pächter erfolgen müsse, wenn vereinbart worden ist, dass die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Eigentum des Verpächters bleiben, und auch die beschafften Wirtschaftsgüter in das Eigentum des Verpächter übergehen. Aber auch die Rechtsfolgen der im Folgenden kurz zu erläuternden Verpachtung des Umlaufvermögens nach den Regelungen des § 582 a BGB sprechen meines Erachtens dafür, dass der (zivilrechtliche) Eigentumserwerb durch den Pächter nicht zwangsläufig erfolgt. Insoweit liegt bei derartigen Vereinbarungen ein Sachdarlehen mangels Eigentumsübertragung nicht vor.

Eine „Verpachtung“ des Umlaufvermögens kann auch nach den Regelungen der § 582a BGB erfolgen¹⁵⁹. Hier übernimmt der Pächter die einzelnen Gegenstände zum Schätzwert mit der Abrede, diese bei Pachtende unter Wertausgleich wiederum zum Schätzwert zurückzugeben. In diesem Fall vollzieht sich der Eigentumserwerb kraft Gesetz. Im Ergebnis bleibt der Verpächter trotz einer entsprechenden Verfügungsbefugnis des Pächters, z.B. zum Verkauf der Gegenstände im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft, Eigentümer der bei Pachtbeginn vorhandenen Ge-

158 Vgl. BFH v. 30.11.1965 I 70/60 S, BStBl III 1966, S. 51.

159 Vgl. zur grundlegenden Anwendbarkeit dieser Regelung bei Betriebspacht S. 75. Zu den Einzelheiten der Verpachtung zum Schätzwert vgl. S. 66 ff; Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, Köln, 1979, Tz. 901 zur analogen Anwendbarkeit der Regelung für die Verpachtung des Umlaufvermögens, allerdings unter offensichtlich unzutreffendem Verweis auf die nicht einschlägige Regelung des § 588 Abs. 2 S. BGB anstelle des § 582 Abs. 2 S. 2 BGB.

gegenstände. Zudem wird der Verpächter auch Eigentümer der Gegenstände, die der Pächter dem Betrieb als Ersatz später zuführt. Das Gesetz geht also von unveränderter Güterzuordnung aus. Im § 582 a BGB wird somit deutlich, dass ein Vorrang der Pacht vor einem möglichen Darlehensverhältnis bestehen kann.

Im Ergebnis bleibt damit festzuhalten, dass die Eigentumslage beim sogenannten mitverpachteten Umlaufvermögen je nach vertraglicher Ausgestaltung differieren kann.

2.9. Erhaltung des Pachtobjektes und Eigentumszuordnung

2.9.1. Allgemeines

Die Erstellung der Unternehmensleistungen führt im Zeitablauf zu einem Verbrauch der Unternehmenssubstanz. Deswegen ist die Vornahme von Erhaltungs- und Ersatzbeschaffungsmaßnahmen unerlässlich. Hierbei sind reine Instandhaltungs- bzw. Erhaltungsmaßnahmen und Instandsetzungs- bzw. Erneuerungsmaßnahmen sowie Erweiterungsmaßnahmen zu unterscheiden¹⁶⁰.

Instandhaltungs- bzw. Erhaltungsmaßnahmen zielen auf die Erhaltung des ordnungsgemäßen und funktionstüchtigen Zustands¹⁶¹. Sie dienen damit in erster Linie dazu, die Leistungsbereitschaft der einzelnen Gegenstände aufrechtzuerhalten und sollen den (Substanz-) Verbrauch der einzelnen Gegenstände, der durch einen ordnungsgemäßen Gebrauch eintritt, rückgängig machen, oder aufhalten. Hierunter fallen insbesondere sogenannte Instandhaltungsreparaturen. Gebäude müssen zunächst verkehrssicher und im Rahmen des bestimmungsgemäßen Gebrauchs nutzbar sein. Hierzu erforderliche Instandhaltungsreparaturen sind durchzuführen; sie umfassen hier beispielsweise die Reparatur beschädigter Treppengeländer, herabgestürzter Dachpfannen, oder auch nur den Anstrich etc. Im Bereich beweglicher Gegenstände, insbesondere

160 Vgl. z. B. Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 755., ebenso Slotta, Die Entscheidung über die Betriebspacht beziehungsweise Betriebsverpachtung, 1986, S. 17 f.

161 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 535 Rz. 36 ff.

Maschinen, Fahrzeuge etc. ist zunächst deren Funktionstüchtigkeit zu erhalten oder wiederherzustellen. Insoweit sind hierzu beispielsweise erforderliche Wartungsarbeiten sowie laufende Reparaturen durchzuführen. Allein Erhaltungsmaßnahmen können den Betrieb jedoch auf Dauer nicht gewährleisten, denn auch gewartete Anlagen sind schließlich zu ersetzen.

Instandsetzungsarbeiten gehen über die laufende Reparatur und Instandhaltung hinaus¹⁶². Sie umfassen die Wiederherstellung von Gebäuden bzw. Gegenständen, die durch einen nicht ordnungsgemäßen Gebrauch oder durch Umstände außerhalb der ordnungsmäßigen Nutzung nicht mehr einsatzfähig sind. Dies gilt beispielsweise für Gebäude, die nach einem Brand wiederaufgebaut werden müssen, oder durch langjährige Unterlassung laufender Instandhaltung nicht mehr wirtschaftlich nutzbar sind. Auch der Ersatz wesentlicher nicht mehr reparaturfähiger Teile oder Einrichtungen stellt eine Instandsetzung in diesem Sinne dar. Im Bereich von Maschinen etc. kann eine Instandsetzung vorliegen, wenn ein außergewöhnlicher Schadensfall eintritt, der erfahrungsgemäß bei bestimmungsgemäßem Gebrauch nicht auftritt.

Für die Zwecke von Betriebsverpachtungen ist von den vorstehenden Begriffen der Begriff der sogenannten Erneuerungsmaßnahmen abzugrenzen. Auch die Durchführung von Instandhaltung und Instandsetzungsmaßnahmen hindert den endgültigen technischen und wirtschaftlichen Verschleiß nicht, und die einzelnen Gegenstände des Pachtobjektes sind letztendlich irgendwann zu ersetzen. Dieser Ersatz wird in diesem Zusammenhang allgemein als Erneuerungsmaßnahme bezeichnet. Er erfasst in der Praxis i.d.R. nicht nur den Ersatz eines verbrauchten Gegenstands durch einen vollständig identischen. Vielmehr ist hierbei auch der ggf. eingetretene technische und wirtschaftliche Fortschritt zu beachten. Im Ergebnis trifft dann in der Regel den Pächter die Verpflichtung dafür zu sorgen, dass der Betrieb insgesamt auf einem aktuellen Niveau des technischen Fortschritts im Sinne der Konkurrenzfähigkeit bleibt. Im Sinne dieser Verpflichtung muss die Anschaffung der einzelnen Gegenstände bzw. die Durchführung der hierzu erforderlichen Maßnahmen

162 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 535 Rz. 38.

realisiert werden. Dies kann auch dazu führen, dass einzelne Gegenstände auszutauschen sind, welche technisch nicht verbraucht sind, aber technisch oder wirtschaftlich (Konkurrenz) nicht mehr dem neuesten Stand entsprechen.

Schließlich werden in der Praxis noch sogenannte Erweiterungsinvestitionen angesprochen. Dabei handelt es sich um Maßnahmen, die nicht auf die Erhaltung des Bestandes nach Maßgabe der vereinbarten Erhaltungspflicht des Pächters gerichtet sind. Vielmehr werden diese Investitionen allein nach den Vorstellungen und Wünschen des Pächters außerhalb der vertraglichen Verpflichtungen durchgeführt.

Für die hier durchzuführenden Untersuchungen der bilanziellen Konsequenzen stellt sich im Ausgangspunkt die Frage, wer im Rahmen von Betriebspachtverhältnissen zur Durchführung der einzelnen Maßnahmen verpflichtet ist, bzw. wer die damit verbundenen Kosten trägt. Hierzu gibt es im Ausgangspunkt gesetzliche Regelungen, die aber in der Praxis meist durch explizite, von der Gesetzeslage abweichende Regelungen ersetzt oder ergänzt werden. Aus diesem Grund werden im Folgenden die einschlägigen gesetzlichen und vertraglichen Regelungen in ihren Voraussetzungen und Folgen dargestellt. Hierbei sind neben der Zuordnung der Pflicht zur Durchführung der einzelnen Maßnahmen auch Fragen des Aufwandsersatzes kurz zu skizzieren. Insbesondere im gesetzlich vorgesehen Grundfall, bei dem der Verpächter zur Durchführung der Maßnahmen verpflichtet ist, kommt es immer wieder vor, dass der Pächter aufgrund seiner Betriebsnähe derartige Maßnahmen durchführt oder kurzfristig durchführen muss. Zumindest Erneuerungsmaßnahmen sind mit dem Erwerb von Wirtschaftsgütern verbunden. Es ist deshalb hier zu klären, wem die Gegenstände eigentumsrechtlich zuzuordnen sind.

Die auch für das Miet- und Pachtrecht geltende Vertragsfreiheit lässt hier eine Vielzahl von unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu, die je nach der Interessenlage der Beteiligten, zur Anwendung kommen können. Die wahlweise Verteilung der Erhaltungs- und Erneuerungspflichten berührt den Charakter des Vertrages als Pacht grundsätzlich nicht und ist deshalb zulässig. Wegen der teilweise grundlegend unterschiedlichen Konsequenzen ist aber eine Auseinandersetzung mit den einzelnen

Varianten der Vertragsgestaltung notwendig¹⁶³. Wegen der besonderen gesetzlichen Regelungen wird die Durchführung von baulichen Maßnahmen gesondert erläutert¹⁶⁴.

2.9.2. Grundfall: Erhaltung durch den Verpächter (§ 581 BGB)

Gesetzliche Regelung

Soweit die Vertragsparteien keine gesonderten Regelungen treffen, gilt zunächst die gesetzliche Regelung des § 581 BGB in Verbindung mit § 535 BGB. Danach ist der Verpächter zur Erhaltung des Pachtobjektes verpflichtet¹⁶⁵. Hierbei übernimmt der Verpächter auf seine Kosten die Erhaltung und gegebenenfalls den Ersatz verbrauchter Wirtschaftsgüter. Die Leistung des Pächters beschränkt sich gegenüber dem Verpächter in diesem Modell auf die Entrichtung einer Barpacht. Der Pachtzins muss so wirtschaftlich neben dem Entgelt für die Nutzungsüberlassung auch eine Kompensation für den Verbrauch der Unternehmenssubstanz enthalten. Die hohen Liquiditätsbelastungen durch Anschaffungen können durch Zuschüsse des Pächters ausgeglichen werden.

Bei dieser Gestaltung wird der Verpächter als Käufer ohne weiteres Eigentümer aller Ersatzbeschaffungen. Da bei dieser Vertragsgestaltung das Mitwirkungsrecht des Verpächters stark ausgeprägt ist und so besonders auf eine Wiederaufnahme abstellt, muss aber auch der Zugriff auf das betriebsnotwendige Umlaufvermögen sichergestellt werden. Denn die Beschaffung des Umlaufvermögens nimmt zweckmäßigerweise auch in diesem Fall der Pächter vor, so dass er somit zunächst das Eigentum an den beschafften Gegenständen erwirbt.

Aufwendungsersatz des Pächters

Obgleich im gesetzlichen Grundfall der Verpächter für die Erhaltung des Pachtobjektes verantwortlich ist, werden Instandhaltungsmaßnahmen

163 Vgl. hierzu auch Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 807 ff.; Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 117 ff.

164 Vgl. S. 87 ff.

165 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 13.

dennoch regelmäßig durch den Pächter durchgeführt. Dies gilt insbesondere für unaufschiebbare Maßnahmen, bei denen eine vorherige Abstimmung mit dem Verpächter nicht möglich ist. Auch kann es zur Durchführung von Maßnahmen durch den Pächter kommen, wenn ein Einverständnis mit dem Verpächter nicht, oder nicht rechtzeitig hergestellt werden kann. Für derartige Maßnahmen stellt sich dann die Frage, ob der Pächter einen Aufwendungsersatz gegen den Verpächter geltend machen kann.

Ohne gesonderte Vereinbarung richtet sich die Frage des Aufwendungsersatzes bei Pachtverhältnissen nach den mietrechtlichen Regelungen (§§ 536 a Abs. 2, 539 Abs. 1 BGB in Verbindung mit 581 BGB)¹⁶⁶.

Ersatz notwendiger Aufwendungen gemäß § 536 a BGB

Gemäß § 536 a Abs. 2 BGB kann der Mieter einen Mangel der Mietsache selbst beseitigen und den Ersatz der erforderlichen Aufwendungen verlangen, wenn der Vermieter mit der Beseitigung des Mangels in Verzug ist, oder die umgehende Beseitigung des Mangels zur Erhaltung oder Wiederherstellung des Bestandes der Mietsache notwendig ist. Verzug des Vermieters setzt eine Mahnung voraus (§ 286 Abs. 1 BGB). Dabei kann der Verpächter ggf. diejenigen Maßnahmen der Mängelbeseitigung ablehnen, die mit unzumutbar hohen Kosten verbunden sind¹⁶⁷. Eine umgehende Mängelbeseitigung im Sinne von § 536 a Abs. 2 Nr. 2 BGB muss nach objektiven Kriterien erforderlich sein. Dies trifft auf alle Maßnahmen zu, die zur Erhaltung oder ordnungsgemäßen Bewirtschaftung der Mietsache erforderlich sind¹⁶⁸. Dies sind beispielsweise nicht aufschiebbare Reparaturen für unbedingt erforderliche Einrichtungen und Geräte, nicht jedoch Maßnahmen, die dazu dienen, den vertragsgemäßen Zustand erst herzustellen¹⁶⁹. Damit können im Rahmen dieser Regelung nur solche Verwendungen ersetzt werden, die sich auf den ursprünglich

166 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 20.

167 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 536 a Rz. 1 ff.

168 Vgl. Sauren, DStR 1998, S. 706 mit Erläuterungen zur Vorläuferregelung des § 547 BGB. Insoweit besteht jedoch inhaltliche Deckungsgleichheit mit der Regelung des § 536 a Abs. 2 Nr. 2 BGB, Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 536 a Rz. 16.

169 Vgl. Sauren, DStR 1998, S. 706.

überlassenen Pachtgegenstand beziehen. Darüber hinausgehende Maßnahmen, die der Pächter im eigenen Interesse zusätzlich durchführt, sind damit von der Erstattungspflicht ausgeschlossen. Die Regelung ist abdingbar¹⁷⁰

Ersatz sonstiger Aufwendungen gemäß § 539 BGB

Eine Erstattungspflicht des Verpächters für Verwendungen des Pächters kann sich auch nach der abdingbaren¹⁷¹ Regelung des § 539 Abs. 1 BGB ergeben¹⁷². Danach kann der Mieter vom Vermieter Aufwendungen auf die Mietsache, die der Vermieter ihm nicht nach § 536 a Abs. 2 BGB zu ersetzen hat, nach den Vorschriften über die Geschäftsführung ohne Auftrag ersetzt verlangen. Sonstige Aufwendungen sind solche, die nicht notwendig sind, aber zumindest der Mietsache zugutekommen sollen, indem sie deren Nutzungsmöglichkeit erweitern, ohne die Mietsache grundlegend zu verändern¹⁷³. Dies sind insbesondere Maßnahmen zur Wiederherstellung Erhaltung oder Verbesserung der Mietsache, zum Beispiel Modernisierung, Anbau, Ausbau¹⁷⁴. Nicht ersatzfähig sind demnach aber Maßnahmen wie die Neubebauung eines unbebauten Grundstücks¹⁷⁵. Jedoch sind danach auch solche Maßnahmen des Pächters grundsätzlich erstattbar, die über den ursprünglichen Bestand des Pachtobjektes hinausgehen. Da die Erstattung nur nach den Vorschriften über die Geschäftsführung ohne Auftrag (§ 677 ff BGB) erfolgt, ist die konkrete Erstattungsfähigkeit aber weiterhin davon abhängig, dass der durchführende Pächter einen Fremdgeschäftsführungswillen besitzt. Die Durchführung der Maßnahmen muss damit dem mutmaßlichen Willen des

170 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 536 a Rz. 3.

171 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 539 Rz. 1.

172 Vgl. hierzu auch Crezelius, DB 1983, S. 2019, 2021 mit Erläuterungen zur Vorläuferregelung des § 547 BGB. Es besteht jedoch, trotz anderweitiger Terminologie, ebenfalls inhaltliche Deckungsgleichheit mit der Regelung des § 539 Abs. 1 BGB, Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 539 Rz. 5.

173 Vgl. Sauren, DSStR 1998, S. 706 (707) ebenfalls mit Erläuterungen zur Vorläuferregelung des § 547 BGB. Insoweit besteht jedoch, trotz anderweitiger Terminologie, ebenfalls inhaltliche Deckungsgleichheit mit der Regelung des § 539 Abs. 1 BGB, Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 539 Rz. 5.

174 Vgl. Sauren, DSStR 1998, S. 706 (707); Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 539 Rz. 6 f.

175 Ebd.

Verpächters entsprechen. Dies ist jedenfalls gegeben, wenn die Genehmigung des Verpächters vorliegt. Liegt eine Genehmigung nicht vor, ergeben sich Zweifel für den Fremdgeschäftsführungswillen meist aus dem Umstand, dass der Pächter die Maßnahme zunächst im eigenen Interesse durchführt. Die Wahrung eigener Interessen schließt zwar den Fremdgeschäftsführungswillen nicht per se aus¹⁷⁶. Ob aber in diesen Fällen bei der Durchführung der Maßnahme das Interesse des Verpächters im Vordergrund steht, wie dies für die Ersatzpflicht gefordert wird¹⁷⁷, ist sehr zweifelhaft. Aus diesem Grund kommt wohl eine Ersatzpflicht für Maßnahmen, die (weit) über den ursprünglich vorhandenen Bestand des Pachtobjektes hinausgehen, im Regelfall nicht in Frage¹⁷⁸. Ausnahmsweise kann sich eine Erstattungspflicht ergeben, wenn sich durch die Maßnahmen der Mietwert auch für die Zeit nach der Rückgabe des Pachtobjektes nachweislich erhöht¹⁷⁹.

2.9.3. Erhaltung durch den Pächter

Überwiegend sind Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen vom Pächter auf dessen Rechnung vorzunehmen. Hierfür sind im Folgenden gesetzliche und vertragliche Regelungsmodelle kurz darzustellen. Dabei entrichtet der Pächter neben der Durchführung der Erhaltungsmaßnahmen regelmäßig eine Barpacht.

Verpachtung eines Grundstückes mit Inventar (gem. § 582 BGB)

Wird ein Grundstück mit Inventar verpachtet, so obliegt dem Pächter die Erhaltung der einzelnen Inventarstücke (§ 582 Abs. 1 BGB). Der Verpächter ist verpflichtet, Inventarstücke zu ersetzen, die infolge eines vom Pächter nicht zu vertretenden Umstandes in Abgang kommen. Der Pächter hat jedoch den gewöhnlichen Abgang der zum Inventar gehörenden

176 Vgl. Palandt/Sprau, BGB, 74. Auflage, 2015, § 677 Rz. 6.

177 Vgl. ebd.

178 So im Ergebnis auch Sauren, DStR 1998, S. 706 (707) für Mietereinbauten m.w.N. zur Rechtsprechung.

179 Vgl. hierzu Sauren, DStR 1998, S. 706 (707).

Tiere insoweit zu ersetzen, als diese einer ordnungsgemäßen Wirtschaft entspricht (§ 582 Abs. 2 BGB).

Da Betriebsverpachtungen in der Regel Grundstücksverpachtungen mit Inventar darstellen, können diese Bestimmung bei der Verpachtung ganzer, auch gewerblicher, Unternehmungen zur Anwendung kommen¹⁸⁰, soweit das Inventar mit verpachtet wird. Im Ergebnis wird mit dieser Regelung die Erhaltungspflicht des Verpächters auf den Pächter übertragen, soweit das Inventar betroffen ist.

Der hier verwendete Inventarbegriff deckt sich zwar weitgehend mit dem des Zubehörs (§§ 97, 98 BGB), doch kann er auch darüber hinaus reichen. In Frage kommen alle Sachen – vertretbare und andere –, die zur Betriebsführung bestimmt sind und in einem räumlichen Verhältnis zum Grundstück stehen. Diese Kriterien werden auch von Rohstoffen und anderen Vorräten erfüllt, so dass auch diese, als Bestandteil des Umlaufvermögens, grundsätzlich Inventar darstellen können.

Die Erhaltungspflicht des Pächters endet grundsätzlich bei einem von ihm nicht zu vertretenden Abgang der Inventarstücke. Er umfasst regelmäßig nur die Instandhaltung bzw. Reparatur eines schadhaften Inventarstücks, nicht jedoch den Austausch eines nicht mehr verwendbaren durch Neuanschaffung¹⁸¹. Auch trägt der Pächter nicht die Gefahr eines zufälligen Untergangs¹⁸². Schafft der Verpächter Ersatzstücke an, wird er ohne weiteres Eigentümer¹⁸³.

180 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 582 Rz. 1; MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582 Rz. 1.

181 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582 Rz. 3.

182 Vgl. ebd.

183 Für die im vorliegenden Zusammenhang nicht relevante Ersatzbeschaffung von Tieren durch den Pächter gemäß § 582 Abs. 2 S. 2 BGB, wird der Verpächter mit Einverleibung in das Inventar Eigentümer, Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 582 Rz. 8.

**Vollständiger Eigentumserwerb der Ersatzbeschaffungen
durch den Verpächter (Verpachtung zum Schätzwert gem.
§ 582a BGB)**

Übernimmt der Pächter eines Grundstückes das Inventar zum Schätzwert mit der Verpflichtung, es bei Beendigung des Pachtverhältnisses zum Schätzwert zurück zu gewähren, so trägt er die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung des Inventars. In den Grenzen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft kann er über die einzelnen Inventarstücke verfügen (§ 582a Abs. 1 BGB). In diesem Fall hat der Pächter das Inventar in dem Zustand zu erhalten und in dem Umfang laufend zu ersetzen, der den Regeln einer ordnungsgemäßen Wirtschaft entspricht (§ 582a Abs. 2 S. 1 BGB). Die von ihm angeschafften Stücke werden mit der Einverleibung in das Inventar Eigentum des Verpächters (§ 582a Abs. 2 S. 2 BGB). Bei Beendigung des Pachtverhältnisses hat der Pächter das vorhandene Inventar dem Verpächter zurückzugewähren (§ 582a Abs. 3 S. 1 BGB). Der Verpächter kann die Übernahme derjenigen von dem Pächter angeschafften Inventarstücke ablehnen, welche nach den Regeln einer ordnungsgemäßen Wirtschaft für das Grundstück überflüssig oder zu wertvoll sind; mit der Ablehnung geht das Eigentum auf den Pächter über. Besteht zwischen dem Gesamtschätzwert des übernommenen und dem des zurückzugewährenden Inventars ein Unterschied, so ist dieser in Geld auszugleichen (§ 582a Abs. 3 S. 2 BGB). Bei den Schätzwerten sind die Preisverhältnisse im Zeitpunkt der Beendigung des Pachtverhältnisses zugrunde zu legen (§ 582a Abs. 3 S. 3 BGB).

Diese Regelung unterscheidet sich zunächst vom Grundfall der Verpachtung dadurch, dass die Vertragsparteien hierfür eine gesonderte Vereinbarung über die Übernahme des Inventars zum Schätzwert explizit in der vom Gesetz vorgesehenen Art treffen müssen. Die Regelung ist in ihrer Gesamtheit abdingbar¹⁸⁴. Wenn sich die Vertragsparteien jedoch zu einer Verpachtung mit Inventarübernahme zum Schätzwert entschlossen haben, stellt der Eigentumserwerb durch den Verpächter eine zwingende

184 Herrschende Meinung, vgl. z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582a Rz. 9.

Rechtsfolge dar¹⁸⁵. Dies gilt jedoch wiederum nur insoweit, als die Vertragsparteien nicht bestimmte Sachen explizit aus der Schätzwertregelung ausnehmen. Erforderlich ist hierfür, dass sich Verpächter und Pächter vor einer Einverleibung der Sachen in das Inventar hierüber zweifelsfrei verständigen. Die von der Regelung auszunehmenden Sachen sind dabei vor der Einverleibung in ein entsprechendes Verzeichnis aufzunehmen, um deren Identifikation ohne Zweifel zu ermöglichen und die Bestimmbarkeit der vom Eigentumserwerb erfassten Sachen zu gewährleisten. Auf diesem Weg kann der Pächter beispielsweise bereits vor Pachtbeginn vorhandene Sachen im Rahmen des Pachtverhältnisses nutzen, ohne dass ein Eigentumswechsel zum Verpächter zwingend erfolgt. Das gleiche gilt für spätere Neuanschaffungen.

Da Betriebsverpachtungen in der Regel Grundstücksverpachtungen mit Inventar darstellen, können diese Bestimmungen bei der Verpachtung ganzer, auch gewerblicher, Unternehmungen zur Anwendung kommen¹⁸⁶. Eine Mitverpachtung im Sinne dieser Regelungen kann nur erfolgen, soweit kein Eigentumsübergang des Inventars gegeben ist. Andernfalls kann das Inventar nicht Gegenstand des Pachtvertrages sein. Der Zweck der Regelungen besteht darin, den Betrieb als funktionsfähigen Organismus zu erhalten und die Rückübernahme als Ganzes durch den Verpächter zu ermöglichen.

Der hier verwendete Inventarbegriff deckt sich mit dem nach § 582 BGB, so dass auf die Ausführungen oben verwiesen wird. Im Fall des § 582a BGB stellt die Erhaltungspflicht des Pächters eine Hauptpflicht dar und umfasst sowohl Erhaltungs- als auch Erneuerungsmaßnahmen¹⁸⁷. Er muss auch Ersatzbeschaffungen für gewöhnlichen und außergewöhnlichen Abgang von Wirtschaftsgütern sowie die Reparatur von bereits reparaturbedürftig übernommenen Gegenständen auf eigene Kosten vornehmen¹⁸⁸. Der Verpächter wird kraft Gesetzes Eigentümer der vom

185 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 582a Rz. 11.; a.A. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582 a Rz. 9 m.w.N.

186 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582a Rz. 1.

187 Bei der sog. schlichten Mitverpachtung des Inventars (§ 582 BGB) muss der Pächter das Inventar nur erhalten. Ersatz ist vom Verpächter zu leisten.

188 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582a Rz. 3.

Pächter angeschafften Ersatzstücke, auch von Überinventar. Dies gilt unabhängig davon, ob die Voraussetzungen für eine spätere Ablehnung der Übernahme durch den Verpächter gemäß § 582a Abs. 3 S. 2 BGB vorliegen¹⁸⁹. Da in diesen Fällen die Anschaffung zunächst immer durch den Pächter erfolgt, vollzieht sich der Eigentumserwerb des Verpächters immer nach Maßgabe eines Durchgangserwerbs des Pächters¹⁹⁰. Die Verfügungsbefugnis des Pächters über die Gegenstände wird regelmäßig durch die Einwilligung des Verpächters oder schlüssige Handlung gewährleistet (§ 185 BGB). Sie umfasst in keinem Fall das Rechts des Pächters, das Inventar in seiner Gesamtheit zu veräußern¹⁹¹.

Die einschlägige Kommentarliteratur erläutert nicht die Frage, wem – Pächter oder Verpächter – mögliche Erlöse aus der Veräußerung der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter zustehen. Offensichtlich wird dabei unterstellt, daß die Tragung der Kosten des Ersatzes durch den Pächter quasi automatisch dazu führt, daß dieser auch die Verwertungserlöse bzw. den Restwert der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter vereinnahmen kann¹⁹². Dies ist für das vorstehend skizzierte Pachtmodell der Verpachtung zum Schätzwert auch sachgerecht. Durch die Abrechnung zum Schätzwert sowohl für den Beginn als auch dem Ende der Pacht werden im Ergebnis die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter zutreffend dem Verpächter und Pächter zugeordnet. Durch den Ansatz des Schätzwertes (= Verkehrswert) für Beginn der Pacht werden alle zu diesem Zeitpunkt bestehenden stillen Reserven implizit dem Verpächter gutgebracht. Gleiches gilt für das Ende der Pacht zugunsten des Pächters. Veräußert nunmehr der Pächter im Zuge einer Ersatzbeschaffung ein Wirtschaftsgut, so stehen ihm die ggf. vorhandenen stillen Reserven (=Veräußerungsgewinn) tatsächlich zu, denn er hat über den höheren Einstandswert bei der Endabrechnung hierfür gezahlt. Dies obgleich ein Verkauf nicht stattfand.

189 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582a Rz. 5.

190 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582a Rz. 5.

191 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 582a Rz. 4; Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 13

192 In seinem Urteil v. 17.02.1998 (VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505) stellt der BFH auch ohne weitere Diskussion fest, dass im Falle der Substanzerhaltungspflicht des Pächters dieser auch Anspruch auf mögliche Erlöse für die ausgeschiedene Wirtschaftsgüter habe und diese als laufende Betriebseinnahme behandeln müsse.

Landpachtvertrag (§ 585 ff BGB)

Der Vollständigkeit halber soll auch kurz auf das Regelungsmodell¹⁹³ des Landpachtvertrages eingegangen werden. Einerseits wird vereinzelt davon ausgegangen, dass die Regelungen des Landpachtvertrages auch auf gewöhnliche Pachtverträge Anwendung finden können, soweit den Pächter eine Betriebspflicht trifft und die vertraglichen Einzelregelungen mit dem durch den Landpachtvertrag repräsentierten Typus der Pacht in Zusammenhang stehen¹⁹⁴. Hiermit zusammenhängend, stellt der Landpachtvertrag zum anderen mit seinen speziellen Regelungen zu Umfang und Zuordnung der Erhaltungspflichten ein Regelungsmodell dar, das im Hinblick auf die weitgehende Regelungsfreiheit im Pachtrecht auch in Parteiverträgen umgesetzt werden kann.

Gemäß § 585 Abs. 2 BGB wird im Ausgangspunkt zunächst auf die Anwendung der §§ 581, 582 sowie 582a BGB verwiesen. Hinsichtlich der damit verbundenen Pflichtenzuweisung zur Erhaltung der Pachtgegenstände sowie deren Eigentumszuordnung kann insoweit auf die Ausführungen hierzu verwiesen werden¹⁹⁵. Soweit nicht die Erhaltung der Inventarstücke betroffen ist, obliegt die Erhaltung der Pachtsache in einem vertragsgemäßen Zustand bei diesem Vertragsmodell dem Verpächter (§ 586 Abs. 1 S. 1 BGB). Der Pächter hat jedoch die gewöhnlichen Ausbesserungen der Pachtsache auf seine Kosten durchzuführen (§ 586 Abs. 1 S. 1 BGB). Die Besonderheit des Landpachtvertrages besteht weitergehend darin, dass dem Pächter eine Betriebspflicht auferlegt ist (§ 585 Abs. 1 S. 3 BGB). Sie besteht als Hauptpflicht des Pächters und umfasst nicht nur die Erhaltung der Pachtsache in ihrem ursprünglichen Bestand und Zustand. Vielmehr auch ihre Weiterentwicklung im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft. Geschuldet ist dabei insbesondere die Anpassung an veränderte technische, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen. Auch die Rückgabeverpflichtung des Pächters bezieht sich

193 Die eher landwirtschaftlich geprägten Einzelheiten bleiben hier unerläutert. Vgl. hierzu die Erläuterungen bei MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 585 ff.

194 MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 9, 21.

195 Vgl. zur Verpachtung eines Grundstückes mit Inventar oben, S. 65 f. Zur Inventarübernahme zum Schätzwert vgl. S. 66 ff.

demnach nicht auf den Zustand des Pachtobjektes bei Übernahme, sondern auf ein Pachtobjekt, wie es sich bei fortgesetzter ordnungsgemäßer Bewirtschaftung im vorgenannten Sinne darstellt bzw. darstellen würde¹⁹⁶.

Eine weitere Besonderheit stellen die Regelungen zur Duldung von Erhaltungs- und Verbesserungsmaßnahmen des Verpächters durch den Pächter dar. So hat der Pächter Erhaltungs- und Verbesserungsmaßnahmen grundsätzlich zu dulden (§ 588 Abs. 1 und 2 BGB). Entgehen dem Pächter durch die Durchführung der Maßnahmen Erträge bzw. entstehen ihm hierdurch Aufwendungen, so hat der Verpächter diese zu ersetzen (§ 588 Abs. 2 S. 2 BGB). Andererseits hat der Verpächter das Recht, eine höhere Pacht zu verlangen, wenn die Maßnahmen zu einer Ertragssteigerung beim Pächter führen (§ 588 Abs. 3 BGB).

Notwendige Verwendungen des Pächter auf das Pachtobjekt muss der Verpächter ersetzen (§ 590b BGB). Diese Regelung entspricht dem oben dargestellten Kostenersatz für notwendige Aufwendungen bei einem regulären Pachtvertrag¹⁹⁷. Eine Sonderregelung für wertverbessernde Verwendungen des Pächters sieht § 591 BGB vor. Danach hat der Pächter ein Erstattungsrecht für Verwendungen, wenn der Verpächter diesen zugestimmt hat, und soweit der Wert der Pachtsache über die Pachtzeit hinaus erhöht wird (Ertrags- bzw. Verkehrswert).

2.9.4. Vertragsgestaltungen mit teilweise oder vollständigem Eigentumserwerb durch den Pächter

In der Vertragspraxis werden neben der eher seltenen vertraglichen Umsetzung der vorgenannten (gesetzlichen) Pachtmodelle mit Eigentumserwerb des Verpächters überwiegend Regelungen getroffen, die einen Eigentumserwerb des Pächters vorsehen. Derartige, abweichende Vertragsgestaltungen sind wegen der grundsätzlichen Abdingbarkeit der Regelungen möglich¹⁹⁸. So ist es insbesondere möglich, den gesetzlichen Eigentumserwerb des Verpächters auszuschließen oder auf einen gewissen

196 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 587 Rz. 4.

197 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 590 b Rz. 1.

198 Vgl. bereits die variablen Eigentumsregelungen der Musterpachtverträge des Reichshnährstandes, Prietzel, DStZ 1942, S. 196 (197).

Umfang zu begrenzen. Die Eigentumszuordnung aller oder eines Teils der angeschafften Gegenstände zum Pächter ist nicht gleichbedeutend mit der Frage, ob der Verpächter diese Gegenstände am Ende der Pachtzeit wieder an sich ziehen kann. Es handelt sich hierbei um zwei getrennte Fragestellungen. Auch wenn der Pächter mit Anschaffungen der entsprechenden Gegenstände Eigentümer ausgewählter oder aller Ersatzbeschaffungen oder Erweiterungsinvestitionen wird, ist er regelmäßig verpflichtet, die notwendigen Gegenstände des Pachtobjektes am Ende der Pachtzeit an den Verpächter herauszugeben. Zudem wird in diesen Konstellationen vereinbart, dass der Pächter im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft über die Wirtschaftsgüter des Verpächters verfügen darf.

Der Erwerb der bei Pachtbeginn vorhandenen Gegenstände durch den Pächter wird üblicherweise nicht vereinbart¹⁹⁹. Mit Verkauf der Gegenstände würde nämlich das Pachtobjekt regelmäßig entfallen. Zudem dürfte der Verkauf eines Großteils des Anlagevermögens die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des steuerlichen Wahlrechts zur Betriebsverpachtung ausschließen. Auch wenn regelmäßig der Eigentumserwerb des Pächters für Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen vorgesehen ist, verbleibt i.d.R. verpachtetes Vermögen, das nach wie vor im Eigentum des Verpächters steht.

Ausschließlicher Eigentumserwerb durch den Pächter

In der Vertragspraxis werden vor allem Regelungen getroffen, die einen vollständigen Eigentumserwerb des Pächters vorsehen:

So sehen Hess/Fabritius²⁰⁰ zunächst vor, dass der Pächter alle übernommenen Gegenstände des Anlagevermögens zu warten, zu reparieren und instand zu halten hat. Soweit die Reparatur oder Instandhaltung einen

199 Anders z.B. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17 f. für den Fall der Verpachtung einer überregionalen Kaufhauskette. Dort ist nur die Verpachtung des Grundbesitzes vorgesehen. Das gesamte sonstige Anlagevermögen hingegen wird an den Pächter veräußert, ohne dass eine Rückübernahme vereinbart ist.

200 Vgl. Hess/Fabritius in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV C.1., § 8 Abs. 2 und 3, sowie § 12 Abs. 1 und 2.

unverhältnismäßigen Aufwand bedeuten würde, kann diese unterbleiben. Erforderlich werdende Neuanschaffungen (als Ersatzbeschaffungen bezeichnet) bzw. vom Pächter als wünschenswert angesehene Neuanschaffungen (als Erweiterungsanschaffungen bezeichnet) hat der Pächter auf eigene Rechnung zu machen. Diese gehen in das Eigentum des Pächters über. Weiterhin wird der Pächter ermächtigt, im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs alle rechtsgeschäftlichen Verfügungen über die verpachteten Gegenstände zu treffen. Für das Ende der Pachtzeit ist vorgesehen, dass der Pächter dem Verpächter wiederum Besitz an den verpachteten Gegenständen einräumt²⁰¹.

Volhard²⁰² sieht im Ausgangspunkt ebenfalls vor, dass der Pächter verpflichtet ist, den übernommenen Pachtgegenstand in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Soweit die Reparatur oder Instandhaltung von Anlagevermögen einen unverhältnismäßigen Aufwand bedeuten würde, kann diese unterbleiben. In diesem Fall muss der Pächter dem Verpächter den Wert der betreffenden Gegenstände ersetzen. Weiterhin sind Neuanschaffungen und Ersatzbeschaffungen vom Pächter zu bezahlen und werden Eigentum des Pächters, soweit sie nicht kraft Gesetzes Eigentum des Verpächters werden.

Hoffmann-Becking²⁰³ sieht vor, dass Investitionen (Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen) in dem verpachteten Betrieb während der Pachtdauer vom Pächter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchgeführt werden. Ersatzinvestitionen erfolgen dabei nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Betriebsführung; Erweiterungsinvestitionen nach freiem wirtschaftlichem Ermessen des Pächters, wobei wesentliche Maßnahmen so früh wie möglich dem Verpächter angezeigt werden. Soweit der Pächter wegen der Verbindung mit den gepachteten Anlagen nicht rechtswirksam das Eigentum an den Investitionsgegenständen erwerben kann, werden sich die Vertragspartner wirtschaftlich so stellen, als ob der Pächter Eigentümer wäre. Die vom Pächter angeschafften Gegenstände

201 Vgl. hierzu im Detail unten, S. 102 ff.

202 Vgl. Volhard in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 2.

203 Vgl. Hoffmann-Becking in: Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 6.

unterliegen nicht der Pacht und er kann hierüber frei verfügen. Im Ergebnis wird danach grundsätzlich der Pächter Eigentümer der Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen.

Aschenbrenner/Hundertmark²⁰⁴ sehen für die Erhaltung folgende Regelung vor: Der Pächter hat das Anlagevermögen auf seine Rechnung in einem guten Zustand zu erhalten, insbesondere Maschinen ggf. instandzusetzen. Soweit bei beweglichen Anlagegütern die Instandhaltung unverhältnismäßigen Aufwand erzeugt, braucht diese nicht durchgeführt zu werden. Neuanschaffungen erfolgen auf Kosten und für Rechnung des Pächters und gehen in sein Eigentum über.

Knoppe²⁰⁵ sieht für die Erhaltung folgende Regelungen vor: Der Pächter muss zunächst die Pachtgegenstände sorgfältig behandeln und instandhalten. Für Ersatzbeschaffungen sieht er verschiedene Varianten vor. So soll in einer Grundvariante der Pächter nur den Ersatz der geringwertigen Anlagegüter durchführen und tragen, alle übrigen Ersatzbeschaffungen jedoch der Verpächter. In einer Variante hierzu – wohl der in der Praxis üblichen – trägt der Pächter alle Ersatzinvestitionen. Für die Eigentumszuordnung sieht er ebenfalls zwei Varianten vor. Entweder gehen alle Ersatzbeschaffung in das Eigentum des Verpächters, oder alternativ in das Eigentum des Pächters über.

Ebensowenig wie die einschlägige Kommentarliteratur sehen die gängigen Vertragsmuster Regelungen dafür vor, wem – Pächter oder Verpächter – mögliche Veräußerungserlöse für zu ersetzende Wirtschaftsgüter zustehen sollen.

204 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 4.

205 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 9 und Anm. S. 29 f. mit weiteren, hier nicht aufgeführten, Varianten.

Begrenzung des Eigentumserwerbes des Verpächters

Wie die vorstehenden Ausführungen zur Vertragspraxis zeigen, kommt es überwiegend zu einem Eigentumserwerb der Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen durch den Pächter. Es wird jedoch auch deutlich, dass hier verschiedene Detailausgestaltungen möglich und gebräuchlich sind.

Auch wenn die Vertragsparteien an der Vornahme der Erhaltungsmaßnahmen des Unternehmens durch den Pächter interessiert sind, kann eine Beschränkung des Eigentumserwerbs des Verpächters sinnvoll erscheinen. Bei der gesetzlichen Regelung (§ 582a BGB) wird der Verpächter ohne weiteres auch Eigentümer der Gegenstände, die dem Betrieb über den ursprünglichen Rahmen hinaus vom Pächter zugeführt werden²⁰⁶. Dies ist aber für die Erhaltung des ursprünglichen Niveaus nicht notwendig. Darüber hinaus ist der Pächter in diesem Fall auf den Wertausgleich in Geld beschränkt, was seine wirtschaftliche Handlungsfreiheit erheblich einschränkt. Durch den sofortigen Verlust der Eigentümerstellung wird der Pächter von Erweiterungsinvestitionen abgehalten, seine Kreditbasis kann durch Anschaffungen nicht erweitert werden. Deshalb wird der Eigentumserwerb des Verpächters an Ersatzbeschaffungen mitunter auf einen Umfang begrenzt, der lediglich der Sicherung des ursprünglichen Leistungsniveaus des Betriebes entspricht. Eine Rückübernahme ist so ebenfalls sichergestellt, ohne den Pächter in seiner Handlungsfreiheit einzuschränken. Soll der Verpächter bei dieser Vertragsgestaltung Eigentümer von Ersatzbeschaffungen werden, bedarf es der Vereinbarung eines antizipierten Besitzkonstituts gemäß § 930 BGB. Hierbei müssen sich die Vertragsparteien über den Eigentumsübergang einig sein. Die notwendige Verfügungsbefugnis des Pächters über die einzelnen Gegenstände wird hier ebenfalls über § 185 BGB sichergestellt.

Werden Gegenstände während der Pachtdauer nicht ersetzt, bleiben sie ohne weiteres Eigentum des Verpächters. Die Ersatzbeschaffungen werden gemäß den vertraglichen Vereinbarungen über § 930 BGB sein Eigentum, soweit sie zum Ersatz des ursprünglichen Bestandes angeschafft werden. Die im Eigentum des Verpächters stehenden Gegenstände sind

206 Vgl. S. 75 ff.

bei Pachtende zurückzugewähren. Erwirbt der Pächter über den ursprünglichen Bestand hinaus, so ist er Eigentümer der beschafften Gegenstände und kann auch nach Pachtende hierüber verfügen.

An dieser Stelle soll auf einen wenig beachteten Zusammenhang hingewiesen werden, der auch in den einschlägigen Formularbüchern nicht berücksichtigt wird. Es geht dabei um die bereits oben im Zusammenhang mit der Verpachtung zum Schätzwert angerissene Frage der Zuordnung möglicher Verwertungserlöse beim Ersatz von Wirtschaftsgütern. Bereits dort hat sich gezeigt, dass die interessengerechte Zuweisung möglicher Verwertungserlöse bzw. –gewinne von den konkreten Modalitäten bei Beginn und Ende der Pacht abhängt. Insoweit besteht ein Zusammenhang zwischen der Zuweisung der Verwertungserträge und der Modalitäten der Übernahme der Wirtschaftsgüter zu Beginn und der Rückgabe bei Ende der Pacht. Wie ebenfalls festgehalten, werden in der vertraglichen Praxis die bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter – wegen des damit verbundenen „Wegfalls“ der Pachtgrundlagen – vom Pächter normalerweise nicht käuflich erworben. Insoweit ist in diesen Fällen, anders als bei einer Abrechnung zum Verkehrswert wie im Falle der Verpachtung zum Schätzwert, eine Zurechnung der bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Reserven zugunsten des Verpächters nicht automatisch gewährleistet. Die bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Reserven verbleiben dem Verpächter nur, wenn die vertraglichen Modalitäten der Rückgabe der Wirtschaftsgüter konsistent erfolgt. Dabei ist im Ausgangspunkt noch einmal in Erinnerung zu rufen, dass die Vertragspraxis für Ersatzbeschaffungen quasi ausnahmslos einen Eigentumserwerb durch den Pächter vorsieht. Wie an anderer Stelle ausgeführt, werden für die Rückgabe der Ersatzbeschaffungen jedoch die unterschiedlichsten Vertragsmodalitäten vorgesehen²⁰⁷. Diese reichen von Rückkauf zum Verkehrswert bis zur entgeltfreien Rückgabeverpflichtung. Soweit unterstellt wird, dass die Ersatzbeschaffungen erst durchgeführt werden, wenn das ursprüngliche Wirtschaftsgut vollständig verbraucht ist und deshalb kein nennenswerter Verwertungserlös mehr realisiert wird, kann die Zuweisung des Veräußerungsertrages tatsächlich vernachlässigt werden. Ob dies allerdings immer angenommen werden kann, erscheint durchaus fraglich. Vielmehr ist meines Erachtens davon auszugehen, dass dieser Aspekt in den

207 Vgl. S. 102 ff.

einschlägigen Vertragsmustern nicht hinreichend erkannt und umgesetzt wird. Werden tatsächlich nennenswerte Verwertungserträge erzielt, müssen entweder die Bedingungen der Rückgabe mit denen der ursprünglichen Übernahme abgestimmt sein. Alternativ sind weitere Regelungen über die Voraussetzungen der Durchführung von Ersatzbeschaffungen zu treffen (z.B. Ersatz darf erst nach vollständigem Verbrauch erfolgen), oder die Zuweisung des Verwertungsertrags ist gesondert zu regeln. Dies sei an einem kurzen, stark vereinfachten Beispiel erläutert:

Beispiel:

Der Verpächter übergibt bei Pachtbeginn eine Maschine mit einem Neupreis von € 100.000.- und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren, die bei ihm bereits im ersten Wirtschaftsjahr voll abgeschrieben werden konnte. Der Pachtvertrag wird über fünf Jahre geschlossen. Die Maschine sei bei Pachtbeginn fünf Jahre alt. Ihr Verkehrswert betrage bei Pachtbeginn € 50.000.-, bei Pachtende € 0.-. Die Übernahme erfolgt ohne „gesonder-tes“ Entgelt im Rahmen der Pacht. Beschafft der Pächter gleich bei Pachtbeginn eine neue Maschine zum unveränderten Kaufpreis von € 100.000.-, hängt seine tatsächliche finanzielle Belastung während der Pachtdauer von der Ausgestaltung der Endschaft und der vertraglichen Zuweisung des Veräußerungserlöses ab. Die Wertigkeit der Maschine ist dann bei Pachtbeginn und -ende gleich, sie ist nämlich jeweils zu 50% abgenutzt. Muss der Pächter die Maschine bei Pachtende ohne weiteres Entgelt an den Verpächter herausgeben, tritt eine interessensgerechte Belastung bei ihm nur ein, wenn er zuvor auch den Veräußerungserlös für sich einbehalten durfte (Kaufpreis Ersatzbeschaffung abzgl. Veräußerungserlös: € 100.000.- abzgl. € 50.000.- = € 50.000.-). Ist, wie in den meisten Formularbüchern, ein Rückkauf zum Verkehrswert vorgesehen²⁰⁸, ergäbe sich für ihn bei Zuweisung des Veräußerungsgewinnes an ihn jedoch keine seiner Nutzung entsprechende Aufwandsbelastung (Kaufpreis Ersatzbeschaffung abzgl. Rückkaufpreis am Ende der Pacht abzgl. Veräußerungserlös: € 100.000.- abzgl. € 50.000.- abzgl. € 50.000.- = € 0.-).

Das Beispiel macht deutlich, daß hier über die in den gängigen Formularbüchern erläuterten Zusammenhänge hinaus weitere Überlegungen für eine interessensgerechte Ausgestaltung angestellt werden sollten.

Miteigentum

Nur der Vollständigkeit halber soll in diesem Zusammenhang auch noch kurz auf den Fall der Verbindung beweglicher Sachen (§ 947 BGB) oder deren Vermischung (§ 948 BGB) eingegangen werden. Diese Konstellationen dürften in der Praxis nicht weiter bedeutsam sein, da dem Pächter regelmäßig die Erhaltung der bei Pachtbeginn vorhandenen Gegenstände obliegt und insoweit der Verlust des Eigentums an gesonderten Gegenständen im Zuge einer Reparatur von den Vertragsparteien regelmäßig gewollt ist. Auch für Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen werden regelmäßig explizite Vereinbarungen getroffen. Eine Anwendung kann sich u.U. ergeben, wenn bei Fehlen gesonderter Vereinbarungen im Rahmen von aufwendigeren Reparaturen selbständige Gegenstände in bestehende Einheiten eingebaut werden – z.B. ganze Komponenten, wie Motore o.ä.

Werden bewegliche Sachen miteinander dergestalt verbunden, dass sie wesentliche Bestandteile einer einheitlichen Sache werden, so werden die bisherigen Eigentümer Miteigentümer dieser Sache. Die Anteile bestimmen sich nach dem Verhältnis des Wertes, den die Sachen zur Zeit der Verbindung haben (§ 947 Abs. 1 BGB). Gleiches gilt für die untrennbare Vermischung von beweglichen Sachen (§ 948 BGB). Insoweit kann es neben den Normalfällen der ausschließlichen Eigentumszuordnung zu Verpächter oder Pächter in gesondert gelagert Fällen auch zur Begründung von Miteigentum kommen. Ist eine Sache als Hauptsache anzusehen, so erwirbt ihr Eigentümer das Alleineigentum (§ 947 Abs. 2 BGB). Der das Eigentum verlierende Pächter erhält dann einen Wertersatzanspruch gemäß § 951 BGB²⁰⁹.

209 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Rz. 1 ff.

2.10. Baumaßnahmen des Pächters

Einer besonderen Erörterung bedürfen Baumaßnahmen, die im Rahmen von Pachtverhältnissen durchgeführt werden. Neben der Erhaltung und Beschaffung von Gegenständen, wie sie oben dargestellt wurde, kommt vor allem bei längerfristigen Pachtverhältnissen der Behandlung von Baumaßnahmen erhebliche Bedeutung zu. So errichtet der Pächter häufig auf dem Grundstück des Verpächters auf seine Kosten neue Bauten oder baut die vorhandenen Gebäude um. Weiterhin werden durch Pächter häufig Einbauten etc. in die gepachteten Räume vorgenommen. Grundsätzlich ist hierbei die gleiche Ausgangssituation gegeben wie bei der Ersatzbeschaffung von anderen Wirtschaftsgütern, denn regelmäßig werden auch diese Baumaßnahmen in Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen vorgenommen. Da aber für die dingliche Rechtslage von Anschaffungen, welche mit Grundstücken und Gebäuden verbunden werden, besondere gesetzliche Regelungen existieren, muss hierauf, sowie auf die Regelungen für den diesbezüglichen Aufwandsersatz, gesondert eingegangen werden. Bezüglich der dinglichen Rechtslage sind aus bürgerlich-rechtlicher Sicht zwei Fälle zu unterscheiden. Fälle sogenannter Scheinbestandteile und Fälle wesentlicher Bestandteile²¹⁰.

2.10.1. Pächterinvestitionen als wesentliche Bestandteile

Begriff des wesentlichen Bestandteils

Ausgangspunkt für die dingliche Beurteilung von Pächterinvestitionen und einen sich hieraus ergebenden Ersatzanspruch ist die Art bzw. die Intensität der Verbindung mit dem Grundstück bzw. dem Gebäude. Wird eine bewegliche Sache derart mit einer anderen Sache verbunden, dass sie zu deren wesentlichen Bestandteil wird, verliert sie ihre rechtliche Eigenständigkeit. Zu einem wesentlichen Bestandteil in diesem Sinne wird die Sache, wenn eine Trennung beider Sachen nur durch Zerstörung einer der beiden Sachen möglich ist, oder hinsichtlich der einzelnen Sachen eine Wesensänderung eintritt (§ 93 BGB). Wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind all diejenigen Sachen, die mit dem Grund und Boden fest verbunden sind, insbesondere Gebäude (§ 94 Abs. 1 S. 1 BGB).

210 Vgl. zum folgenden Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2020 f.).

Wann Sachen mit dem Grund und Boden fest im Sinne der Regelung verbunden sind, hängt von der Verkehrsanschauung ab²¹¹. Für vom Pächter neu errichtete, gesamte Gebäude oder andere Bauwerke²¹² dürfte dies im Wesentlichen unproblematisch sein. Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören die zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen (§ 94 Abs. 2 BGB)²¹³. Dies sind alle Sachen, die nach der Verkehrsanschauung in ein noch nicht fertiggestelltes Gebäude eingefügt werden, wobei es auf den Zweck, nicht die Art der Verbindung ankommt. Was zu einem „fertiggestellten“ Gebäude in diesem Sinne gehört, ist nach dessen Zweckbestimmung bzw. seiner Beschaffenheit zu beurteilen. Auch was im Zuge einer Renovierung oder eines Umbaus eingefügt wird, wird danach wesentlicher Bestandteil des Gebäudes. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die eingefügten Sachen notwendig sind. Erforderlich ist jedoch, dass die entsprechenden Sachen auf den Baukörper abgestimmt sind, bzw. mit ihm eine Einheit bilden, oder dem Gebäude ein bestimmtes Gepräge oder eine besondere Eigenart geben. Da das Gesetz hier einen weiten Rahmen zieht, dürften im Regelfall die speziellen Maßnahmen eines Pächterumbaus der Art nach die Voraussetzungen des wesentlichen Bestandteils erfüllen. Eine Einfügung im Sinne des Gesetzes liegt vor, wenn die entsprechenden Sachen nicht nur an oder in das Gebäude verbracht sind, sondern mit diesem bestimmungsgemäß verbunden sind²¹⁴.

Aufwandsersatz

Hinsichtlich des Aufwandsersatzes des Pächters kommen unterschiedliche Ansprüche in Betracht, die im Folgenden kurz erläutert werden sollen.

211 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 94 Anm. 2.

212 Auch andere Bauwerke fallen unter die Regelung, Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 94 Anm. 3.

213 Vgl. zum folgenden Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 94 Anm. 6 m.w.N. zur Rechtsprechung.

214 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 94 Anm. 7.

Bereicherungsanspruch gemäß § 951 BGB

Erlangt eine Sache durch die Verbindung mit dem Grundstück bzw. durch die Einfügung in ein Gebäude die Eigenschaft als wesentlicher Bestandteil, erstreckt sich das Grundstückseigentum auch hierauf (§ 946 BGB). Als Ausgleich für den gesetzlich angeordneten Eigentumsverlust an der eingefügten Sache erlangt der Einbringende (hier Pächter) einen Bereicherungsanspruch gemäß § 951 BGB nach den Grundsätzen der ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 Abs. 1 S. 1 Fall 2 BGB). Im Ergebnis müssen dabei alle Voraussetzungen des § 812 Abs. 1 S. 1 Fall 2 BGB, d.h. der Eingriffskondiktion, vorliegen. Erfolgt die Leistung mit Rechtsgrund, entfällt der Bereicherungsanspruch²¹⁵. Ausschlaggebend ist dabei der mutmaßliche Wille der Vertragsparteien, bei divergierenden Vorstellungen die objektivierte Sicht des Zuwendungsempfängers²¹⁶. Besteht danach eine Ausgleichspflicht, so ist diese wertmäßig grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Rechtsverlustes zu ermitteln²¹⁷. Kann der Eigentümer das Grundstück zusammen mit dem wesentlichen Bestandteil erst zu einem späteren Zeitpunkt wieder nutzen, soll die Wertermittlung erst auf diesen späteren Zeitpunkt maßgeblich sein²¹⁸. Die Höhe der Entschädigung richtet sich grundsätzlich nach dem Vermögenszuwachs des bereicherten Grundstückseigentümers und nicht nach dem Aufwand des einbauenden Pächters. Maßgeblich ist deshalb die objektivierte Steigerung des Verkehrswertes²¹⁹.

Ob eine Leistung nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen auf Basis eines Leistungsaustausches erfolgt und demgemäß dem Pächter kein Ersatzanspruch zukommt, ist eine Frage der Auslegung der Parteivereinbarungen²²⁰. Die vereinbarte Nutzungsüberlassung und der mit der Baumaßnahme erwirkte Nutzungsvorteil können hierbei regelmäßig als

215 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 2 f.

216 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 3.

217 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 16.; Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2021).

218 Vgl. Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2021) m.w.N.; a.A. offensichtlich Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 16, der auch für diesen Fall auf die Anspruchsentstehung abstellt.

219 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 15.

220 Vgl. Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2021).

Rechtsgrund angesehen werden. Ein Ausgleichsanspruch dürfte somit in der Mehrzahl der Fälle während der Nutzungsüberlassung nicht bestehen²²¹. Dieser Rechtsgrund kann jedoch nicht mehr angenommen werden, wenn der Pächter den Nutzungsvorteil vorzeitig aufgeben muss. In diesem Fall hat der Pächter einen Bereicherungsanspruch in der dargestellten Form²²². Bei der Auslegung des Parteiwillens ist auch zu berücksichtigen, ob die Maßnahmen mit Zustimmung des Grundstückseigentümers erfolgen. Ist dies nicht geschehen, muss sich der Grundstückseigentümer in Fällen aufgedrängter Bereicherung vor der Ersatzverpflichtung schützen können²²³. In diesen Fällen kann sich der Eigentümer i.d.R. durch die Verweisung des Pächters auf die Wegnahme der Einbauten entsprechend § 1001 BGB von der Ersatzpflicht befreien²²⁴. Etwas anderes gilt ausnahmsweise, wenn die Maßnahmen des Pächters den Wert des Grundstücks objektiv erhöhen und der Grundstückseigentümer diese Werterhöhung, beispielsweise durch eine vorteilhafte Vermietung, auch realisieren kann. Im Rahmen von Betriebspachtverträgen dürfte ein Anspruch jedoch häufig ausgeschlossen sein. Einerseits erfolgen die Baumaßnahmen regelmäßig vorübergehend als sogenannter Scheinbestandteil, so dass gerade eine dauerhafte Verbindung mit dem Grundstück oder Gebäude nicht erfolgt. Zudem führt der Pächter die Maßnahmen vornehmlich oder ausschließlich im eigenen Interesse durch. Weiterhin bestehen vielfach entsprechende Rückbauverpflichtungen, was ebenfalls für einen nur vorübergehenden Einbau spricht und zudem den Ersatzanspruch vielfach ausschließen dürfte.

Aufwandsersatz gemäß §§ 536a, 539 BGB

Neben dem vorstehend skizzierten Bereicherungsanspruch aus § 951 BGB können dem Pächter auch in Zusammenhang mit baulichen Maß-

221 Vgl. Reiß, DStZ 1980, S. 125 (127); ebenso für Mietereinbauten Sauren, DStR 1998, S. 706 f.

222 Vgl. Reiß, DStZ 1980, S. 125 (127).

223 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 18 ff.

224 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 951 Anm. 20.

nahmen Aufwendungsersatzansprüche gemäß §§ 536a, 539 BGB zustehen. Diese Aufwendungsersatzansprüche wurden bereits an anderer Stelle erläutert, so dass hierauf verwiesen wird²²⁵.

2.10.2. Pächterinvestitionen als Scheinbestandteile

Begriff des Scheinbestandteils

Weniger problembehaftet sind die Fälle, in denen Baumaßnahmen des Pächters zu sogenannten Scheinbestandteilen führen. Dabei erfolgt die Abgrenzung unter Bezug auf die sogenannten wesentlichen Bestandteile eines Grundstücks bzw. Gebäudes, deren Behandlung oben dargestellt ist. Hierauf wird verwiesen²²⁶.

Zu den Bestandteilen eines Grundstückes gehören solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit einem Grundstück verbunden werden. Das gleiche gilt von einem Gebäude oder anderem Werk, das in Ausübung eines Rechts an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist (§ 95 Abs. 1 BGB). Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt worden sind, gehören nicht zu den Bestandteilen des Gebäudes (§ 95 Abs. 2 BGB). Sind die Voraussetzungen der Regelung erfüllt, werden die eingefügten Sachen nicht Bestandteile des Grundstückes oder Gebäudes. Vielmehr bleiben diese rechtlich selbständige Sachen, selbst wenn sie durch Verbindung faktisch unbeweglich geworden sind²²⁷. Sie sind damit insbesondere auch der Eigentumszuordnung zum einbauenden Pächter zugänglich.

Ob eine Verbindung oder Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck erfolgt, ist regelmäßig dem Willen der Vertragsparteien zu entnehmen, wobei auf den normalen Verlauf der Dinge abzustellen ist. Ein Wille, die Verbindung nur zu einem vorübergehenden Zweck vorzunehmen, ist regelmäßig anzunehmen, wenn der Verbindende in Ausübung eines zeitlich begrenzten Nutzungsrechts handelt. Ein Recht in diesem Sinne

225 Vgl. S. 70 ff.

226 Vgl. S. 87 f.

227 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 95 Anm. 1.

kann, anders als nach der Regelung des § 95 Abs. 2 BGB, auch ein schuldrechtliches Nutzungsrecht, z.B. Pachtrecht, sein²²⁸. Trifft den Pächter eine Pflicht zum Rückbau, was häufig der Fall sein dürfte²²⁹, ist eine vorübergehende Verbindung offensichtlich. Ein vorübergehender Zweck in diesem Sinne scheidet hingegen aus, wenn das Werk durch den Grundstückseigentümer übernommen werden soll. Auch die Einräumung eines Wahlrechts zur Übernahme an den Grundstückseigentümer spricht gegen den vorübergehenden Charakter²³⁰.

Aufwandsersatz

Fraglich für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand ist, ob der Pächter für derartige Verwendungen einen Ersatzanspruch gegen den Verpächter haben kann. Hierbei sind im Grunde die gleichen Regelungen einschlägig wie im Zusammenhang mit den weiteren Instandhaltungsmaßnahmen sowie beim Ersatz von Maßnahmen, die zu wesentlichen Bestandteilen führen. Es wird deshalb auf diese Ausführungen verwiesen²³¹.

Regelungen der Vertragspraxis

Der Bereich der Pächterbauten bzw. baulicher Maßnahmen, welche der Pächter durchführen darf bzw. soll, einschließlich entsprechender Erstattungsregelungen, wird in der Vertragspraxis weitgehend ausgespart, so dass auch die einschlägigen Vertragsmuster hier nicht zur weiteren Klärung beitragen. Dies obgleich dieser Fragenkreis in der einschlägigen Literatur und Rechtsprechung eine herausgehobene Stellung einnimmt²³². Weiterhin kann nach den vorstehenden Ausführungen das Bestehen eines gesetzlichen Ersatzanspruches des Pächters für derartige Verwendungen nur sehr schwer vorhergesagt werden, so dass sich zum Schutz

228 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 95 Anm. 3.

229 Vgl. S. 106 f.

230 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, § 95 Anm. 3.

231 Vgl. S. 70 ff.

232 Vgl. nur Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“ m.w.N.

beider Vertragspartner derartige Regelungen geradezu aufdrängen. Unabhängig hiervon ist die Klärung, ob entsprechende Erstattungsansprüche bestehen, gerade auch im Hinblick auf die bilanziellen Konsequenzen derartiger Maßnahmen bedeutsam. Denn die Rechtsprechung der Finanzgerichte hat für die Bilanzierung immer wieder auf das Bestehen und die Bedeutung solcher Ansprüche für die Aktivierung hingewiesen²³³.

Aschenbrenner/Hundertmark²³⁴ sehen zwar im Zusammenhang mit der Pachtzinsbestimmung die Verpachtung von unbeweglichem Vermögen vor. Sie gehen jedoch im Weiteren davon aus, dass nur der Verpächter bauliche Maßnahmen durchführt.

Auch Knoppe²³⁵ geht im Grunde davon aus, dass bauliche Maßnahmen vornehmlich durch den Verpächter durchgeführt werden. Für bauliche Veränderungen des Pächters wird ein Rückbau vereinbart, den der Verpächter in einer Variante aber durch Zahlung einer Entschädigung zum Zeit- oder Buchwert abwenden kann.

Brandmüller²³⁶ sieht vor, dass der Verpächter für Bauwerke des Pächters eine Ablöse zahlt, soweit diese für die Verwertung des Verpächters wert erhöhend sind.

2.11. Betriebspflicht des Pächters

Bedeutsam bei der Betriebsverpachtung ist die Frage, ob den Pächter eine Betriebspflicht trifft, da die Einstellung des Betriebes regelmäßig den Wert des Pachtbetriebes stark beeinflusst. Ohne entsprechende, ggf. auch

233 Vgl. hierzu auch Strahl, FR 2003, S. 447 (450), der darauf hinweist, dass auch die ggf. nur klarstellende Vereinbarung eines Entschädigungsanspruchs im Hinblick auf eine gewünschte Aktivierung empfehlenswert ist.

234 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, §§ 3, 4.

235 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 10 sowie Anm. S. 30.

236 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung

stillschweigende, Vereinbarung besteht eine Betriebspflicht für den Pächter regelmäßig nicht²³⁷. Etwas anderes gilt, wenn der Pächter die bisherige Firma des Pachtbetriebes fortführt (§ 22 HGB), da die Firmenfortführung regelmäßig die Pflicht umfasst, den Betrieb fortzuführen²³⁸. Alleine die Vereinbarung einer Umsatzpacht oder einer partiarischen Pacht enthält für den Pächter keine Pflicht zum Betreiben des Betriebs. Allerdings stellt eine Umsatzpacht zumindest ein starkes Indiz dar, dass die Parteien von einer Betriebspflicht ausgingen²³⁹. Pachtet der Pächter den Betrieb ausschließlich, um durch seine Stilllegung Konkurrenz auszuschalten, so muss er dies dem Verpächter vor Vertragsabschluss mitteilen. Andernfalls macht er sich schadenersatzpflichtig²⁴⁰. Weiterhin kann sich eine Betriebspflicht für den Pächter daraus ergeben, dass der Pachtvertrag dem Regelungskonzept des Landpachtvertrages angenähert ist, das heißt der Pächter verpflichtet ist, den Betrieb insgesamt auf dem neuesten technischen und wirtschaftlichen Stand im Sinne der Konkurrenzfähigkeit zu halten²⁴¹.

Nach den vorstehenden Erläuterungen kann eine Betriebspflicht nach den gesetzlichen Regelungen nicht sicher für jeden Einzelfall vorhergesagt werden. Zwar befördert die in der Regel erfolgende Übernahme der laufenden Verpflichtungen durch den Pächter²⁴² die Betriebsfortführung aus wirtschaftlichen Gründen. In der Vertragspraxis empfiehlt es sich dennoch, die Betriebspflicht im Sinne einer Fortführung in bisheriger Größe und Umfang regelmäßig explizit zu vereinbaren²⁴³.

2.12. Wettbewerbsverbote

Eine besondere Bedeutung im Zusammenhang mit Betriebsverpachtungen erlangen sogenannte Wettbewerbsabreden. Durch die Übertragung

237 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 5, Carlé, KÖSDI 1987, S. 6852 Tz. 12.

238 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 5.

239 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 5.

240 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 5.

241 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 9, 43, § 585, Rz. 1.

242 Vgl. S. 52 ff.

243 Vgl. z.B. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 1 Absatz 4; Volhard in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 2 Abs. 2.

des Betriebes auf den Pächter kommt es zu einer Aufteilung der Chancen und Risiken aus der ehemals einheitlichen Einkunftsquelle Betrieb zwischen Verpächter und Pächter. Diese Konstellation bedingt in gewissem Rahmen eine gegenseitige Rücksichtnahme. Ein allgemeines gesetzliches Wettbewerbsverbot ist für Verpachtungen nicht vorgesehen. Auch ohne ausdrückliche Vereinbarung kann es jedoch dem Verpächter und/oder Pächter nach den Grundsätzen aus Treu und Glauben verwehrt sein, während oder nach Ablauf der Pachtdauer dem jeweiligen anderen Vertragsteil Konkurrenz zu machen. Die Rechtsprechung zu Fragen des Wettbewerbsverbotes ist dabei streng und weitreichend²⁴⁴.

So ist es dem Verpächter auch ohne gesonderte Abrede untersagt, dem Pächter auf einem dem Pachtgrundstück angrenzenden Grundstück Konkurrenz zu machen, oder diese zuzulassen²⁴⁵. Was als Konkurrenz gilt, bestimmt sich dabei nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach dem oder den jeweiligen Hauptartikeln des Pachtbetriebs²⁴⁶. Dem Pächter ist es hingegen auch ohne gesonderte Abrede untersagt, einen Antrag auf Erteilung auf eine eigene Konzession unter Verzicht auf die gepachtete Konzession zu stellen²⁴⁷. Nicht untersagt hingegen ist es dem Pächter, während der Pachtzeit sich durch die Eröffnung eines zweiten Betriebes selbst Konkurrenz zu machen. Allerdings beinhaltet dieses Recht keinen Anspruch auf Führung des Konkurrenzbetriebes nach Ende der Pachtzeit²⁴⁸. Als Teil der Rückgabepflicht des Pächters kann dieser auch einem nachvertraglichen Konkurrenzverbot unterliegen, wenn er durch das Konkurrenzunternehmen den Verpächter um die Vorteile bringen würde, die mit der Rückgabe des Pachtobjektes gerade verbunden sein sollen²⁴⁹.

244 Vgl. Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung, 4. Auflage, 1979, Tz. 785.

245 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59; Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung, 4. Auflage, 1979, Tz. 785.

246 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 535 Rz. 27.

247 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 6.

248 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 6.

249 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59.

Da jedoch die konkrete Reichweite eines Wettbewerbsverbotes ohne individuelle Vereinbarung nicht sicher vorhergesagt werden kann, sind Vereinbarungen üblich²⁵⁰ und auch formularmäßig²⁵¹ möglich. Diese Regelungen zielen im Wesentlichen in folgende Richtungen²⁵²: So soll zunächst der Verpächter während der Pachtzeit vor Schäden durch Konkurrenzaktivitäten des Pächters geschützt werden. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob der Pächter während der Pachtzeit einen Konkurrenzbetrieb eröffnen darf und dadurch ggf. den Wert des verpachteten Betriebes mindert. Weiterhin ist zu klären, ob der Pächter nach Ablauf der Pachtzeit einen Wettbewerbsbetrieb betreiben darf. Schließlich ist zum Schutz des Pächters zu klären, ob der Verpächter diesem während der Pachtzeit Konkurrenz machen darf.

In der Vertragspraxis finden sich hier unterschiedliche Regelungen. So ist es dem Verpächter häufig untersagt, während der Dauer des Pachtvertrages in einem bestimmten Umkreis des Pachtbetriebes einen Konkurrenzbetrieb zu errichten bzw. an einem solchen zu beteiligen²⁵³. Wie weit dabei der Umkreis gezogen werden kann ohne die berechtigten Interessen des Verpächters auf parallele wirtschaftliche Betätigung zu stark zu beeinträchtigen, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab²⁵⁴. Weiter-

250 Vgl. z.B. Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung, 4. Auflage, 1979, Tz. 918; Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 20, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung; Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 10; Hess/Fabritius in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV C.1. Unternehmenspacht, § 11; Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 14 sowie Anm. S. 31 f.

251 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 535 Rz. 27.

252 Vgl. auch Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung, 4. Auflage, 1979, Tz. 918 f.

253 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 14 sowie Anm. S. 31 f.

254 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 20, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung sieht beispielsweise für eine überregionale Kaufhauskette ein bundesweites Wettbewerbsverbot vor.

hin finden sich zeitlich befristete Wettbewerbsverbote, gekoppelt mit einer Strafbewährung²⁵⁵. Für den Pächter werden im Hinblick auf die Werterhaltung des Pachtbetriebes ebenfalls regelmäßig Wettbewerbsverbote für die Pachtzeit, vor allem aber für die Zeit nach Pachtende vorgesehen²⁵⁶. Für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot des Pächters stellt sich die Frage der Verletzung der schutzwürdigen Interessen des Pächters, insbesondere im Hinblick auf die Dauer des Wettbewerbsverbotes sowie den zu ziehenden Radius²⁵⁷.

2.13. Pachtdauer

Die Pachtdauer unterliegt der Vereinbarung der Vertragsparteien, welche naturgemäß gegenläufige Interessen haben können. Diese wiederum ergeben sich maßgeblich aus den Beweggründen für die Eingehung der Betriebspacht²⁵⁸. Stellt die Betriebsverpachtung beispielsweise für den Verpächter nur eine Überbrückungslösung dar bis eigene Familienangehörige den Betrieb weiterführen können, wird er versuchen, die Pachtdauer dem anzupassen und diese tendenziell kurz zu halten. Soweit der Pächter mit dem Pachtbetrieb beispielsweise den Aufbau einer eigenen unternehmerischen Existenz beabsichtigt, wird er vor dem Hintergrund der erheblichen Bindungen, die mit der Pacht für ihn verbunden sind, tendenziell eine längere Pachtdauer anstreben.

Die Regelung der Pachtdauer ist dabei auch im Zusammenhang mit den Möglichkeiten der Vertragsparteien zur Kündigung des Betriebspachtvertrages²⁵⁹, sowie etwaigen automatischen oder expliziten Möglichkeiten der Mietverlängerung zu würdigen²⁶⁰. Eine gewisse Kompromisslösung können hier die weit verbreiteten Mietverlängerungsoptionen bieten. Auch eine Kaufoption kann die bestehenden Interessenunterschiede ausgleichen. Weiterhin hängt die Wahl der Pachtdauer auch maßgeblich mit

255 Vgl. Hess/Fabritius in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV:C.1. Unternehmenspacht, § 11.

256 Vgl. z.B. nur Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 14 sowie Anm. S. 31 f.

257 Vgl. Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung, 4. Auflage, 1979, Tz. 920 f.

258 Vgl. S. 24 ff.

259 Vgl. im Folgenden und S. 98 ff.

260 Ebd.

der Art des verpachteten Betriebes und dabei insbesondere mit seiner spezifischen Anlagenintensität, dem Lebenszyklus sowie der Wiedergewinnungsdauer dieser Anlagen zusammen. Erfordert ein anlagenintensiver Betrieb fortlaufend nennenswerte Ersatzinvestitionen und haben diese wiederum lange Lebenszyklen, so wird dies tendenziell für eine längere Pachtdauer sprechen. Kommt der Betrieb dagegen ohne größere Sachmittel aus, kann unter diesem Aspekt eher eine tendenziell kürzere Pachtdauer in Frage kommen. Generelle Aussagen über die Pachtdauer können demgemäß nicht getroffen werden.

Formal kann der Pachtvertrag auf unbestimmte oder bestimmte Zeit geschlossen werden. In der Praxis wird die Vertragslaufzeit bei Betriebspachtverträgen jedoch immer explizit geregelt. Dabei überwiegen in der Praxis für Betriebspachtverträge tendenziell längere und teilweise sehr lange Laufzeiten²⁶¹. Knoppe geht davon aus, dass i.d.R. Mindestpachtzeiten, das heißt ohne etwaige Verlängerung, von bis zu 10 Jahren zugrunde gelegt werden²⁶². Brandmüller²⁶³ sieht eine Grundpachtzeit von 12 Jahren vor. Hoffmann-Becking sieht eine feste Grundpachtzeit von 9 Jahren vor²⁶⁴. Aschenbrenner/Hundertmark sehen ebenfalls eine feste Mindestpachtdauer von ca. 10 Jahren vor²⁶⁵.

2.14. Beendigung und Verlängerung der Pacht

Das Ende eines Pachtvertrages kann auf verschiedene Art und Weise eintreten bzw. herbeigeführt werden. Ist der Betriebspachtvertrag auf eine bestimmte Zeit geschlossen, erlischt das Pachtrecht mit Ablauf der Pachtzeit (§§ 581 Absatz 2, 542 Absatz 2 BGB). Eine ordentliche Kündigung ist in diesem Fall regelmäßig ausgeschlossen. Unabhängig hiervon kann

261 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 30 f. geht dort von einer mehrjährigen Vertragsdauer aus.

262 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, Anm. S. 23.

263 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung.

264 Vgl. Hoffmann-Becking in: Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 9.

265 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 2 sowie Anm. 13.

eine außerordentliche Kündigung möglich sein. Ist der Betriebspachtvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen oder mangels Formerfordernis so zu behandeln, endet das Pachtverhältnis durch ordentliche oder außerordentliche Kündigung. Eine ordentliche Kündigung ist gemäß § 584 Abs. 1 BGB nur zum Schluss eines Pachtjahres zulässig.

Eine außerordentliche Kündigung ist sowohl für den Fall der Pacht auf bestimmte als auch unbestimmte Zeit möglich. Es gelten die Regelungen der §§ 543, 569 Abs. 1 BGB in Verbindung mit § 578 BGB. Die Voraussetzungen für eine außerordentliche Kündigung aus wichtigem Grund können unterschiedlichster Natur sein. Sie können ihre Ursache sowohl in der Sphäre des Pächters als auch Verpächters haben²⁶⁶. So kann beispielsweise die Unfähigkeit des Pächters zum Betreiben des Pachtbetriebes eine Vertragsstörung aus dem persönlichen Bereich darstellen, die eine außerordentliche Kündigung rechtfertigen kann²⁶⁷. Im Ergebnis ist immer eine Beurteilung unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles durchzuführen²⁶⁸. Dies erfordert eine Interessenabwägung unter Berücksichtigung des Verursachungsanteils bzw. des Verschuldens der einzelnen Parteien und einer objektiven Feststellung, dass eine Fortsetzung des Pachtverhältnisses unzumutbar ist. Bei Pachtverträgen mit langer Laufzeit werden an eine außerordentliche Kündigung besonders hohe Anforderungen gestellt. Soweit es der Pachtgegenstand erfordert, können sich hier explizite Parteivereinbarungen anbieten. Dies gilt insbesondere für das Kündigungsrecht des Verpächters, um so den strengen Anforderungen entgegenzuwirken. So führt Knoppe²⁶⁹ aus, derartige Kataloge von außerordentlichen Kündigungsgründen zugunsten des Verpächters würden in Pachtverträgen durchweg aufgenommen. Allerdings wird diese Aussage durch die einschlägigen Vertragsformulare nicht bestätigt²⁷⁰. Vereinzelt finden sich auch Sonderkündigungsrechte zugunsten

266 Vgl. hierzu z.B. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 54; Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 16.

267 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 16.

268 Vgl. hierzu Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 543 Rz. 31 ff.

269 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 30 f.; vgl. auch die Empfehlung von Carlé, KÖSDI 1987, S. 6852 Tz. 15.

270 Anders offensichtlich nur Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 3 Abs. 4 sowie Anm. S. 23.

des Pächters. So sehen Aschenbrenner/Hundertmark²⁷¹ ein Sonderkündigungsrecht des Pächters vor, wenn dieser über die ersten drei Jahre einen bestimmten Mindestgewinn nicht erreicht.

Zu beachten ist weiterhin, dass Pachtverträge, die für eine Laufzeit von mehr als dreißig Jahren vereinbart sind, nach Ablauf von dreißig Jahren unter Einhaltung der gesetzlichen Frist gekündigt werden können (§§ 581, 544 BGB).

Das Pachtverhältnis kann auch anlässlich des Todes einer der Vertragsparteien beendet werden. Bei Tod des Pächters können dessen Erben das Pachtverhältnis durch außerordentliche fristgerechte Kündigung beenden, nicht jedoch der Verpächter (§§ 580, 581 Abs. 2, 584a Abs. 2 BGB). Der Tod des Verpächters beeinträchtigt den Fortbestand des Pachtverhältnisses mit den Erben des Verpächters grundsätzlich nicht. Das Pachtverhältnis wird mit den Erben des Verpächters unverändert fortgesetzt. Ebenso wenig führt der Verkauf des Pachtobjektes durch den Verpächter zu einer Beendigung der Pacht (§§ 566, 581 Abs. 2 BGB). Der Pachtvertrag wird mit dem Erwerber fortgesetzt²⁷².

Das Ende der Pacht kann aber auch über den Zeitpunkt des ursprünglich vereinbarten Endtermins hinausreichen. Dabei kann sich die Pachtdauer in Ausnahmefällen durch eine stillschweigende Verlängerung über den ursprünglichen vereinbarten Zeitrahmen hinaus erstrecken²⁷³. Eine große Bedeutung für die Beendigung der Pacht bzw. das Hinausschieben des Pachtendes nehmen jedoch Regelungen zur automatischen oder einseitig durch den Pächter erklärbaren Verlängerung der Pachtzeit ein. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu würdigen, dass Betriebspachtverträge bereits bei ihrem erstmaligen Abschluss i.d.R. für einen längeren, d.h. mehrere Jahre dauernden Zeitraum abgeschlossen werden und sich die Vertragsparteien, insbesondere je nach Ausgestaltung der Erhaltungsregelungen, ohnehin sehr weitgehend an einander binden. Insbesondere in

271 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 3 Abs. 6 sowie Anm. 21.

272 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 23.

273 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 58.

Fällen der Substanzerhaltungspflicht des Pächters geht dieser im Zeitablauf durch die Ersatzbeschaffungen immer wieder neue Verpflichtungen ein, die ihn wirtschaftlich an den Betrieb binden. Verlängerungsmöglichkeiten dienen daher in erster Linie dem Schutz des Pächters²⁷⁴. So sind Verlängerungsklauseln weit verbreitet, die eine automatische Verlängerung um jeweils ein oder mehrere Jahre vorsehen, wenn der Vertrag nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt gekündigt wird²⁷⁵. Eine noch weitergehende Stärkung der Pächterstellung beinhalten die ebenfalls sehr verbreiteten Optionsrechte zugunsten des Pächters. Hier wird dem Pächter das Recht eingeräumt, einseitig eine Verlängerung der Pacht um ein oder mehrere Jahre durch einseitige Erklärung gegenüber dem Verpächter zu fordern²⁷⁶. Macht ein Pächter von der Option zur Pachtverlängerung Gebrauch, entfällt für den Verpächter für die Zeitdauer der Mietverlängerung das Recht zur ordentlichen Kündigung²⁷⁷.

Die Beendigung der Pacht führt in der Regel zur Rückgabe des Pachtobjektes, deren Details im Folgenden erläutert werden. Vielfach wird dem Pächter jedoch auch ein Vorkaufsrecht oder eine Kaufoption für den Pachtbetrieb eingeräumt²⁷⁸.

274 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, S. 23.

275 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 3 Abs. 3 sowie Anm. S. 23; Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung, sieht beispielsweise für die Verpachtung einer Kaufhauskette eine fünfjährige Verlängerung vor; Hoffmann-Becking in: Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 9 sieht eine automatische Verlängerung um 5 Jahre vor; Volhard in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 3 Abs. 1 sieht ebenfalls eine automatische Verlängerung um 5 Jahre vor; Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 2 sehen eine automatische Verlängerung um ein Jahr vor.

276 Vgl. z.B. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 3 Abs. 1.

277 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, S. 23.

278 Vgl. S. 107 ff.

2.15. Rückgabe des Pachtobjektes

Für die Rückgabe des Pachtobjektes stellen sich im Grunde die gleichen Fragen, wie beim ursprünglichen Abschluß des Pachtvertrages. Es geht hier im Wesentlichen darum, den Verpächter in die Lage zu versetzen, den zuvor verpachteten Betrieb wieder selbst zu bewirtschaften. Aus diesem Grund muss nunmehr wiederum er die hierfür benötigten Gegenstände übernehmen und in die zum Betrieb erforderlichen Verträge und Rechte eintreten.

Hat der Pächter während der Pachtzeit die Firma des Verpächters fortgeführt, stellt sich – soweit nicht ohnehin vereinbart – die Frage der nunmehrigen Firmenfortführung durch den Verpächter. Ebenso erfordert die Wiederaufnahme des Betriebes durch den Verpächter die Übernahme der laufenden Kunden- und Lieferantenverträge sowie Arbeitsverträge²⁷⁹. Für die einzelnen Regelungsbereiche gelten weitgehend die gleichen Überlegungen auch für die Rückübertragung. Insoweit kann auf die Ausführungen zu den einzelnen Pachtregelungen verwiesen werden.

Für die Rückgabe des Pachtobjektes finden die mietvertraglichen Regelungen Anwendung (§§ 581 Absatz 2, 546 BGB)²⁸⁰, für den Fall der Verpachtung mit Inventar unter ergänzender Anwendung des § 582 a Absatz 3 BGB. Traf den Pächter während der Pachtdauer keine Betriebspflicht²⁸¹, so hat er den Pachtgegenstand, vorbehaltlich anderweitiger vertraglicher Abreden, in dem Zustand zurückzugeben, wie er diesen bei Pachtbeginn übernommen hat²⁸². Bestand hingegen eine Betriebspflicht, so bezieht sich die Rückgewährpflicht nicht auf den Zustand bei Pachtbeginn. Vielmehr greift hier der Rechtsgedanke des § 596 BGB. Danach muss der Pachtgegenstand in dem Zustand zurückgegeben werden, in dem er sich bei einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung bis zum Ende der Pachtzeit befindet bzw. befunden hätte²⁸³. Eine Betriebspflicht sichert insbeson-

279 Vgl. S. 52 ff.

280 Vgl. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 17; MünchKomm/BHarke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59.

281 Vgl. S. 83.

282 Vgl. MünchKomm/BHarke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59.

283 Vgl. MünchKomm/BHarke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59, § 596 Rz. 1, 3.

dere die Möglichkeit der reibungslosen Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit durch den Verpächter. Im Zusammenhang mit der Rückgabe des Pachtobjektes wirft auch die oben erläuterte, differenzierte Eigentumszuordnung in den einzelnen Vertragsmodellen Fragen auf. Unproblematisch ist die Rückgabe der Gegenstände die im Eigentum des Verpächters stehen. Hier ergibt sich der Rückgabebanspruch nach Maßgabe der vorstehenden Regelungen. Soweit jedoch während der Pachtdauer der Pächter Eigentümer von Ersatzbeschaffungen und Erweiterungsanschaffungen wird, ergibt sich die Rückgabepflicht nicht automatisch aus der Eigentümerstellung des Verpächters bzw. nach den Grundsätzen der Verpachtung. Vielmehr müssen die Vertragsparteien hierfür gesonderte Regelungen treffen. Dies geschieht in der Vertragspraxis auch regelmäßig:

So sehen Hess/Fabritius²⁸⁴ für das Ende der Pachtzeit vor, dass der Pächter dem Verpächter wiederum Besitz an den verpachteten Gegenständen einräumt. Soweit der Pächter Ersatzbeschaffungen durchgeführt hat, wird der Verpächter²⁸⁵ verpflichtet, diese käuflich vom Pächter zu erwerben. Vom Pächter im Wege der Erweiterungsinvestition angeschaffte Wirtschaftsgüter braucht der Verpächter nicht zu übernehmen. Zwar ist die Formulierung zur Rückübertragung der Ersatzbeschaffungen nicht zweifelsfrei. So könnte unklar sein, ob sich nur der Verpächter zum Erwerb der Ersatzbeschaffungen verpflichtet hat, es dem Pächter aber freisteht diese anderweitig zu verwenden. Im Ergebnis wird man meines Erachtens aber davon ausgehen müssen, dass insoweit ein aufschiebend bedingter Kauf beabsichtigt ist. Andernfalls könnte der Verpächter die zur Fortführung erforderlichen Gegenstände nicht gegen den Willen des Pächters an sich ziehen. Erweiterungsanschaffungen braucht der Verpächter nicht zu erwerben. Ob auch hier eine Verpflichtung des Pächters zum Verkauf besteht, bleibt offen. Da das Vertragswerk insgesamt auf die

284 Vgl. Hess/Fabritius in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, 1995, IV. C.1., § 12 Abs. 1 und 2.

285 Hier liegt im Formular offensichtlich ein Schreibfehler vor, wenn dort ausgeführt wird „Soweit von der Pächterin Ersatzbeschaffungen als Ersatz für verpachtete Gegenstände, die nicht mehr benutzbar waren, angeschafft worden sind, ist die Pächterin verpflichtet, die entsprechenden Vermögensgegenstände zu erwerben.“

Rückübernahme des Pachtobjektes mit Fortführung durch den Verpächter ausgerichtet ist, sollte auch hier eine Übertragungsverpflichtung des Pächters angenommen werden. Lediglich der Verpächter soll sich durch die Optionslösung gegen die unerwünschte Übernahme der Erweiterungsanschaffungen schützen können.

Volhard²⁸⁶ sieht für das Pachtende eine Verpflichtung des Verpächter zum Erwerb des Anlagevermögens, welches im Eigentum des Pächters steht, zum Schätzwert analog § 582a BGB vor. Dabei kann der Verpächter jedoch den Erwerb im Hinblick auf eine ordnungsgemäße Wirtschaft überflüssiger Gegenstände ablehnen.

Hoffmann-Becking²⁸⁷ sieht für das Pachtende vor, dass der Pächter die Pachtgegenstände einschließlich der vorgenommenen Ersatzinvestitionen in betriebsbereitem Zustand übergibt, das heißt die Rückgabe vollzieht sich hinsichtlich aller „betriebsnotwendigen“ Gegenstände quasi automatisch und ohne weiteres Entgelt. Hinsichtlich der Erweiterungsinvestitionen kann der Verpächter einen Verkauf zum Teilwert verlangen.

Aschenbrenner/Hundertmark²⁸⁸ sehen für die Rückabwicklung zunächst die entsprechende Anwendung der Regelungen für die Eingehung der Pacht vor. Dies dürfte bedeuten, dass die durch den Verpächter überlassenen Pachtgegenstände zurückgewährt werden. Weiterhin sehen sie vor, dass der Verpächter verpflichtet ist, vom Pächter angeschaffte Einrichtungen und Wirtschaftsgüter zum Schätzwert zu erwerben. Rein formal ist damit nur eine Kaufverpflichtung des Verpächters statuiert, so dass er die Pachtgegenstände – auch betriebsnotwendige – nicht sicher an sich ziehen könnte. Ob dies im Ergebnis, ggf. im Hinblick auf die für das Formular unterstellte Konstellation der Betriebsaufspaltung, tatsächlich beabsichtigt ist, bleibt offen. Soweit eine Wiederaufnahme des Betriebes

286 Vgl. Volhard in: Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht, 2007, II.H.12, § 2.

287 Vgl. Hoffmann-Becking in: Münchner Vertragshandbuch, 1996, Band 1. Gesellschaftsrecht, IX.11 Betriebspachtvertrag, § 10.

288 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 12.

durch den Verpächter tatsächlich möglich sein soll, dürfte diese Regelung nicht sachgerecht oder zumindest unvollständig sein.

Vereinzelt wird für das Pachtende auch die entschädigungslose Übergabe von Pachtgegenständen an den Verpächter vorgesehen²⁸⁹.

Wurde die Firma des Verpächters durch den Pächter fortgeführt, so umfasst die Rückgewähr bei der Betriebspacht die Zustimmung des Pächters zur Firmenfortführung durch den übernehmenden Verpächter²⁹⁰. Allerdings steht dem rückgewährenden Pächter für die Übertragung der Firma bzw. des Goodwills kein Anspruch auf Vergütung zu, selbst wenn er diesen erst durch seine eigene Geschäftstätigkeit geschaffen haben sollte. Die entschädigungslose Rückgabe ist Ausfluss der gesetzlichen Rückgabepflicht des Pächters zum Ende des Pachtverhältnisses²⁹¹. Soll der entschädigungslose Rückfall des Firmenwertes an den Verpächter verhindert werden, ist eine entsprechende Parteiabrede erforderlich. So kann vereinbart werden, dem Pächter für den Aufbau oder die Erweiterung des Firmenwertes eine gesonderte Vergütung zu leisten²⁹². Soweit ersichtlich, sind derartige Abreden jedoch nicht weit verbreitet.

Weiterhin schließt die Verpflichtung zur Rückgabe des Pachtobjektes bei Betriebspacht auch die Übergabe der Kundendatei an den Verpächter, die Überlassung der Telefonnummer, die Belassung von Firmenschildern an Ort und Stelle mit ein²⁹³. Zwar hat der ehemalige Pächter das Rechts, ein Hinweisschild auf seine neue Adresse anzubringen²⁹⁴. Dieses darf jedoch nicht der Eindruck erwecken, der Betrieb sei umgezogen.

289 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 146.

290 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59.

291 Vgl. BGH vom 16.05.1986 – II ZR 11/86, GmbHR 1986, S. 347; kritisch hierzu MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 60.

292 Vgl. Aschenbrenner/Hundertmark in: Münchner Vertragshandbuch, 1993, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, II.2 Unternehmenspachtvertrag, § 12 sowie Anm. 45.

293 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59.

294 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59; a.A. Soergel/Heintzmann, BGB, 13. Auflage, 2000, § 581 Rz. 17.

Teil der Rückgabepflicht des Pächters kann auch ein nachvertragliches Konkurrenzverbot für den Pächter sein, wenn er durch das Konkurrenzunternehmen den Verpächter um die Vorteile bringen würde, die mit der Rückgabe des Pachtobjektes gerade verbunden sein sollen²⁹⁵.

2.16. Rückbauverpflichtungen

Vorbehaltlich abweichender Vereinbarungen ist der Pächter grundsätzlich zur Rückgabe des Pachtobjektes in einem vertragsgemäßen Zustand verpflichtet (§§ 581 Abs. 2, 546 BGB). Aufbauten und sonstige bauliche Maßnahmen sind grundsätzlich zu entfernen, auch wenn die Zustimmung zur Vornahme der Maßnahmen durch den Verpächter vorlag und diese ggf. im Eigentum des Verpächters stehen. Dies gilt grundsätzlich auch für ganze vom Mieter errichtete Gebäude²⁹⁶. Vielfach kann der Verpächter die Beseitigung der Maßnahmen durch Zahlung einer Entschädigung abwenden und sich so das Eigentum an den Einbauten verschaffen.

Knoppe²⁹⁷ sieht in diesem Zusammenhang vor, dass bei Beendigung des Pachtverhältnisses der Pächter den ursprünglichen Zustand wieder herstellen muss. Dem Verpächter steht es aber frei, das Pachtgebäude in dem Zustand, in dem es sich bei Pachtlauf befindet mit (als Alternative: ohne) Entschädigung zu übernehmen.

Brandmüller²⁹⁸ sieht im Ausgangspunkt vor, dass es dem Pächter vorbehalten bleibt, Bauwerke und Einrichtungen zu entfernen. Der Verpächter kann dies jedoch verlangen, soweit er in seinen Nutzungsabsichten durch die Bauwerke und Einrichtungen beeinträchtigt ist. Soweit der Verpächter dies wünscht, kann er zudem die Belassung der Bauwerke und Einrichtungen vom Pächter ggf. gegen Zahlung einer Ablöse verlangen.

295 Vgl. MünchKomm/Harke, BGB, 5. Auflage, 2008, § 581 Rz. 59

296 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 546 Rz. 6.; vgl. auch Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Auflage, 1979, S. 89 f.

297 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 10.

298 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 17, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung.

2.17. Vorkaufsrechte und Kaufoptionen

Im Grundmodell einer Betriebsverpachtung ist die Rückgabe des Pachtobjektes an den Verpächter vorgesehen, so dass dieser im Regelfall die Gegenstände des Pachtobjektes bei Pachtende zurückerhält. Insoweit erübrigt sich in diesen Fällen auch die Vereinbarung von Kaufoptionen bzw. Vorkaufsrechten zugunsten des Verpächters. Etwas anderes kann gelten, wenn während der Pachtdauer der Pächter Erhaltungs- und Erweiterungsinvestitionen durchführt und Eigentum an den Gegenständen erwirbt. Aus diesem Grund werden im Folgenden kurz die verschiedenen Konstellationen mit entsprechenden Rechten für Pächter und Verpächter getrennt skizziert.

2.17.1. Pächter

Wie bereits ausgeführt, dienen Pachtverlängerungsklauseln dem Schutz des Pächters im Hinblick auf seine teilweise erheblichen Aufwendungen und seinen unternehmerischen Einsatz während der Pachtdauer. Diese können mitunter eine erhebliche Wertsteigerung des Pachtobjektes, insbesondere des Firmenwertes bewirken²⁹⁹. Vor diesem Hintergrund sind insbesondere Vorkaufsrechte aber auch Kaufoptionen zugunsten des Pächters weit verbreitet.

Ein Vorkaufsrecht berechtigt den Vorkäufer – hier den Pächter – das Vorkaufsrecht auszuüben, sobald der Verpflichtete mit einem Dritten einen Kaufvertrag über den Gegenstand geschlossen hat (§ 463 BGB). Danach besteht die Erwerbsmöglichkeit des Pächters nur, wenn ein Verkauf durch den Verpächter an einen Dritten tatsächlich stattgefunden hat. Mit der Ausübung des Vorkaufsrechtes kommt der Vertrag mit dem Vorkaufsberechtigten dann mit dem gleichen Inhalt zustande, der zwischen dem Vorkaufsverpflichteten und dem Dritten vereinbart war³⁰⁰. Erstreckt

299 Selbstverständlich ist auch in Einzelfällen nicht ausgeschlossen, dass die mangelnde persönliche und fachliche Eignung des Pächters eine negative Auswirkung auf den Pachtbetrieb und damit dessen Wert haben kann. Dem kann der Verpächter im Ergebnis nur mit den Mitteln einer außerordentlichen Kündigung entgegenwirken.

300 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 463 Rz. 1 ff.

sich das Vorkaufsrecht auf ein Grundstück, ist dieses notariell zu beurkunden und kann zudem als dingliches Vorkaufsrecht ausgestaltet werden (§ 1094 BGB). Im Hinblick auf mögliche bilanzielle Auswirkungen ist bereits an dieser Stelle festzuhalten, dass bei dieser Vertragsgestaltung der Pächter weder selbst beeinflussen kann, ob ein Vorkauf überhaupt zustande kommt. Noch stehen die Vertragskonditionen im Vorhinein bereits fest, oder können vom Pächter selbst beeinflusst werden.

Aus der Vertragspraxis sieht beispielsweise Brandmüller anlässlich der Verpachtung einer überregionalen Kaufhauskette ein Vorkaufsrecht nur für die Betriebsgrundstücke vor³⁰¹. Knoppe hingegen sieht ein alle verpachteten Gegenstände umfassendes Vorkaufsrecht des Pächters vor³⁰². Mittelbach³⁰³ geht offensichtlich ebenfalls davon aus, dass sich Vorkaufsrechte üblicherweise auf den ganzen Pachtbetrieb beziehen.

Neben den genannten Vorkaufsrechten enthalten Pachtverträge verschiedentlich auch Kaufoptionen des Pächters auf den Pachtgegenstand³⁰⁴. Eine Kaufoption ist das Recht, durch einseitige Erklärung einen inhaltlich bereits fixierten Kaufvertrag zustande zu bringen³⁰⁵. Bei derartigen Vertragsregelungen kann sich die bereits oben skizzierte Frage der Abgrenzung des Pachtvertrages gegenüber dem Kaufvertrag stellen.

Zivilrechtlich kommt eine Umdeutung eines Pachtvertrages, der mit einer Kaufoption zugunsten des Pächters verbunden ist, wohl nur in extremen Ausnahmefällen in Betracht. Dies zeigen bereits die im Zusammenhang mit der Abgrenzung des Pachtvertrages zum Kaufvertrag erläuterten Anwendungsfälle³⁰⁶. Dort wurde beispielsweise besonders auf die

301 Vgl. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, Anhang II, Rz. 18, Vertragsbeispiele: Betriebsverpachtung, allerdings sieht das Formular bereits bei Vertragsabschluss einen Erwerb des gesamten beweglichen Anlagevermögens vor, so dass sich insoweit weitere Vorkaufsregelungen etc. erübrigen.

302 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 11 sowie Anm. S. 30.

303 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse, 4. Auflage, 1979, S. 118.

304 Vgl. hierzu Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 151 ff.

305 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 145 Rz. 23.

306 Vgl. S. 31 f.

Entgeltmodalitäten abgestellt. Erfolgt eine Einmalzahlung kann dies für einen Kaufvertrag sprechen. Da aber derartige Kaufoptionen regelmäßig unabhängig neben der Pachtzinsentrichtung während der Pachtdauer stehen, scheidet eine Behandlung als Kaufvertrag regelmäßig aus. Dies gilt insbesondere, wenn der Erwerb zum Zeitwert oder Schätzwert vereinbart wird. Die Kaufoption und deren Ausübung steht dann unabhängig neben der Pachtvereinbarung³⁰⁷. Auch der oben erläuterte Fall eines vollständigen Verbrauchs des Pachtgegenstandes als Grund für die Behandlung des Pachtvertrages als Kaufvertrag erscheint im Zusammenhang mit den diskutierten Optionsregelungen nicht zielführend. Zunächst ergibt sich in den Fällen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters im Ergebnis kein Verbrauch der Substanz. Aber auch bei Substanzerhaltung durch den Verpächter verbrauchen sich das Pachtobjekt bzw. dessen Einzelgegenstände im Ergebnis nicht. In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, dass gerade aufgrund des nicht vollständigen Verbrauchs der Pachtgegenstände, die Ausübung der Option grundsätzlich mit der Bezahlung eines Kaufpreises verbunden ist. Aber auch die dogmatische Einordnung von Leasingvereinbarungen im Zivilrecht spricht gegen eine Umqualifizierung eines Betriebspachtvertrages mit Kaufoption in einen Kauf³⁰⁸. Der Mieter trägt bei derartigen Verträgen bereits mit Abschluss der Vereinbarung ganz weitgehend die Sach-, Preis- und Gegenleistungsfahr, weshalb unter bestimmten Voraussetzungen kaufrechtliche Regelungen zum seinem Schutz zur Anwendung gelangen können. Dennoch werden derartige Verträge ihrer Rechtsnatur nach gemäß überwiegender Meinung als atypische Mietverträge und nicht als Kaufverträge eingestuft. Damit kann auch die von der Finanzrechtsprechung entwickelte Beurteilung von Leasingvereinbarung, die für steuerliche bzw. bilanzielle Zwecke zum Teil eine weitgehend schematische Umqualifizierung in Kaufverträge vornimmt, für Zwecke des Zivilrechts nicht zum Tragen kommen.

307 Vgl. auch Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 152, der allerdings dieses Teilproblem wohl ausschließlich unter steuerlichen Gesichtspunkten bewertet.

308 Vgl. zu Einzelheiten z.B. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 37 ff.

Im Ergebnis wirkt damit die spätere Ausübung der Option rechtlich nicht auf den zuvor im Rahmen des Pachtverhältnisses vollzogen Leistungsaustausch zurück.

2.17.2. Verpächter

Im Normalfall ist der Pächter zur Rückgabe der Pachtgegenstände verpflichtet. Dies gilt weitgehend unabhängig von der Frage, ob die Ersatzbeschaffungen und Erweiterungsinvestitionen während der Pachtzeit ggf. im Eigentum des Pächters standen. Soweit der Pächter aber Eigentümer der Ersatz- und Erweiterungsbeschaffungen war und zur Rückgabe nicht ohnehin verpflichtet ist, werden vereinzelt auch Kaufoptionen zugunsten des Verpächters vorgesehen³⁰⁹. Zum Teil wird vorgesehen, dass der Verpächter einen grundsätzlich erforderlichen Rückbau des Pächters abwenden und die Baumaßnahmen mit oder ohne Entschädigung erwerben kann³¹⁰.

2.18. Sicherheitsleistungen

Im Rahmen des Pachtvertrages wird der Pächter häufig verpflichtet, eine Sicherheit zu leisten. Grundsätzlich richtet sich die Höhe einer solchen Kautions nach einer überschlägigen Berechnung des Risikos, das dem Verpächter bei einer ordentlichen oder außerordentlichen Beendigung des Pachtvertrages voraussichtlich droht. Es geht hierbei insbesondere um die Absicherung des Risikos für unterlassene Instandhaltungen sowie das Risiko eines möglichen Pachtausfalles bis zu einer Räumung bzw. erneuten Nutzung des Pachtbetriebes. Wenn auch die Bemessung der Höhe der Kautions i.d.R. nach Maßgabe des inhärenten Risikos erfolgen sollte, so erfolgt vielfach in Pachtverträgen letztendlich die Bemessung als ein Vielfaches der monatlichen Pacht³¹¹.

309 Vgl. S. 102 ff.

310 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 10.

311 Vgl. Knoppe, Verpachtung eines Gewerbetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, 2005, § 16 sowie Anm. S. 32.

3. Das schwebende Dauerschuldverhältnis im Zivilrecht

Die bilanzielle Darstellung der gegenseitigen Verpflichtungen aus Pachtverhältnissen ist unlösbar mit der Behandlung des schwebenden Geschäfts verbunden und nur nach Berücksichtigung hier gegebener Besonderheiten verständlich. Für den im Rahmen dieser Untersuchung zu betrachtenden Fragenkreis geht es dabei insbesondere um die Klärung, wann im Rahmen eines schwebenden Dauerschuldverhältnisses die einzelnen Ansprüche und Verpflichtungen derart entstehen, dass sie bilanziell zu Tage treten.

3.1. Begriff des schwebenden Geschäfts im Zivilrecht

Der Begriff des schwebenden Geschäfts hat seinen Ursprung weder im Bilanz- noch im Steuerrecht, sondern geht vielmehr auf allgemein zivilrechtliche Grundlagen zurück. Er erscheint im Zivilrecht an verschiedenen Stellen³¹². Aus diesem Grund stellt die zivilrechtliche Behandlung des schwebenden Geschäfts, soweit sie für die bilanzielle Behandlung bedeutsam ist, den Ausgangspunkt der Überlegungen dar³¹³.

Das schwebende Geschäft hat seinen Grund in einer Besonderheit des deutschen Schuldrechts. Schuldverhältnisse werden in der Regel nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt geschlossen und sofort endgültig abgewickelt³¹⁴. Eine Ausnahme hiervon bilden lediglich Bargeschäfte, bei denen

312 Vgl. hierzu Crezelius in FS Döllerer, S 81.

313 Vgl. Crezelius in FS Döllerer, S. 81 ff.; Bauer, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss., 1981, S. 1 ff. Soweit früher unter Bezug auf § 740 BGB (zu Details vgl. Palandt/Sprau, BGB, 74. Auflage, 2015, § 740 Rz. 1.) vereinzelt die Auffassung vertreten wurde, Dauerschuldverhältnisse seien keine schwebenden Geschäfte im Sinne der Verlustantizipation gemäß § 249 HGB (vgl. z.B. Biener in FS Döllerer, S. 45 ff), so ist dies zwischenzeitlich überholt. Einerseits hat der Gesetzgeber den Ansatz von Drohverlustrückstellung durch die Regelung des § 5 Abs. 4a EStG ohnehin vom Ansatz in der Steuerbilanz insgesamt ausgeschlossen. Andererseits besteht zwischenzeitlich Einigkeit darüber, dass auch Dauerschuldverhältnisse zu den schwebenden Geschäften rechnen, für die ggf. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden sind, vgl. für alle Schubert in Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 52 ff.

314 Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 74. Auflage, 2015, Überbl. v. § 104 Rz. 22.

ein Schwebezustand praktisch nicht auftritt³¹⁵. Bei allen anderen Arten von Rechtsgeschäften vollzieht sich der Leistungsaustausch nicht in einem Akt, sondern in verschiedenen aufeinanderfolgenden Etappen. Die Vertragsparteien schließen dabei zunächst einen Vertrag, in dem sie sich zur Erbringung der Leistungen verpflichten. Dieses sogenannte Verpflichtungsgeschäft kann auf den Eigentumsübergang an Wirtschaftsgütern gerichtet sein (§ 433 ff BGB), aber insbesondere auch Dauerschuldverhältnisse dem Austausch von Dienstleistungen, z. B. Pacht (§§ 581 ff BGB), zum Inhalt haben. Erfüllt (§ 362 BGB) werden die im Vertrag eingegangenen Verpflichtungen dann regelmäßig erst zu einem späteren Zeitpunkt³¹⁶. Man spricht hierbei vom Erfüllungsgeschäft. Diese Aufspaltung des einheitlichen Leistungsaustausches in zwei Teile wird mit dem Begriff des Trennungsprinzips umrissen. Die Trennung der beiden Geschäfte geht soweit, dass sie unabhängig voneinander rechtliche Wirkungen entfalten (Abstraktionsprinzip). Besonders deutlich wird dies im Fall des Kaufvertrags (§ 433 BGB). Hierbei einigen sich die Vertragsparteien im Verpflichtungsgeschäft zur Übertragung des Eigentums (§ 433 Abs. 1 BGB) und zur Zahlung des Kaufpreises (§ 433 Abs. 2 BGB). Der Eigentumsübergang findet aber erst durch die tatsächliche Übereignung (§ 929 BGB) statt. Bis zu diesem Zeitpunkt bleibt der Veräußerer Eigentümer der Sache.

Zwar sind Dauerschuldverhältnisse in der Regel gerade nicht auf einen Eigentumsübergang gerichtet, die Trennung zwischen Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft gilt aber grundsätzlich auch hier. Die Gleichbehandlung von Dauerschuldverhältnissen ist gerechtfertigt, weil auch bei Dauerschuldverhältnissen ein gegenseitiger Vertrag i. S. der §§ 320 ff BGB gegeben ist³¹⁷. Kennzeichnend für Verträge dieser Art ist, dass die Leistungspflichten der Vertragsparteien in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis (Synallagma) stehen. Ein jeder Vertragspartner

315 Vgl. Friederich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2. Auflage, 1976, S. 26.

316 Vgl. zur Realisation von Schuldverhältnissen unten, S. 114 ff.

317 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf. v § 320 Rz. 9; § 320 Rz. 4

leistet, um die Gegenleistung des jeweils anderen Vertragspartners zu erlangen (do ut des)³¹⁸. Dabei gehen einander fremde Vertragsparteien typischerweise davon aus, dass die eigene Leistung und die Leistung des jeweils anderen Vertragspartners gleichwertig sind. Diese Äquivalenz wird regelmäßig sogar zur Geschäftsgrundlage und kann bei erheblicher Störung durch nachträgliche Ereignisse u.U. zur Anpassung der vertraglichen Vereinbarungen an die neuen Verhältnisse führen³¹⁹. Die Gegenseitigkeit der Leistungen hat weiterhin Auswirkungen auf den Ablauf des Leistungsaustauschs und die Möglichkeiten der vorübergehenden Leistungsverweigerung³²⁰.

Trotz der grundlegenden Strukturgleichheit sind Dauerschuldverhältnisse durch einige Besonderheiten gekennzeichnet, die kurz dargestellt werden sollen.

3.2. Begriff des Dauerschuldverhältnisses

Unter Dauerschuldverhältnissen versteht man im Gegensatz zu den einaktigen Geschäften solche Leistungsbeziehungen, deren Abwicklung einen mehr oder minder langen Zeitraum ausfüllt, da sie entweder ein dauerndes Verhalten oder in bestimmten Zeitabschnitten wiederkehrende Leistungen zum Inhalt haben³²¹. Während der Laufzeit des Dauerschuldverhältnisses entstehen dabei ständig neue Leistungs-, Neben- und Schutzpflichten für die Vertragsparteien³²². Die mit dem Vertrag eingegangenen Verpflichtungen können deshalb auch nicht durch einen einzigen Austauschakt an einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden. Vielmehr ist es für Dauerschuldverhältnisse charakteristisch, „dass der Umfang der Gesamtleistung von der Länge der Zeit abhängt, während derer die Leistungen fortgesetzt werden sollen“³²³. Der Umfang des Leistungsaustausches ist also umso größer, je länger er fortgesetzt wird. Dem Zeitpunkt kommt so bei Dauerschuldverhältnissen eine außerordentlich wichtige Rolle zu. Dies wirkt sich insbesondere auf die Realisation von

318 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf. v § 320 Rz. 5 ff.

319 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf. v § 320 Rz. 8.

320 Vgl. S. 116 ff.

321 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 314 Rz. 2.

322 Vgl. ebd.

323 Vgl. ebd.

Dauerschuldverhältnissen im Zeitablauf aus. Hat man die Aufspaltung eines einheitlichen Leistungsaustausches in Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft als Grund für die Existenz schwebender Geschäfte erkannt, wird deutlich, dass insbesondere auch Dauerschuldverhältnisse schwebende Geschäfte darstellen. Denn gerade bei Dauerschuldverhältnissen ist die zeitliche Erstreckung bzw. der Schwebezustand, mehr noch als bei einaktigen Rechtsgeschäften, wesensbestimmend.

3.3. Erfüllung als Realisierung von Dauerschuldverhältnissen im bürgerlichen Recht

Die Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen können nur im Zeitablauf erfüllt werden. Da aber die gesetzlichen Regelungen zur Abwicklung von Schuldverhältnissen primär auf einaktige Geschäfte zugeschnitten sind, ergeben sich bei der Übertragung dieser Regelungen auf Dauerschuldverhältnisse einige Probleme³²⁴. Ungeachtet dieser Probleme wird der Schwebezustand eines Dauerschuldverhältnisses ebenfalls durch die Erfüllung im Sinn des § 362 BGB beendet. Wegen der Periodisierung muss bei Dauerschuldverhältnissen aber zwischen der vollständigen Erfüllung und der Erfüllung von Teilleistungen unterschieden werden.

Als Ganzes erlischt das Dauerschuldverhältnis erst mit der Erfüllung aller Leistungsverpflichtungen³²⁵. Denn nach der Erfüllung von Teilleistungen in der Vergangenheit tritt, wie oben ausgeführt, an ihre Stelle die Verpflichtung zu weiteren Leistungen in der Zukunft. Aber auch über den Zeitpunkt der vollständigen Erfüllung und dem Erlöschen des Schuldverhältnisses hinaus entfaltet dieses noch Wirkungen. Es garantiert dem Leistungsempfänger, das Erlangte dauerhaft behalten zu dürfen, und nicht etwa wegen ungerechtfertigter Bereicherung (§ 812 BGB) wieder herausgeben zu müssen³²⁶.

Dauerschuldverhältnisse erstrecken sich über einen längeren Zeitraum. Deshalb haben die Vertragsparteien in der Regel für zurückliegende Zeitabschnitte bereits Leistungen erbracht, müssen aber in der Zukunft wei-

324 Vgl. MünchKomm/Kramer, BGB, 2. Auflage, vor § 241 Rz. 85 ff. m. w. N.

325 Vgl. MünchKomm/Kramer, BGB, 2. Auflage, vor § 241 Rz. 85 ff.

326 Vgl. MünchKomm/Heinrichs, BGB, 2. Auflage, vor § 362 Rz. 9.

tere Leistungen erbringen. Es stellt sich die Frage, ob der Schwebezustand für alle Teilleistungen, das heißt auch die bereits erbrachten, erst nach Erfüllung auch aller noch zukünftigen Verpflichtungen endet. Diese Frage muss vor dem Hintergrund des Zwecks der Erfüllung des § 362 BGB beantwortet werden. Das Schuldverhältnis soll dem Gläubiger die geschuldete Leistung verschaffen. Erfüllt der Schuldner der Leistung seine Verpflichtung vertragsgemäß, so muss der Gläubiger hiermit zufrieden sein. Deshalb bestimmt § 362 BGB, dass das Schuldverhältnis erlischt, wenn die geschuldete Leistung bewirkt wird. Der Schuldner wird durch die Erfüllung von seiner Schuld befreit. Hinsichtlich des erfüllten Teils tritt Rechtssicherheit ein³²⁷. Dieses Grundmuster ist auch auf Dauerschuldverhältnisse übertragbar. Dabei ist allerdings der Periodisierungsmechanismus für Dauerschuldverhältnisse von besonderer Bedeutung, der die Zeitdauer des gesamten Schuldverhältnisses in Abrechnungsperioden unterteilt (z.B. §§ 488 Abs. 2, 556 b Abs. 1, 579 Abs. 1, 581 Abs. 2, 614 BGB). Die oben dargestellten Regeln zur Erfüllung beziehen sich immer nur auf die einzelnen Periodenleistungen und nicht auf die Gesamtleistung. Wird die Leistung für eine Abrechnungsperiode erbracht, so stellt diese Teilleistung keine Teilleistung im Sinn des § 266 BGB dar. Sie ist vielmehr vollständige Erfüllung für diesen Zeitraum im Sinn des § 362 BGB. Den Teilleistungen kommt somit auch eine rechtlich selbständige Bedeutung zu³²⁸. Durch die Erfüllung der Periodenleistung wird der Schwebezustand für die Teilperiode beendet. Würde der Schwebezustand demgegenüber auch bereits bewirkte Leistungen für gesonderte Teilabrechnungsperioden erfassen, wäre hierdurch die durch § 362 BGB angestrebte Rechtssicherheit ohne Not bis zur vollständigen Erfüllung aller, auch zukünftiger Periodenleistungen hinausgeschoben. Legt man diese Behandlung schwebender Geschäfte zugrunde, wird ohne weiteres klar, dass der Schwebezustand von Dauerschuldverhältnissen nach Maßgabe der bewirkten Leistungen je Abrechnungsperiode beendet wird, das heißt fortschreitend mit dem Zeitablauf³²⁹.

327 So ausdrücklich BGH v. 11.11.1953 II Z R 181/52, BGHZ 10, S. 391 (396)

328 Vgl. z.B. Herzig, Stjb 1985/86, S. 61 (68); BGH v. 11.11.1953 II Z R 181/52, BGHZ 10, S. 391 (396).

329 Vgl. Gelhausen, Das Realisationsprinzip in Handels- und Steuerbilanz, Diss., 1985, S. 379.

Da schwebende Geschäfte auf gegenseitigen Verträgen basieren, ist jeder Vertragspartner sowohl Gläubiger als auch Schuldner von Leistungen. Auch für den Gegenleistungsverpflichteten gelten grundsätzlich die gleichen Regeln. Hatten sich die Ausführungen zur Erfüllung von Dauerschuldverhältnissen an der Erfüllung der Sach- bzw. Dienstleistungspflicht orientiert, ist nunmehr noch auf die Erfüllung durch den Geldleistungsverpflichteten einzugehen. Die Orientierung an der Sach- bzw. Dienstleistung bei Dauerschuldverhältnissen ist verständlich, denn nur diese kann im Zeitablauf erfüllt werden und prägt so den Charakter des Schuldverhältnisses ganz besonders. Anders ist dies bei der sich hierauf beziehenden Gegenleistungspflicht. Der Pachtzins beim Pachtverhältnis beispielsweise bezieht sich zwar auch auf die im Zeitablauf erbrachte Nutzungsüberlassung, der Zahlungszeitpunkt kann von den Vertragsparteien aber grundsätzlich frei vereinbart werden. Die Fälligkeit des Pachtzinses stimmt dann nicht mehr zwangsweise mit den Abrechnungsperioden überein. Berücksichtigt man nun wiederum den oben erläuterten Zweck der Erfüllung im Sinn des § 362 BGB, wird klar, dass der Schuldner der Geldleistung erst mit der tatsächlichen Zahlung an den Gläubiger von seiner Leistungspflicht befreit werden kann. Für ihn ist der Vertrag für zurückliegende Leistungszeiträume, bzw. noch nicht bezahlte Abrechnungsperioden noch schwebend in dem o.g. Sinne. Der Schwebezustand erlischt für ihn erst mit der Zahlung auf bereits erbrachte Leistungen des Sachleistungsverpflichteten.

3.4. Erwerb von Ansprüchen bei Dauerschuldverhältnissen

Für die bilanzielle Behandlung schwebender Geschäfte ist die Frage der Gewinnrealisierung von besonderer Bedeutung. Hierbei steht die Frage im Vordergrund, wann ein Anspruch, hier der Gegenleistungsanspruch, als Vermögensmehrung in der Bilanz erscheinen darf. Es kommt insbesondere darauf an, wann der Sach- bzw. Dienstleistungsverpflichtete seinen Anspruch auf die Gegenleistung, bei Pachtverhältnissen der Verpächter den Anspruch auf das Pachtentgelt, erwirbt. Der Erwerb von Ansprüchen aus gegenseitigen Verträgen ist dabei streng vor dem Hintergrund des Ablaufs des gesamten Leistungsaustausches zu beurteilen.

Das starke Abhängigkeitsverhältnis der gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen bei Verträgen im Sinn der §§ 320 ff BGB bedingt eine

Regel, wie der Leistungsaustausch, zu dem sich die Vertragsparteien verpflichtet haben, zeitlich ablaufen soll. Niemand soll in einem gegenseitigen Vertrag leisten müssen, wenn er vom anderen Teil nichts dafür erhält³³⁰. Deshalb ist in § 320 BGB die sogenannte Einrede des nicht erfüllten Vertrages vorgesehen. Sie dient dazu, den Leistungsaustausch Zug-um-Zug (§ 322 Abs. 1 BGB) durchzuführen, also auf die Leistung des Vertragspartners hinzuwirken³³¹. Sie gibt dem Leistenden vorübergehend das Recht seine Leistung zu verweigern, solange der Vertragspartner nicht leistet. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers ist der Verpächter grundsätzlich zur Vorleistung verpflichtet (§§ 556b, 581 Abs. 2 BGB). Allerdings wird diese dispositive Regelung in der vertraglichen Praxis häufig abgeändert, so dass der Pächter zur Vorauszahlung des Entgelts verpflichtet sein kann³³².

Der Periodisierungsmechanismus bei der Erfüllung von Dauerschuldverhältnissen ermöglicht einen Leistungsaustausch Zug-um-Zug für die einzelnen Abrechnungsperioden. Innerhalb der Perioden ist aber immer einer der Vertragspartner zur Vorleistung gezwungen. Da im Pachtvertrag als gegenseitigem Vertrag beide Vertragsparteien sowohl Verpflichtungen als auch Ansprüche erwerben, gilt die Einrede wiederum für die Ansprüche beider Parteien. Nachdem das vorübergehende Recht zur Leistungsverweigerung nur die Leistungserbringung des anderen Vertragspartners zum Ziel hat, entfällt seine Inanspruchnahme, sobald der Vertragspartner erfüllt hat³³³.

Wie oben beschrieben, ist der Anspruch auf Gegenleistung des anderen Vertragspartners durch die Regelung der Einrede des nicht erfüllten Vertrages noch mit der eigenen Leistungspflicht belastet. Für die bilanzielle Behandlung der Ansprüche kommt es aber insbesondere darauf an, ab welchem Zeitpunkt die Gegenleistungsgefahr nicht mehr besteht und so den eigenen Anspruch belastet³³⁴. Dieser Zeitpunkt wird zivilrechtlich

330 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 320 Rz. 1 ff.

331 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 320 Rz. 1.

332 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 556 b Rz. 3.

333 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 320 Rz. 7.

334 Vgl. Gelhausen, Das Realisationsprinzip in Handels- und Steuerbilanz, Diss., 1985, S. 174.

mit dem Begriff des Überganges der Preisgefahr bezeichnet. Mit der Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung geht die Preisgefahr regelmäßig auf den Leistungsempfänger über. Wird sie bis zur Erfüllung voll vom Sachleistungsverpflichteten getragen (§ 326 BGB), liegt sie nun im Risikobereich des Leistungsempfängers³³⁵. Die Situation ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Erfüllenden der Anspruch auf die Gegenleistung sicher ist und von keinen weiteren, in der Zukunft liegenden Bedingungen seiner Seite mehr abhängt³³⁶. In diesem Zusammenhang ist auf eine weitere Besonderheit bei Dauerschuldverhältnissen hinzuweisen, die für die bilanzielle Behandlung, insbesondere die Aktivierung von Ansprüchen aus Dauerschuldverhältnissen, ebenfalls bedeutsam ist. Im Einklang mit den oben dargestellten Regeln über die Erfüllung von Dauerschuldverhältnissen wirken sich Leistungsstörungen im zukünftigen, dem schwebenden, Teil des Leistungsaustausches nicht mehr auf die bereits ordnungsgemäß erfüllten Verpflichtungen aus. Ein Rücktrittsrecht besteht nur für den zukünftigen Teil des Dauerschuldverhältnisses³³⁷. Für den Anspruch des Verpächters auf Zahlung des Pachtentgeltes bedeutet dies im Einklang mit der Realisation von Dauerschuldverhältnissen Folgendes. Der Verpächter erwirbt seinen Anspruch auf Zahlung des Entgeltes durch Erfüllung seiner Leistungspflicht. Diese wird im Zeitablauf mit der Überlassung des Pachtobjektes erfüllt.

Schließlich ist für den hier gezogenen Rahmen der Untersuchungen noch zu klären, ob bzw. wie sich eine mögliche spätere Fälligkeit eines Anspruches auf dessen Bestand und damit auf seine bilanzielle Erfassung auswirkt. Der Zeitpunkt für die Erfüllung der Gegenleistung kann von den Vertragsparteien vereinbart werden³³⁸. Die Erfüllung der Dienstleistungspflicht des Verpächters hingegen kann nur im Zeitablauf erfolgen und muss deshalb in diesem Zusammenhang nicht weiter vertieft werden. Aus einer von der Periodisierung abweichenden Erfüllung der Leistungspflicht des Pächters ergibt sich, dass die Zahlung des Pachtentgeltes nicht zwingend in dem Zeitabschnitt erfolgt, auf den sie sich bezieht. Für

335 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 326 Rz. 2 ff.

336 Vgl. Bauer, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss., 1981, S. 166 f.

337 Vgl. MünchKomm/Emmerich, BGB, 2. Auflage, § 323 Rz. 51.; differenzierend MünchKomm/Ernst, BGB, 5. Auflage, § 323 Rz. 35 ff.

338 Vgl. Palandt/Grüneberg, BGB, 74. Auflage, 2015, § 556 b Rz. 2.

die anschließende bilanzielle Beurteilung ist zu klären, ob diese ggf. „verspätete“ Erfüllung den Bestand des Anspruchs an sich beeinträchtigt. Haben die Vertragsparteien die Fälligkeit des Pachtzinses für einen späteren Zeitpunkt vereinbart, liegt eine sogenannte betagte Forderung vor. Der Verpächter kann die Befriedigung der Forderung zwar erst mit ihrer Fälligkeit verlangen. Der Anspruch auf die Befriedigung entsteht als eigenständiges, durchsetzbares Forderungsrecht auch erst im Zeitpunkt seiner Fälligkeit³³⁹. Der Bestand der Forderung als solcher ist dadurch aber nicht beeinträchtigt. Sie besteht bereits voll vor ihrer Erfüllung³⁴⁰. Lediglich die Erfüllung, die ausschließlich noch vom Zeitablauf abhängt, steht hier noch aus.

339 Vgl. z.B. BGH v. 11.11.1953 II Z R 181/52, BGHZ 10, S. 391 (397).

340 Vgl. Palandt/Eillenberger, BGB, 71. Auflage, 2012, § 163 Rz. 2. Deshalb werden auch Forderungen und die ihnen entsprechenden Verpflichtungen unabhängig von ihrer Fälligkeit aktiviert bzw. passiviert.

§ 3 Betriebsverpachtung im Einkommensteuerrecht

1. Dualismus der Einkunftsarten

Die Problematik der bilanziellen Behandlung von Betriebsverpachtungen muss vor dem Hintergrund der Ermittlung der Einkünfte im Einkommensteuerrecht, insbesondere dem Dualismus der Einkunftsarten gesehen werden³⁴¹. Dieser Dualismus sieht für unterschiedliche Aktivitäten bzw. Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen eine grundlegend unterschiedliche steuerliche Behandlung vor.

Für die sogenannten Gewinneinkunftsarten gelten als Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Gewinn, der nach den Vorschriften der §§ 4 ff EStG grundsätzlich durch bilanziellen Vermögensvergleich zu ermitteln ist. Durch die Ermittlung der Einkünfte mittels Vermögensvergleich ist eine Steuerverstrickung der einzelnen Wirtschaftsgüter bewirkt — sie stellen Betriebsvermögen dar. Im Ergebnis führt diese Steuerverstrickung dazu, dass grundsätzlich auch die Wertänderungen der Wirtschaftsgüter selbst — entsprechend des Grundgedankens der Reinvermögenstheorie — steuerlich relevant werden und die Höhe der Einkünfte beeinflussen. Der Zeitpunkt, zu dem die möglichen Wertänderungen steuerlich relevant werden, ist durch das Realisationsprinzip festgelegt. Dabei handelt es sich im Ergebnis um eine zeitliche Zuordnungsregel des Bilanzrechts, welche auf den Eintritt eines Vermögenszuwachses beim Anspruchsinhaber abstellt und diesen vom liquiden Zufluss des Gegenwertes regelmäßig unabhängig macht. Auch insoweit ergibt sich ein Rekurs auf die Grundgedanken der Reinvermögenstheorie.

Als Einkünfte der Überschusseinkunftsarten gilt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 f EStG). Ein Vermögensvergleich ist nicht vorgesehen. Die Wirtschaftsgüter sind Privatvermögen. Die fehlende Steuerverstrickung des Privatvermögens bewirkt grundsätzlich, dass mögliche Wertänderungen der Vermögensgegenstände die Höhe der Einkünfte auch dann nicht beeinflussen, wenn sie realisiert werden. Insoweit sind bei diesen

341 Vgl. zum Folgenden z.B. HHR/Musil, § 2 EStG Rz. 9 f.

Einkunftsarten zentrale Grundgedanken der Quellentheorie umgesetzt³⁴².

Für die vorliegende Untersuchung ist von Bedeutung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 ff EStG) grundsätzlich den Gewinneinkünften zugerechnet werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und somit durch Vermögensvergleich zu ermitteln sind. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) hingegen zählen zu der Gruppe der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) und sind durch eine Überschussrechnung zu bestimmen.

2. Betriebsverpachtung

Das eigenständige Betreiben eines gewerblichen Betriebs führt nach allem steuerlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 15 EStG)³⁴³. Die Vermietung und Verpachtung eines Betriebes hingegen führt generell zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Mit der Verpachtung eines ehemals selbst betriebenen Gewerbebetriebes wäre nach dem oben umrissenen Dualismus der Einkunftsarten, gepaart mit dem Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich ein Wechsel der Einkunftsart verbunden. Nämlich von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hieran würde sich allerdings eine Vielzahl von steuerlichen Konsequenzen anschließen. So müsste der Wechsel von den Gewinneinkünften zu den Überschusseinkünften konsequenterweise zur Annahme einer Betriebsaufgabe führen, da die Vermögensgegenstände aus ihrer Steuerverstrickung ausscheiden. Dies wie-

342 Die Tatsache, dass auch für den Bereich der sogenannten Überschusseinkünfte in den vergangenen Jahren weitgehend eine insoweit unsystematische Verstrickung der Vermögenssubstanz eingeführt wurde (vgl. hierzu die Nachweise bei Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 34. Auflage, § 2 Rz. 3), ist für den hier relevanten Untersuchungsgegenstand weniger bedeutsam. Einerseits ist die Betriebsverpachtung regelmäßig nicht auf einen Verkauf der Vermögenssubstanz gerichtet. Zudem erfolgt die Verpachtung regelmäßig langfristig, so dass die Spekulationsfristen für die ausnahmsweise erfolgende Besteuerung von Gegenständen des Privatvermögens (z.B. gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG) vielfach nicht eingreifen sollten.

343 Vgl. zum Folgenden auch Crezelius, DB 2012, S. 651.

derum hätte die Realisation der Wertänderungen der Vermögensgegenstände zur Folge, was schließlich zur Versteuerung führte³⁴⁴. Diese systematische Zwangsrealisation der stillen Reserven wurde und wird aber nach verbreiteter Ansicht als unerwünscht angesehen. Vor allen dann, wenn die spätere Wiederaufnahme des Betriebes durch den Verpächter oder seine Nachkommen beabsichtigt ist. Denn die durch die Realisierung der stillen Reserven ausgelösten Steuerzahlungen können häufig aus den laufenden Pachteinahmen nicht gedeckt werden, so dass ein Eingriff in die Substanz des Unternehmens notwendig wäre. Ein Substanzverlust erschwerte aber die geplante Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit durch den Verpächter oder machte sie – bei langer Pacht-dauer – gar unmöglich³⁴⁵.

Die Vermeidung dieser, allgemein als negativ empfundenen, Konsequenzen spiegelt sich in der Rechtsprechung zu diesem Problemkreis wider, die im Folgenden kurz skizziert wird. Die nachfolgende Darstellung soll dabei keine erschöpfende oder systematische Auseinandersetzung, insbesondere mit dem sogenannten Verpächterwahlrecht der Rechtsprechung darstellen. Dies ist nicht zentrales Thema der vorliegenden Untersuchung³⁴⁶. Vielmehr dienen die nachfolgenden Erläuterungen ausschließlich dazu, das steuerliche Umfeld der bilanziellen Behandlung von Betriebsverpachtungen zu beleuchten. So haben sich in beiden Problemkreisen³⁴⁷ im Zeitablauf vom Grundsatz her die gleichen Fragestellungen ergeben. Einerseits stellte sich im Ausgangspunkt immer die Frage, ob der Verpächter während der Pachtzeit tatsächlich noch ein gewerbliches Unternehmen betreibt. Dies hätte einerseits ggf. zur Konsequenz, dass er ohne Besonderheiten weiter bilanziert (Bilanzaspekt) und ertragsteuerlich weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht (Einkommensteueraspekt). Alternativ wurde die Verpachtung im Zeitablauf auch immer wieder dergestalt beurteilt, dass der Betrieb des Verpächters mit der Verpach-

344 Vgl. z. B. Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 45 m.w.N.; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 690, allerdings mit abweichender eigener Meinung.

345 Vgl. Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 44; HHR/Wendt u.a., § 16 EStG Rz. 491 ff.; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 535 ff.

346 Vgl. hierzu Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, passim; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 690 ff.

347 Vgl. zur Entwicklung des bilanziellen Fragenkreises unten, S. 135 ff.

tung in seiner Person keinen aktiven Gewerbebetrieb mehr darstelle, sondern ruhe. Bilanzseitig wurde aus dem Ruhen des Gewerbebetriebes ein sogenanntes „Einfrieren“ der Bilanzwerte der Wirtschaftsgüter abgeleitet. Einkommensteuerlich wurde die vordergründig zwingende Betriebsaufgabe mit ihren negativen steuerlichen Konsequenzen anfänglich durch die Schaffung reinen Richterrechts vermieden. Zunächst über das Institut des „ruhenden Gewerbebetrieb“, dann über die Behandlung der Verpachtung als reine Betriebsunterbrechung unter Gewährung eines besonderen Wahlrechts zur Aufgabe bzw. Fortführung des Gewerbebetriebes. Erst im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 haben die entsprechenden Grundsätze dann Eingang in das Einkommensteuergesetz gefunden (§ 16 Abs. 3b EStG).

2.1. „Ruhender Gewerbebetrieb“

Bereits die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum sogenannten ruhenden Gewerbebetrieb zeigt das Dilemma in der oben umrissenen Weise recht deutlich. Diese Rechtsprechung war von dem Bemühen getragen, die Realisation der stillen Reserven auf Grund des Wechsels der Einkunftsart zu vermeiden. Zur Lösung des Widerspruches zwischen Gesetzessystematik einerseits und angestrebtem Zweck andererseits behalf sich der Reichsfinanzhof³⁴⁸ und anfänglich auch der Bundesfinanzhof³⁴⁹ mit der Schöpfung des sogenannten „ruhenden Gewerbebetriebes“.

Die Einkünfte des Verpächters wurden zwar grundsätzlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. des § 21 EStG behandelt. Zur Vermeidung der Realisation der stillen Reserven wurden diese im Zeitpunkt der Verpachtung aber festgestellt und „eingefroren“. Die Besteuerung der stillen Reserven erfolgte erst bei ihrer tatsächlichen Realisierung, zum Beispiel bei Verkauf des Betriebes, oder wenn der Verpächter dies wünschte. Maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Besteuerung waren ausschließlich die bei Pachtbeginn vorhandenen und festgestellten stillen Reserven. Im Ergebnis wurde so die Bindung der Wirtschaftsgüter

348 Vgl. z.B. RFH v. 24.03.1937 VI A 495/36, RStB 1937, S. 939.

349 Vgl. z.B. BFH v. 02.04.1957 I 53/56 U, BStB1 III 1957, S. 273; BFH v. 01.09.1959 I 201/58 U, BStB1 III 1959, S. 482; BFH v. 09.12.1960 IV 3/60 S, BStB1 III 1961, S. 155.

des Pachtbetriebs im gewerblichen Betriebsvermögen grundsätzlich beibehalten, obgleich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr angenommen wurden. Trotz der so erfolgenden Beibehaltung des Betriebsvermögens wurden die Pachteinnahmen nicht der Gewerbesteuer unterworfen. Da die stillen Reserven bei Pachtbeginn festgestellt wurden, war eine Buchführungspflicht des Verpächters während der Verpachtung nicht vorgesehen. Die weitere Wertentwicklung der Wirtschaftsgüter des Objektes während der Verpachtung war folglich ohne steuerliche Bedeutung. Weder waren nach dem Zeitpunkt der Verpachtung eintretende Wertsteigerungen relevant, noch konnten Teilwertabschreibungen berücksichtigt werden.

Die in sich widersprüchliche Auffassung, dass ein nicht aufgegebener Gewerbebetrieb zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe, wurde allgemein kritisiert und führte schließlich zur Aufgabe dieser Rechtsprechung.

2.2. Entscheidung des Großen Senats vom 13.11.1961

2.2.1. Verpächterwahlrecht

Mit der Entscheidung des Großen Senats vom 13.11.1961³⁵⁰ wurde die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung auf eine neue Grundlage gestellt, die der Gesetzessystematik eher gerecht werden sollte. Der Bundesfinanzhof stellte dort fest, der Begriff des ruhenden Gewerbebetriebes sei dem Gesetz fremd. Insoweit könnten auch die mit dem Begriff des ruhenden Gewerbebetriebes verbundenen „Rechtsprechungsfolgen“ nicht eintreten. Um aber dennoch die unerwünschten einkommensteuerlichen Folgen zu vermeiden, wurde dem Verpächter eines Betriebes ein Wahlrecht eingeräumt. Seither kann der Verpächter eines Gewerbebetriebes

350 Vgl. BFH v. 13.11.1963 GrS. 1/63 S. 124. Seither ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH v. 12.04.1978 I R 136/77, BStBl II 1978, S. 494; BFH v. 14.12.78 IV R 106/75, BStBl II 1979, S. 300; BFH v. 07.08.1979 VIII 153/77, BStBl II 1980, S. 181; BFH v. 19.01.1983 I R 84/79, BStBl II 1983, S. 412; BFH v. 13.12.1983 VIII R 90/81, BStBl II 1984, S. 474; BFH v. 25.02.1986 VIII R 377/83, BStBl II 1985, S. 465; BFH v. 18.08.2009, BStBl II 2010, S. 222.

beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zwischen zwei Alternativen wählen³⁵¹. Die Rechtsgrundlage sah das Gericht darin, dass eine Betriebsverpachtung nur eine vorübergehende Betriebsunterbrechung³⁵² und damit keine Betriebseinstellung bzw. Betriebsaufgabe sei³⁵³.

Der Verpächter konnte³⁵⁴ entweder die Betriebsaufgabe erklären. Hierbei sind die Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen zu überführen, wobei die stillen Reserven aufzudecken und als begünstigter Aufgabegewinn gem. den §§ 16, 34 EStG sogleich zu versteuern sind. Wertänderungen der Wirtschaftsgüter nach Pachtbeginn werden dann steuerlich nicht mehr erfasst. Die Pachteinnahmen stellen fortan Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG dar. Gewerbesteuer fällt weder für den Aufgabegewinn noch für die laufenden Pachteinnahmen an³⁵⁵.

Der Verpächter konnte jedoch alternativ den eigenen Gewerbebetrieb für steuerliche Zwecke fortbestehen lassen. Die Wirtschaftsgüter bleiben dann Betriebsvermögen. Wertänderungen der Wirtschaftsgüter während der Pachtdauer sind folglich grundsätzlich steuerlich relevant. Gerade diese Grundentscheidung ist für die bilanzielle Beurteilung der Betriebsverpachtung von außerordentlicher Bedeutung. Die Pachteinnahmen stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG dar. Dennoch fällt Gewerbesteuer hierauf nicht an³⁵⁶. Da auch Wertänderungen der Vermögensgegenstände während der Pachtdauer steuerlich relevant sind,

351 Vgl. zu den Einzelheiten z. B. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 690 ff. Zur angeblichen Rechtsgrundlage dieses Wahlrechts vgl. BFH vom 27.02.85 I R 235/80, BStBI II 1985, S. 456. Zur Frage der wirtschaftlich sinnvollen Ausübung des Wahlrechts vgl. z. B. Kleineidam, StbJb 1979/80, S. 357 (367 ff.).

352 Vgl. zu der marginalen Änderung der Argumentation des Bundesfinanzhofs im Zeitablauf vom fortgeführten Gewerbebetrieb hin zur Betriebsunterbrechung Solfrían, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 127.

353 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 692; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 535.

354 Jetzt durch Gesetz geregelt, vgl. hierzu unten, S. 132.

355 Vgl. Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 536.

356 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 709; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 536.

ist der Verpächter regelmäßig zur Ermittlung der Einkünfte durch Vermögensvergleich gemäß § 5 EStG verpflichtet³⁵⁷. Der Verpächter kann jederzeit während der Pachtdauer die Betriebsaufgabe formlos erklären und die beschriebenen Folgen herbeiführen³⁵⁸.

Schließlich kann das Wahlrecht zur Betriebsverpachtung materiell auch durch Wegfall der sachlichen Voraussetzungen entfallen und eine zwangsweise Betriebsaufgabe eintreten.

2.2.2. Voraussetzungen des Wahlrechts

Vor dem Hintergrund der steuersystematischen Problematik des Verpächterwahlrechts wird seine Inanspruchnahme von der Rechtsprechung zumindest formal an eine Reihe einschränkender Voraussetzungen geknüpft. Im Ausgangspunkt soll das Wahlrecht nämlich nur die Wiederaufnahme des Betriebes durch den Verpächter sicherstellen. Es soll keine allgemeine Möglichkeit darstellen, die Besteuerung stiller Reserven, wenn auch nur vorübergehend, wahlweise vermeiden zu können. Aus diesem Grund sind die Anwendungsvoraussetzungen zumindest nach Ansicht der Finanzverwaltung auch eng auszulegen. Bei der folgenden kurzen Darstellung der wesentlichen³⁵⁹ Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verpächterwahlrechts sind insbesondere sachliche und personelle Voraussetzungen zu unterscheiden.

Sachliche Voraussetzungen

Die sachlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verpächterwahlrechts sind erfüllt, wenn eine Nutzungsüberlassung des Betriebes

357 Vgl. hierzu unten, S. 135 ff.; Richter, in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 1000 ff.

358 Vgl. BFH vom 05.03.1996, BFH/NV 1996, S. 753; BFH vom 18.08.2005 IV R 9/04, BStBl II 2006, S. 581.

359 Eine ausführliche, auch steuersystematische Darstellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Wahlrechts zur Betriebsverpachtung findet sich bei Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, passim; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 535 ff.; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 492 ff.

im Ganzen gegeben ist³⁶⁰. Eine Nutzungsüberlassung liegt – in Abgrenzung zu Kaufvorgängen³⁶¹ – vor, wenn der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte³⁶² eines gewerblichen Betriebes diesen einem Dritten zur Nutzung überlässt³⁶³. Dem Übernehmer muss im Wesentlichen die identitätswahrende Fortführung des Betriebes aufgrund der Überlassungsvereinbarung möglich sein. Als Formen der Nutzungsüberlassung kommen in Betracht³⁶⁴: Pachtvertrag gemäß § 581 ff BGB, Leihe (§ 591 BGB), dingliche Nutzungsrechte, wie Unternehmensnießbrauch (§§ 1030 ff, 1068 ff BGB).

Weiterhin setzt das Wahlrecht die Überlassung eines Betriebes im Ganzen bzw. die Verpachtung eines Teilbetriebes voraus³⁶⁵. Dieses Kriterium dient der Abgrenzung gegenüber der Nutzungsüberlassung nur einzelner Wirtschaftsgüter. Dazu ist es zwar nicht erforderlich, dass das Pachtobjekt als ganzer, funktionsfähiger Organismus überlassen wird³⁶⁶, jedoch eine Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen³⁶⁷. Der Pächter muss das Gewerbe ohne größeren Aufwand im bisherigen Rahmen fortsetzen können. Die Einstufung der einzelnen Wirtschaftsgüter als betriebsnotwendig richtet sich nach deren Funktion³⁶⁸. Zwar können

360 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 690 ff.; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 543; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 493. Das Wahlrecht wird auch bei der Verpachtung einer freiberuflichen Praxis oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gewährt, Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 691.

361 Vgl. Korn, DStR 1995, S. 961 (966).

362 Vgl. BFH vom 22.05.1990 VIII R 120/86, BStBl II 1990, S. 780.

363 Vgl. Schmidt/Wacker, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 696; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 492

364 Zur Leihe, BFH vom 19.02.1976 IV R 179/72, BStBl II 1976, S. 415 (417). Zum Unternehmensnießbrauch, BFH vom 26.02.1987 IV R 325/84, BStBl II 1987, S. 772. Zur unentgeltlichen Betriebsüberlassung, BFH vom 07.08.1979 VIII R 153/77, BStBl II 1980, S. 181 (183).

365 Vgl. zum Teilbetrieb z.B. BFH vom 18.06.1998 IV R 56/97, BStBl II 1998, S. 735.

366 Vgl. BFH vom 13.11.1963 GrS 1/63 S; BStBl III 1964, S. 124; BFH vom 17.04.1997 VIII R 2/95, BStBl 1998, S. 388. Zu den Abgrenzungskriterien und Problemen im Einzelnen vgl. Schmidt/Wacker, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 696 ff; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 493; Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 24 ff.

367 Vgl. z.B. BFH vom 26.06.1975 IV R 122/71, BStBl II 1975, S. 885; BFH vom 27.03.1987 III R 214/83, BFH/NV 1987, S. 578.

368 Vgl. BFH vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, S. 220.

einzelne, weniger bedeutsame Wirtschaftsgüter aus der Überlassung herausgehalten werden³⁶⁹, jedoch reicht die Überlassung lediglich einer wesentlichen Betriebsgrundlage im Gegensatz zur Betriebsaufspaltung bei normaler Betriebsverpachtung nicht aus³⁷⁰. Die Überlassung ist immer dann und solange als Überlassung im Ganzen anzusehen, als es dem Verpächter möglich ist, den Betrieb ohne größere Umstände wieder aufnehmen zu können³⁷¹. Veränderungen des Pachtobjektes können somit zum Wegfall der Wahlrechtsmöglichkeit und zur zwangsweisen Betriebsaufgabe führen³⁷².

Personelle Voraussetzungen

Neben den sachlichen Voraussetzungen ist die Ausübung des Wahlrechtes auch von einer Reihe persönlicher Voraussetzungen abhängig:

Da das Wahlrecht insbesondere die Wiederaufnahme des Betriebes durch den Verpächter bzw. dessen Nachkommen ermöglichen soll und so der Erhaltung ihrer Lebensgrundlage dient, kann das Wahlrecht nur von natürlichen Personen oder Personengesellschaften ausgeübt werden³⁷³. Ist der Verpächter eine Personengesellschaft, so kann das Wahlrecht von den einzelnen Gesellschaftern nur einheitlich ausgeübt werden³⁷⁴. Kapitalgesellschaften können das Wahlrecht nicht in Anspruch nehmen, da diese rechtsformbedingt ohnehin nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen

- 369 Vgl. BFH vom 14.12.1978 IV R 106/75, BStB1 II 1979, S. 300; vgl. hierzu auch Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 24 f.
- 370 Vgl. Richter, in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 974 ff. Etwas anderes gilt nach jüngerer Rechtsprechung ausnahmsweise für Betriebsgrundstücke, wenn diese z.B. für Handelsunternehmen die einzige wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 697 m.w.N. auf die Rechtsprechung.
- 371 Vgl. BFH vom 27.02.1985 I R 235/80, BStB1 II 1985, S. 456; BFH vom 28.08.2003 IV R 20/02, BStBl II 2004, S. 10; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 696; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 494; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 544.
- 372 Vgl. BFH vom 18.11.1986 VIII R 301/83, BStB1 II 1987, S. 261; Ehlers, DStZ 1987, S. 557 (559 f.); HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 494.
- 373 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 703.
- 374 Vgl. BFH vom 17.04.1997 VIII R 2/95, BStBl II 1998, S. 388; Zu den vielschichtigen Problemen bei der Ausübung des Wahlrechts durch Personengesellschaften bzw. Personengesellschafter vgl. Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 164.

(§ 8 Abs. 2 KStG). Das gleiche gilt für eine Verpachtung durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)³⁷⁵.

Der Verpächter muss den Gewerbebetrieb vor der Verpachtung grundsätzlich selbst betrieben haben³⁷⁶. Wird der Gewerbebetrieb unmittelbar vor der Verpachtung erst erworben und dann sofort weiterverpachtet, besteht das Wahlrecht nicht. In diesem Fall wird der erworbene Betrieb zwangsweise Privatvermögen des Verpächters. Das gleiche gilt für den Erwerber beim Kauf eines bereits verpachteten Betriebes³⁷⁷, es sei denn der Erwerber zeigt erkennbar den Willen, den Betrieb später selbst bewirtschaften zu wollen³⁷⁸.

Die Ausübung des Wahlrechts soll darüber hinaus von der Absicht des Verpächters abhängen, die gewerbliche Tätigkeit eines Tages wiederaufzunehmen. Da dieses subjektive Element naturgemäß nur schwer nachzuweisen ist, soll bei Vorliegen der objektiven Möglichkeit der Wiederaufnahme (Betrieb im „Ganzen“), die Absicht solange unwiderlegbar angenommen werden, wie keine Aufgabeerklärung abgegeben wird³⁷⁹. Dies gilt selbst dann, wenn eine besonders lange Pachtdauer vereinbart wird und die Wiederaufnahme durch den ursprünglichen Verpächter unter praktischen Aspekten unwahrscheinlich erscheint³⁸⁰. Im Ergebnis ist das Kriterium der Wiederaufnahme damit materiell vollständig ausgehöhlt, jedoch kann sich eine zeitliche Begrenzung in solchen Fällen mittelbar aus dem Umstand der Veränderung des Pachtobjektes im Zeitablauf ergeben³⁸¹.

375 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 703; Blümich/Schallmoser, § 16 Rz. 535.

376 Vgl. BFH vom 06.11.2008 IV R 51/07, BStBl II 2009, S. 303; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 705; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 493; a.A. Schmidt, JbFfSt 1992/93, S. 222.

377 Vgl. BFH vom 29.03.2001 IV R 88/99, BStBl II 2002, S. 791.

378 Vgl. BFH vom 12.09.1991 IV R 14/89, BStBl II 1992, S. 134.

379 Vgl. Wassermeyer, StKongRep 1986, S. 69 (82); ebenso Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 706.

380 Vgl. BFH vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, S. 902 für eine Pachtdauer von 43 Jahren.

381 Vgl. hierzu auch Solfrian, Das Ende der Betriebsverpachtung, 2000, S. 123 ff.

Erfolgt die Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, wird die Verpachtung nach der ständigen Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung ohne weiteres als eine gewerbliche Tätigkeit eingestuft³⁸². Dem Verpächter soll in diesem Fall nicht das Wahlrecht zustehen, die Wirtschaftsgüter durch Erklärung zum Privatvermögen machen zu können und damit zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu beziehen. Die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung gehen insoweit vor³⁸³.

Ist der Verpächter des Betriebes gleichzeitig Mitunternehmer³⁸⁴ des Pächters — i.d.R. Gesellschafter einer Personengesellschaft —, so gehen die gesetzlichen Regelungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor. Die verpachteten Vermögensgegenstände sind in diesem Fall Sonderbetriebsvermögen des Verpächters³⁸⁵.

Wie oben ausgeführt, qualifiziert auch die Verpachtung eines Teilbetriebes grundsätzlich zur Inanspruchnahme des Verpächterwahlrechtes. In diesen Fällen führt der Verpächter einen oder mehrere andere Teilbetriebe auf eigene Rechnung fort. Insoweit bezieht er hieraus zunächst ohne weiteres Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für den verpachteten Teilbetrieb kann er das Wahlrecht in Anspruch nehmen und ggf. Betriebsaufgabe erklären. Dies soll ausnahmsweise dann nicht gelten, wenn der verpachtete Teilbetrieb „im Rahmen des verbleibenden Restbetriebes“ verpachtet wird. Dies ist der Fall, wenn die Teilbetriebe auch nach der Verpachtung wirtschaftlich sehr stark miteinander verflochten sind, z.B. durch erhebliche Lieferbeziehungen³⁸⁶. Allerdings dürfte sich hier eher die Frage stellen, ob insoweit tatsächlich Teilbetriebe vorliegen.

382 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 15 Rz. 800 ff.

383 Vgl. Schmidt, DStR 1979, S. 671 (675); Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 707; HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz. 496; BFH vom 14.12.1993 VIII R 13/93, BStBl II 1994, S. 922; BMF vom 17.10.1994 IV B 2 – 2242 – 47/94, BStBl I 1994, S. 771 Tz. 1 c.

384 Vgl. zum Verhältnis von steuerlicher Mitunternehmerschaft zur bürgerlich rechtlichen Gesellschafterstellung BFH vom 25.07.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, S. 751.

385 Vgl. BFH vom 25.04.1985 IV R 36/82, BStBl II 1985, S. 622; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 708.

386 Vgl. BFH vom 18.06.1998 IV R 56/97, BStBl II 1998, S. 735.

Die gleiche Problematik stellt sich auch, wenn sich die Betriebsverpachtung durch die Erbringung erheblicher weiterer Leistungen des Verpächters in Ausnahmefällen selbst als gewerbliche Tätigkeit darstellen sollte³⁸⁷. In diesem Fall liegt eine originär gewerbliche Tätigkeit vor, die nicht durch Willenserklärung des Verpächters umqualifiziert werden kann.

Betriebsaufgabeerklärung

Der Verpächter kann den Betrieb als Quelle von Einkünften aus Gewerbebetrieb jederzeit während der Pachtdauer durch formlose Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt aufgeben³⁸⁸. Solange er diese Erklärung nicht abgegeben hat, gilt der Betrieb steuerlich nur als unterbrochen. Etwas anderes gilt nur, wenn während der Pachtzeit die sachlichen Voraussetzungen der Betriebsverpachtung entfallen und deshalb eine Betriebsaufgabe angenommen werden muss. Die Erklärung kann zwar auch konkludent abgegeben werden, muss aber den Willen des Verpächters, den Gewerbebetrieb endgültig aufgeben zu wollen, eindeutig erkennen lassen³⁸⁹. Die Erklärung des Verpächters kann auf jeden in der Zukunft liegenden Termin erfolgen. Ihre Wirksamkeit tritt mit Zugang der Erklärung beim zuständigen Finanzamt (§§ 17 ff AO) ein.

2.3. Verpächterwahlrecht des § 16 Abs. 3b EStG

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011³⁹⁰ wurde die vorstehend skizzierte Rechtsprechung im wesentlichen in § 16 Abs. 3b EStG in der

387 Vgl. S. 173 ff.

388 Vgl. BFH vom 05.03.1996 IV B 78/95, BFH/NV 1996, S. 735; BFH vom 18.08.2005 IV R 9/04, BStBl II 2006, S. 581.

389 Vgl. z.B. BFH vom 20.06.1989 VIII R 100/86, BFH/NV 1990, S. 102. Selbst eine Aufnahme der Einkünfte aus der Betriebsverpachtung unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in einer Steuererklärung stellt nach der Rechtsprechung für sich keine die Betriebsaufgabeerklärung ersetzende Erklärung des Verpächters dar. Vgl. z.B. BFH vom 22.04.1988 III R 104/85, BFH/NV 1989, S. 18; BFH vom 20.01.1999 IV B 99/98, BFH/NV 1999, S. 1073; BFH vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, S. 902.

390 Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1.11.2011, BGBl I 2011, S. 2131.

Form einer Fiktion übernommen³⁹¹. Danach gilt ein Gewerbebetrieb in den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen nicht als aufgegeben, bis der Steuerpflichtige entweder die Aufgabe gegenüber dem Finanzamt ausdrücklich erklärt (§ 16 Abs. 3b S. 1 Nr. 1 EStG), oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe des Betriebes erfüllt sind (§ 16 Abs. 3b S. 1 Nr. 2 EStG).

Im Ergebnis bleiben damit die vorstehenden Voraussetzungen und Rechtsfolgen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach der Rechtsprechung weiterhin gültig. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden³⁹².

391 Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 183.; Manz, DStR 2013, S. 1512.

392 Eine Veränderung ergibt sich jedoch aus dem Wortlaut der Regelungen für den Bereich der Rechtsfolgen bei Wegfall der Voraussetzungen. Soweit bisher die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts im Laufe der Pacht entfallen waren, führte dies – unter Beachtung abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften (§§ 169 ff AO) – ohne weiteres zur Aufdeckung der stillen Reserven für den Zeitpunkt, in welchem die Voraussetzungen entfallen waren. Dies war unabhängig davon, wann das zuständige Finanzamt vom Wegfall der Voraussetzungen erfuhr. Nach der gesetzlichen Neuregelung gilt die Fiktion des fortbestehenden Gewerbebetriebes bis zu dem Zeitpunkt, am welchem das Finanzamt von den entsprechenden Tatsachen tatsächlich Kenntnis erlangt. Insoweit stellt die Neuregelung eine günstige, partielle Rechtsprechungskorrektur dar; HHR/Kolbe, § 16 EStG, Jahreskommentierung 2013, Rz. J 11.

§ 4 Bilanzierung bei Betriebsverpachtung im Zeitablauf

1. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs: der eingefrorene Verpachtungsbetrieb

Wie oben ausgeführt, ging der Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung davon aus, dass der Gewerbebetrieb des Verpächters im Zeitraum der Verpachtung nur ruhe, nicht jedoch als aufgegeben anzusehen war³⁹³. Quasi parallel hierzu entschied der Reichsfinanzhof in zwei Entscheidungen, dass unter bestimmten Voraussetzungen der Pächter die Abschreibungen auf die Pachtgegenstände geltend machen kann, nicht jedoch der Verpächter.

In der Entscheidung VI A 517/28 vom 30.01.1929³⁹⁴ ging es um die Verpachtung eines Grundstückes mit Übernahme des Inventars zum Schätzwert³⁹⁵. Diese Verpachtungsvariante laufe nach Ansicht des Gerichts wirtschaftlich darauf hinaus, dass die Verpächterin während der Pachtdauer der Pächterin eine dem „Eigentümer ähnliche Stellung“ im Hinblick auf die betroffenen Gegenstände einräume, während „andererseits die Pächterin zur Rückgabe derselben Gegenstände oder, wenn die Gegenstände einem Verschleiß unterliegen, gleichartiger (gleichwertiger) Gegenstände bei Pachtbeendigung verpflichtet ist, wobei die Gegenstände in demselben wirtschaftlichen Zustand sein sollen wie bei Pachtbeginn.“ Dieser Fall nähere sich stark einem Darlehensverhältnis. Allerdings ginge bei einem Darlehensverhältnis das Eigentum auf den Darlehensnehmer über, im Falle der Verpachtung zum Schätzwert bleibe das zivilrechtliche Eigentum hingegen bei der Verpächterin. Dieser eigentumsrechtliche Unterschied sei jedoch nach Ansicht des Gerichts nicht entscheidungserheblich. Das Eigentumsrecht stelle danach materiell nur eine dingliche Sicherheit zugunsten der Verpächterin dar. Dies gelte ebenso für mögliche Ersatzbeschaffungen, die ebenfalls mit Anschaffung durch die Pächterin in das Eigentum der Verpächterin übergehen. Dieser Eigentumserwerb könne nicht dahin ausgelegt werden, als ob der Verpächterin mit jeder Ersatzbeschaffung ein neues Wirtschaftsgut zuflösse. Vielmehr stelle die Ersatzbeschaffung zunächst nur einen inneren Betriebsvorgang

393 Vgl. S. 124 f.

394 Vgl. RFH vom 30.01.1929 VI A 517/28, RStBl 1929, S. 367.

395 Vgl. S. 75 ff.

der Pächterin dar, auf den die Verpächterin keine Einwirkung habe. Auch sei es für die Verpächterin unerheblich, welche Anschaffungskosten die Pächterin für die Ersatzbeschaffung aufwenden müsse, bzw. wie viel diese für den Verkauf zu ersetzender Wirtschaftsgüter erlöse. Andererseits führe der Ersatzanspruch der Verpächterin dazu, dass sie während der Pachtzeit keine Absetzungen auf die verpachteten Gegenstände vornehmen könne. Eine explizite Erläuterung der Behandlung auf Seiten der Pächterin erfolgte in der Entscheidung nicht.

In der Entscheidung VI A 1573/31 vom 19.08.1931³⁹⁶ hatte das Gericht ebenfalls über die Frage der Abschreibungsberechtigung bei Betriebsverpachtungen zu entscheiden. Ein Pächter hatte während der Pachtzeit Gebäude und Anlagen errichtet, welche er vertragsgemäß nach Ablauf der Pachtzeit entschädigungslos an den Verpächter herauszugeben hatte. Dabei gingen die Vertragsparteien offensichtlich davon aus, dass der Pachtvertrag über die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gegenstände laufen solle, insbesondere sogar die Nutzung des Pachtobjektes auf den Sohn des Pächters übergehen sollte. Nach Ansicht des Gerichts hätte der Pächter danach damit rechnen können, dass die von ihm errichteten Anlagen bis zur Aufgabe der Pacht vollständig abgeschrieben sein werden und also die Kosten der Anlagen ganz der Wirtschaft des Pächters zugutekommen würden. Allerdings übertrug der Pächter die von ihm errichteten Gebäude und Anlagen aufgrund ungünstiger wirtschaftlicher Verhältnisse in der Landwirtschaft vorzeitig auf den Verpächter, um sich die auf den Gebäuden und Anlagen ruhenden Lasten zu ersparen. Diese musste nach der Übertragung der Verpächter tragen. Das Gericht sieht in der Eigentumsübertragung lediglich einen formalrechtlichen Akt der die einkommensteuerliche Beurteilung dieser Anlagen nicht beeinflusst. Die Anlagen seien vielmehr nach wie vor als wirtschaftlich dem Pächter gehörig anzusehen, so dass dieser auch weiterhin berechtigt gewesen sei, Abschreibungen vorzunehmen. Dabei sei die Bemessung der Abschreibungen nicht nach der tatsächlich beabsichtigten Dauer des Pachtverhältnisses, sondern nach der tatsächlichen Lebens- und Nutzungsdauer der Anlagen vorzunehmen, da damit zu rechnen gewesen sei, dass der Pächter die Anlagen wegen der jeweiligen Verlängerung des Pachtverhältnisses bis zum Eintritt der Wertlosigkeit der Anlagen hätte nutzen können.

396 Vgl. RFH vom 19.08.1931 VI A 1573/31, RStBl 1931, S. 925.

Eine Zuordnung der Abschreibungsberechtigung zum Verpächter wäre nur dann in Betracht gekommen, wenn aufgrund der vorzeitigen Übertragung der Gebäude und Anlagen der Pachtzins entsprechend erhöht worden wäre und dadurch zum Ausdruck gekommen wäre, dass die Beteiligten der Übertragung nicht nur eine formale Bedeutung zugemessen hätten.

In seiner Entscheidung I A 111/36 vom 26.01.1937³⁹⁷ hat der Reichsfinanzhof festgehalten, dass im Falle der Verpachtung von Inventar zum Schätzwert³⁹⁸, der Pächter dieses in seine Bilanz aufnehmen müsse, weil er wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter geworden sei. Er müsse die Wirtschaftsgüter abschreiben. Gleichzeitig müsse er seine Verpflichtung zur späteren Rückgabe der Inventargegenstände durch einen Schuldposten in gleicher Höhe erfassen.

In seiner Entscheidung VI 254/43 vom 09.02.1944³⁹⁹ hat der Reichsfinanzhof wiederum festgehalten, dass im Falle der Verpachtung eines Hofes mit Übernahme des Inventars durch den Pächter zum Schätzwert, letzteres steuerlich als Eigentum des Pächters zu behandeln sei. Der Pächter trage die Gefahr des zufälligen Untergangs und einer zufälligen Verschlechterung des Inventars und könne über die Gegenstände im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft frei verfügen. Deswegen sei ihm das wirtschaftliche Eigentum an den Inventargegenständen zuzurechnen.

Aus diesen Urteilen wurde überwiegend gefolgert, bei Betriebspachtverhältnissen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters sei dieser grundsätzlich als wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter anzusehen und habe diese zu aktivieren und abzuschreiben. Diese Ansicht wurde auch von der Finanzverwaltung geteilt⁴⁰⁰. Beim Verpächter froren die Bilanzansätze mit deren Buchwerten im Zeitpunkt der Verpachtung ein.

397 Vgl. RFH vom 26.01.1937 I A 111/36, RStBl 1937, S. 503.

398 Vgl. S. 75 ff.

399 Vgl. RFH vom 09.02.1944 VI 254/43, RStBl 1944, S. 410.

400 So Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 118 m.w.N., auch zu Gegenmeinungen.

Weitere bilanzielle Konsequenzen waren auf Seiten des Verpächters während der Pachtzeit nicht mehr veranlasst.

2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur bilanziellen Abbildung von Betriebsverpachtungen ist in zwei Phasen einzuteilen. Die Rechtsprechung unmittelbar nach Ende des zweiten Weltkrieges, sowie die Rechtsprechung ab deren Neuorientierung zu Beginn der 1960er Jahre bis heute.

2.1. Frühe Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Eine explizite Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur bilanziellen Zuordnung der Wirtschaftsgüter bei Betriebsverpachtungen liegt für die Zeit vor der Neuausrichtung der Rechtsprechung zu Beginn der 1960er Jahre, soweit ersichtlich, nicht vor. Insoweit galt in diesem Zeitraum zunächst die oben skizzierte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs fort.

Soweit in einzelnen Entscheidungen Fragen der Betriebsverpachtung bzw. der bilanziellen Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Rahmen von Pachtverhältnissen angesprochen waren, wurden diese im Ergebnis nicht entscheidungsrelevant, zeigen jedoch auch die Unsicherheit im Umgang mit den relevanten Fragestellungen.

Im Urteil I 149/54 S vom 19.07.1955⁴⁰¹ hatte sich der Pächter zum kostenlosen Ersatz unbrauchbar gewordener Wirtschaftsgüter verpflichtet. Allerdings war im Rahmen des Verfahrens nur noch streitig, ob der Pächter für diese Verpflichtung eine Rückstellung bilden dürfe. Dies war von der Rechtsprechung, auch der Vorinstanz, bis dahin immer verneint worden. Die Rückstellung wurde jedoch vom Bundesfinanzhof für zulässig erachtet. Die Frage der Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Verpächter oder Pächter war ursprünglich auch streitig gewesen. Nachdem die Vorinstanz dem Pächter die Abschreibungsberechtigung entsprechend der damaligen Praxis zugesprochen hatte, nahm das Finanzamt die zuvor eingelegte Anschlussbeschwerde vor Ergehen des Urteils wieder zurück. Im

401 Vgl. BFH vom 19.07.1955 I 149/54 S, BStBl III 1955, S. 266.

Ergebnis verblieb dem Pächter quasi als wirtschaftlichem Eigentümer die Abschreibung.

In seiner Entscheidung IV 511/55 U vom 07.03.1957⁴⁰² hatte der Bundesfinanzhof über die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs darüber zu entscheiden, ob die Überlassung des eisernen Inventars zu einem Veräußerungsgewinn beim Verpächter führt. Dies war bis zu diesem Zeitpunkt nach Maßgabe der o.g. Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 09.02.1944⁴⁰³ Stand der Rechtsprechung und wurde auch von der Vorinstanz so entschieden. Der Bundesfinanzhof wollte aber offenkundig das Entstehen eines Veräußerungsgewinns für das überlassene Inventar – auch unter Bezug auf die intendierte Steuerverschonung durch das Verpächterwahlrecht⁴⁰⁴ – in jedem Fall vermeiden. Er äußerte deshalb Bedenken an der bisherigen Behandlung durch die Rechtsprechung und Praxis und neigte zu einer Ablehnung des wirtschaftlichen Eigentums des Pächters. Im Ergebnis hielt er jedoch nur fest, dass eine Veräußerung nicht den Interessen der Vertragsparteien entsprochen habe und demgemäß ein Veräußerungsgewinn nicht vorliege. Interessant ist weiterhin seine Ansicht, dass aus der Ablehnung des wirtschaftlichen Eigentums des Pächters nicht geschlossen werden könne, diesem stehe die Abschreibung auf die Wirtschaftsgüter nicht zu.

2.2. Neue und aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

Mit zwei Entscheidungen Anfang der 1960er Jahre hat der Bundesfinanzhof die bilanzielle Abbildung von Betriebspachtverhältnissen auf eine vollkommen neue Grundlage gestellt und eine jahrzehntelange, anderweitige Handhabung beendet. Die bilanzielle Handhabung von Betriebsverpachtungen orientiert sich seither quasi ausschließlich an den Bilanzierungsgrundsätzen für Verpachtungen, welche der Bundesfinanzhof in

402 Vgl. BFH vom 07.03.1957 IV 511/55 U, BStBl III 1957, S. 392.

403 Vgl. RFH vom 09.02.1944 VI 254/43, RStBl 1944, S. 410.

404 Vgl. S. 122 ff.

den Entscheidungen I 51/61 S⁴⁰⁵, IV 228/64 S⁴⁰⁶ und I 70/60⁴⁰⁷ aufgestellt hat⁴⁰⁸. Diese Entscheidungen befassen sich sowohl mit der Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Pachtobjekts als auch der Berücksichtigung der Ansprüche und Verpflichtungen, die sich aus Erneuerungsvereinbarungen ergeben. Diese Urteile stellen weiterhin die Grundlage der gängigen Bilanzierungspraxis dar⁴⁰⁹. Im Folgenden sollen nur kurz die zentralen Auswirkungen dieser „neuen“ Rechtsprechung skizziert werden. Eine ausführliche Darstellung der Einzelheiten erfolgt dann im weiteren Fortgang der Untersuchung.

Hatte die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die frühere Praxis den Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer der Wirtschaftsgüter betrachtet, zumindest wenn dieser zur Substanzerhaltung verpflichtet war, so kommt der Bundesfinanzhof in seinen vorgenannten Urteilen zu dem genau entgegengesetzten Ergebnis.

Seines Erachtens ist der Pächter auch bei Substanzerhaltungspflicht nicht wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Anlagegüter. Aus diesem Grund darf er die Anlagegüter weder aktivieren noch abschreiben. Dies gilt sowohl für die bei Pachtbeginn vorhandenen als auch die während der Pachtzeit ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter. Dies gilt weiterhin unabhängig von der Frage, ob er oder Verpächter zivilrechtlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist. Vielmehr muss der Verpächter die Wirtschaftsgüter aktivieren und abschreiben. Für die Verpflichtung des Pächters, die Anlagegüter in ihrer Substanz zu erhalten, muss dieser eine

405 Vgl. BFH vom 02.11.1965 I 51/61 S, BStBl III 1966, S. 61, (sogenanntes Pächterurteil).

406 Vgl. BFH vom 21.12.1965 IV 228/64 S, BStBl III 1966, S. 147 (sogenanntes Verpächterurteil). Eine zusammenfassende Darstellung findet sich in BFH vom 26.06.1975 IV R59/73, BStBl II 1975, S. 700.

407 Vgl. BFH vom 30.11.1965 I 70/60, BStBl III 1965, S. 51.

408 Die Bilanzierungsgrundsätze der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind ausführlich bei Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 117 ff. dargestellt.

409 Vgl. nur Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 702 ff. mit Hinweis auf neuere Rechtsprechung sowie die Verwaltungsauffassung, BMF vom 21.02.2002 IV A 6 – S 2132 – 4/02, BStBl I 2002, S. 262; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz. 1026; HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1232 ff.

Rückstellung bilden und an jedem Bilanzstichtag neu bewerten. Der Verpächter muss einen entsprechenden Substanzerhaltungsanspruch aktivieren⁴¹⁰. Die Verpflichtung des Pächters zur Rückgabe der Wirtschaftsgüter am Ende der Pachtzeit erscheint in der Bilanz des Pächters, anders als für das Umlaufvermögen, nicht.

In Fortführung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs verlangt jedoch auch der Bundesfinanzhof, dass der Pächter die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens als deren wirtschaftlicher Eigentümer in seiner Bilanz mit dem Wiederbeschaffungswert zum Zeitpunkt des Pachtbeginns aktiviert. Da der Pächter aber regelmäßig verpflichtet ist, Umlaufvermögen in gleicher Art, Menge und Güte bei Pachtende zurückzugeben, muss er für diese sogenannte Sachwertschuld eine Rückstellung in gleicher Höhe passivieren. Die Verpflichtung zur Rückgabe stellt hierbei lediglich einen Gegenposten zu den auf der Aktivseite erfassten Wirtschaftsgütern dar, so dass sie diesen wertmäßig immer entsprechen muss.

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof seither im Kern unverändert aufrechterhalten und nur in der Detailbegründung neueren Entwicklungen im Bereich der Rückstellungen und der Dogmatik der schwebenden Geschäfte angepaßt. So hat das Gericht in seinen Entscheidungen VIII R 88/87⁴¹¹ vom 03.12.1991 sowie 28/95⁴¹² vom 17.02.1998 für die Behandlung des Anlagevermögens wiederum bestätigt, dass im Falle der Substanzerhaltungspflicht des Pächter das Anlagevermögen beim Verpächter als rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer bilanziert werden muss. Für diese Verpflichtung zum Ersatz des Anlagevermögens muß der Pächter unabhängig von der zivilrechtlichen Fälligkeit des Ersatzanspruches eine Rückstellung zu Wiederbeschaffungskosten des Bilanzstichtages passivieren. Im Gegenzug aktiviert der Verpächter seinen Anspruch auf Ersatzbeschaffungen entsprechend, und zwar unabhängig von dem Umstand, ob die spätere Durchführung der Ersatzbeschaffung beim Verpächter zum Zugang eines Wirtschaftsgutes führt, oder aber,

410 Bislang ständige Rechtsprechung; z.B. BFH vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505. Dies ist seit der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811 jedoch zweifelhaft. Vgl. hierzu ausführlich unten S. 261 ff.

411 Vgl. BFH vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89.

412 Vgl. BFH vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505.

weil nur Erhaltungsaufwand vorliegt, kein Wirtschaftsgut zugeht. Allerdings stellt das Gericht fest, dass für die Passivierung der Erhaltungspflichtung beim Pächter und dem Anspruch auf Ersatzbeschaffungen beim Verpächter keine betragliche Korrespondenz bestehen muss.

Inwieweit durch die neue Entscheidung IV R 29/12⁴¹³ des Bundesfinanzhofs, welche die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches nunmehr überraschend ablehnt, eine grundlegende Neubewertung der Bilanzierungspraxis – z.B. auch im Hinblick auf die Frage der Aktivierung und Abschreibung der verpachteten Wirtschaftsgüter – einhergehen könnte, ist derzeit offen.

3. Meinungsstand in der Literatur

Der Meinungsstand in der Literatur ist maßgeblich von der in den vorstehenden Abschnitten gekennzeichneten Änderung der Rechtsprechung zur Bilanzierung bei Betriebsverpachtungen durch die Finanzgerichte im Zeitablauf geprägt. Wesentlich für die Kernfrage der zutreffenden bilanziellen Darstellung von Betriebspachtverhältnissen ist die Auslegung des Aktivierungskriteriums „wirtschaftliches Eigentum“. Da es sich hierbei auch nach einer rein juristischen Auslegung um einen unbestimmten Rechtsbegriff bzw. Typusbegriff handelt, kommt der Rechtsprechung der Finanzgerichte naturgemäß auch für die Literaturmeinungen in der Regel eine herausragende Bedeutung zu. Da sich gerade für den Bereich der Zurechnungsvorschriften eine abweichende Handhabung für Handels- und Steuerbilanz nicht herausgebildet hat⁴¹⁴, bestimmt die Finanzrechtsprechung nicht nur das steuer- sondern auch handelsbilanzielle Schrifttum.

Unter der Geltung der Rechtsprechung zum eingefrorenen Verpachtungsbetrieb des Reichsfinanzhofs wurde dessen Sachbehandlung durch die einschlägigen Kommentatoren im Wesentlichen geteilt.

413 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811. Vgl. hierzu auch unten, S. 261 ff.

414 Vgl. S. 185 ff.

Seit der Änderung der Rechtsprechung durch den Bundesfinanzhof Anfang der 1960er Jahre wird wiederum auch dessen entgegengesetzte Handhabung durch den ganz überwiegenden Teil der Literatur geteilt. Dies im Wesentlichen ohne eine Auseinandersetzung mit dem konkreten Inhalt bzw. den Voraussetzungen für das entscheidungsrelevante Aktivierungskriterium des wirtschaftlichen Eigentums. Weiterhin ist bemerkenswert, dass diese Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Wesentlichen bis heute unverändert übernommen wird, obgleich der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums seine nachhaltige Prägung im wesentlichen durch die so genannten Leasingurteile des Bundesfinanzhofs erst in den 1970er Jahren erhalten hat⁴¹⁵ und zudem im Bereich der Mietereinbauten bis in die jüngste Zeit hinein Änderungen unterliegt⁴¹⁶.

3.1. Literaturmeinungen zur Rechtslage des eingefrorenen Verpachtungsbetriebs

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur bilanziellen Behandlung von Betriebsverpachtungen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters wurde durch die Literatur ganz überwiegend akzeptiert⁴¹⁷. So führt insbesondere Prietzel für verschiedene Varianten der Eigentumszuordnung der Wirtschaftsgüter zu Verpächter und Pächter ausführlich aus, dass dem Pächter bilanziell bzw. steuerlich das wirtschaftliche Eigentum unabhängig von der zivilrechtlichen Vermögenszuordnung immer zuzurechnen sei, wenn er das Risiko des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung trage⁴¹⁸. Die weitgehende Zustimmung und Umsetzung des Bilanzierungsmodells des Reichsfinanzhofs bis zur Neuausrichtung der Rechtsprechung durch den Bundesfinanzhof Anfang der

415 Vgl. BFH vom 26.01.1970 IV R 144/66, BStBl II 1970, S. 264; BFH vom 18.11.1970 I R 133//64, BStBl II 1971, S. 133; Finanzverwaltung: BMF vom 19.04.1971, BStBl I 1971, S. 264 (Mobilien-Leasing-Erlass); BMF vom 21.03.1972, BStBl I 1972, S. 188 (Immobilien-Leasing-Erlass).

416 Vgl. S. 227 ff.

417 Zustimmend z.B. OFD Frankfurt am Main vom 22.4.1953, DB 1953, S. 476, sowie diejenigen Autoren, welche die Abschreibungsberechtigung des Pächters auch nach Änderung der Rechtsprechung durch den Bundesfinanzhof für gegeben sehen.

418 Vgl. Prietzel, DStZ 1942, S. 196.

1960er Jahre ergibt sich mittelbar auch aus der von der Verwaltung verfügbaren Übergangsregelung für diejenigen steuerpflichtigen Pächter, die entsprechend dieser langjährigen Rechtsprechung und Praxis als wirtschaftliche Eigentümer die gepachteten Wirtschaftsgüter in ihren Bilanzen aktiviert und abgeschrieben hatten⁴¹⁹.

3.2. Literaturmeinungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Wie oben bereits angesprochen wurde und weiter unten ausführlich zu erläutern sein wird, haben sich eigenständige Bilanzierungs- bzw. Zurechnungskriterien für Wirtschaftsgüter für die handelsrechtliche Rechnungslegung nicht herausgebildet. Aus diesem Grund können die Literaturmeinungen aus dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Schrifttum zu den Bilanzierungsvorgaben des Bundesfinanzhofs zusammenfassend dargestellt werden.

Im handelsrechtlichen Schrifttum wird die Frage der bilanziellen Zurechnung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vielfach nur für den Fall der normalen Pacht, das heißt einer Pacht ohne Substanzerhaltungspflicht, und zudem nur kurz erläutert⁴²⁰. Eine weitergehende Erläuterung erfolgt hier nur für das Umlaufvermögen, insbesondere bei der Überlassung in der Form des Sachdarlehens. Die Aktivierung des Umlaufvermögens als wirtschaftliches Eigentum des Pächters wird dabei nicht in Frage gestellt. Weiterhin erfolgt eine kurze Auseinandersetzung mit den Besonderheiten der Bilanzierung bei Betriebsverpachtung hier nur noch für mögliche Verpflichtungen aus Substanzerhaltung im Bereich der Rückstellung gemäß § 249 HGB⁴²¹.

419 Vgl. hierzu Erhard, A-B-C der Rückstellungen und Rücklagen nach Handels- und Steuerrecht, 1977, S. 115 ff, „Pachterneuerungsverpflichtung“ m.w.N.

420 Vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246, Rz. 384; Schmidt/Ries in: Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 38; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 71 ff.

421 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 249 Rz. 62, Schubert, in: Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Substanzerhaltung“; Mayer-Wegelin in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 06/2010, § 249 HGB

Glade stellt die Bilanzierungsgrundsätze nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes kurz und ohne weitere Kommentierung dar. Er weist lediglich darauf hin, dass der Ansatz des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter entgegen der Ansicht des Bundesfinanzhofs zu einem Ausweis nicht realisierter Gewinne führt⁴²².

Im steuerlichen Schrifttum erfolgt überwiegend ebenfalls nur eine Darstellung der Bilanzierungsgrundsätze ohne weitere Kommentierung zur Übereinstimmung mit den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums. So stellt Weber-Grellet die Grundsätze nur kurz dar⁴²³, obgleich er an anderer Stelle ausführlich für die Fortentwicklung der Zurechnung von Mietereinbauten nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums eintritt⁴²⁴.

Knoppe stellt die Bilanzierungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs ausführlich dar⁴²⁵. Weitergehend unterzieht er diese Bilanzierungsgrundsätze einer kritischen Würdigung⁴²⁶. Hinsichtlich der Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters zum Vermögen des Verpächters als wirtschaftlichem und rechtlichem Eigentümer stellt er auf einen Vergleich zur Behandlung des Umlaufvermögens ab. Wie oben dargestellt, geht der Bundesfinanzhof hinsichtlich des Umlaufvermögens von wirtschaftlichem Eigentum des Pächters aus, wenn dieser die Verpflichtung übernommen hat, das gepachtete Umlaufvermögen auf eigene Kosten auf dem Stand zu halten, den es bei Pachtbeginn hatte, und bei Pachtende dieselbe Vorratsmenge in gleicher Art und Güte an den Verpächter zurückzugeben. Der Bundesfinanzhof begründet das wirtschaftliche Eigentum des Pächters für das Umlaufvermögen damit, dass das zurückbehaltene zivilrechtliche Eigentum des Verpächters in diesem Fall nur die Bedeutung einer Sicherung

Rz. 46 sowie Kessler, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 HGB Rz. 173 f.

422 Vgl. Glade, Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Auflage, 1995 § 253 Rz. 373 ff.

423 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 702 ff.; ebenso HHR/Rosenberg, § 5 EStG Rz. 1400 ff.

424 Vgl. Weber-Grellet, DB 1995, S. 2550 ff.

425 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 115 ff.

426 Vgl. ebd. S. 140 ff

des Verpächters gegenüber dem Zugriff Dritter habe. Demgegenüber verfüge der Pächter im Rahmen einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung über das Umlaufvermögen wie ein Eigentümer, das heißt, er verbrauche und veräußere die Gegenstände ohne weiteres Zutun des Verpächters. Insoweit schließe er den Verpächter für die Pachtzeit von der Verfügungsberechtigung über die Gegenstände aus, bzw. er übernehme für die Pachtzeit diese Verfügungsbefugnis. Damit sei dem Pächter das Umlaufvermögen als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen. Knoppe überträgt diesen Gedanken auf die Gegenstände des Anlagevermögens und fragt, weshalb diese Überlegungen nicht auch hier zutreffen sollen, wenn der Pächter die Substanzerhaltungspflicht bezüglich des Anlagevermögens trägt. Seiner Ansicht nach besteht der Unterschied zwischen dem Einsatz des Umlaufvermögens und des Anlagevermögens allenfalls darin, dass sich das Anlagevermögen nur nach und nach durch den Einsatz im Betrieb verbraucht und nicht, wie beim Umlaufvermögen, quasi in einem Akt umschlägt. Dies kann seines Erachtens eine abweichende Handhabung nicht rechtfertigen. Seines Erachtens erfolgt auch bei den Gegenständen des Anlagevermögens der Ersatz während der Pachtzeit verbrauchter Gegenstände ohne das Zutun des Verpächters. Vielmehr liege insoweit ein rein interner Vorgang des Pächters vor, welcher allein nach den Dispositionen des Pächters erfolge. Er knüpft insoweit an die Argumentation des Reichsfinanzhofs an. Der Pächter schalte und walte während der Pachtzeit wie ein Eigentümer. Vor diesem Hintergrund kommt Knoppe zu dem Ergebnis, dass der Pächter in Fällen der Betriebspacht mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters auch wirtschaftlicher Eigentümer des gepachteten Anlagevermögens wird. Der Pächter muss danach die gepachteten Gegenstände des Anlagevermögens aktivieren. Gleichzeitig bildet er eine gleich hohe „Erneuerungsrückstellung“. Von den aktivierten Wirtschaftsgütern nimmt der Pächter Abschreibungen nach den allgemeinen Vorschriften vor. Die Erneuerungsrückstellung ist bei Preissteigerungen oder Modernisierungsverpflichtungen entsprechend zu erhöhen, wobei seines Erachtens von den jeweiligen Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag auszugehen ist. Der Unterschied zwischen den Buchwerten der Pachtanlagen und der Erneuerungsrückstellung weist seines Erachtens den Erneuerungsrückstand des Pächters am Bilanzstichtag aus. Nimmt der Pächter während der Pachtzeit Ersatzbeschaffungen vor, so aktiviert er diese ebenfalls mit deren Anschaffungs- und Her-

stellungskosten. Unterschreiten die Anschaffungs- und Herstellungskosten die für dieses Wirtschaftsgut gebildete Rückstellung, realisiert der Pächter insoweit Gewinn. Überschreiten die Anschaffungs- und Herstellungskosten die für dieses Wirtschaftsgut gebildete Rückstellung, verkörpert der Überhang den Anspruch des Pächters auf Wertausgleich wegen einer Mehrleistung. Weiterhin führt er gegen die Bilanzierungspraxis des Bundesfinanzhofs ins Feld, dass es der wirtschaftlichen Bedeutung von Pachtverhältnissen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters widerspreche, den Verpächter so zu behandeln, als hätte er im Fall der Ersatzbeschaffungen selbst jeweils einzelne Wirtschaftsgüter ausgeschieden und mit dem vom Pächter erhaltenen Geld andere Wirtschaftsgüter beschafft. Auch bringe die sich daraus ergebende Behandlung der gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen eine erhebliche Mehrbelastung mit sich. Insoweit ist die mangelnde Praktikabilität der Bilanzierungsmethode des Bundesfinanzhofs angesprochen. Zudem widerspricht die Lösung des Bundesfinanzhofes seines Erachtens den wirtschaftlichen Gegebenheiten derartiger Pachtverhältnisse. Entsprechend seines Begründungsansatzes übernimmt Knoppe für die bilanzielle Zuordnung des Umlaufvermögens die Lösung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, das heißt der Pächter aktiviert als wirtschaftlicher Eigentümer die Gegenstände des Umlaufvermögens. Da im Zeitpunkt der Übernahme des Pachtgegenstandes ein Erneuerungsrückstand des Pächters nicht besteht, verkörpert die Erneuerungsrückstellung bei diesem Lösungsvorschlag materiell die Rückgabeverpflichtung des Pächters.

Eine vergleichsweise ausführliche und anschauliche Darstellung der bilanziellen Behandlung von Betriebsverpachtungen – einschließlich konformmäßiger Abbildung – gibt Erhard⁴²⁷. Eine kritische Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung erfolgt nicht.

Mittelbach erläutert die Bilanzierung vermieteter bzw. verpachteter Wirtschaftsgüter nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ebenfalls

427 Vgl. Erhard, A-B-C der Rückstellungen und Rücklagen nach Handels- und Steuerrecht, 1977, S. 115 ff, „Pächterneuerungsverpflichtung“.

vergleichsweise ausführlich⁴²⁸. Er kritisiert diese Sachbehandlung jedoch⁴²⁹. Im Ausgangspunkt vertritt er die Ansicht, die Substanzerhaltungspflicht des Pächters beinhalte keine Pflicht zum Ersatz einzelner Wirtschaftsgüter. Vielmehr müsse der Pächter das Anlagevermögen nur insgesamt instandhalten. Für den Verpächter sei der Anspruch auf Instandhaltung demgemäß eine Sachleistung. Solange der Anspruch nicht erfüllt sei, stehe keinesfalls fest, welche Kosten der Pächter dafür aufwenden müsse. Aus diesem Grund dürfe auch der Verpächter seinen Anspruch – nicht wie der Pächter – mit dem höchsten Betrag der zur Erfüllung vom Pächter dafür aufzuwendenden Kosten bewerten. Denn würde der Pächter die Ersatzbeschaffung preisgünstig durchführen können, so hätte der Verpächter sogar einen Gewinn ausgewiesen, den er gar nicht realisieren könne. Nach der Bilanzierungslösung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs komme es somit zum Ausweis unrealisierter Gewinne. Weiterhin stoße die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geforderte bilanzielle Behandlung von Betriebsverpachtungen auf praktische Schwierigkeiten. Der Verpächter müsse für jedes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens Abschreibungen vornehmen und den Anspruch auf Ersatzbeschaffung bilanzieren. Bei Ersatzbeschaffungen müsse er beim Pächter die Anschaffungskosten erfragen, um das Wirtschaftsgut wiederum zu aktivieren und abzuschreiben. Zudem müsse er bei gebraucht übergebenen Wirtschaftsgütern eine Ausgleichsverpflichtung und nach deren Wegfall wiederum einen Anspruch auf Ersatzbeschaffung bilanzieren. Er schlägt daher eine „vereinfachte Bilanzierung“ vor⁴³⁰. Der Verpächter kann seines Erachtens für die verpachteten Wirtschaftsgüter die letzten Buchwerte vor der Verpachtung fortführen. Dieses Verfahren verstoße auch nicht gegen handels- und steuerrechtliche Bilanzierungsgrundsätze. Obgleich im Handels- und Steuerrecht im Regelfall jedes Wirtschaftsgut individuell bewertet wird, entspreche es kaufmännischer Übung, die verpachteten Anlagegegenstände, die bei Beginn der Pacht vorhanden waren, mit den Buchwerten fortzuführen. Es entspreche ebenfalls kaufmännischer Übung, wenn der Pächter unbrauchbare Wirtschaftsgüter durch andere ersetzt, diese mit den gleichen Buchwerten zu bilanzieren. Eine Gewinnverwirklichung trete hier nicht ein,

428 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse in steuerlicher Sicht, 4. Auflage, S. 156. ff.

429 Vgl. ebd., S. 164.

430 Vgl. ebd. S. 165.

weil der Austausch im betrieblichen Interesse des Pächters, nicht des Verpächters erfolge. Das Anlagevermögen des Verpächters nutze sich deshalb nicht ab. Nur in Ausnahmefällen seien diese Geschäftsvorfälle buch- und bilanzmäßig auszuweisen. Dies gelte insbesondere, wenn die Erfüllung des Substanzerhaltungsanspruches für den Verpächter mit so großen Risiken belastet wäre, dass der Ausweis der Pachtgegenstände zu deren bisherigem Buchwert gegen die Vorschriften des Handelsrechts verstoßen würde. Sei beispielsweise der Pächter zahlungsunfähig, so dürfe der Verpächter die verpachteten Wirtschaftsgüter nicht mehr zu einem Buchwert ausweisen, der unter⁴³¹ dem Teilwert liege. In diesem Fall müsse wegen der Wertlosigkeit des Substanzerhaltungsanspruchs der tatsächliche Abnutzungswert angesetzt werden. Die Behandlung des Umlaufvermögens wird nur kurz erläutert⁴³². Der Fokus liegt dabei nicht auf der Frage der bilanziellen Zuordnung. Soweit der Verkauf des Umlaufvermögens als üblich unterstellt wird, kommt es ohnehin zu einer ausschließlichen Aktivierung durch den Pächter. Gleiches wird für den Fall einer darlehnsweisen Überlassung des Warenbestands mit Abrechnung über Tagespreise bei Pachtbeginn und –ende angenommen. Soweit jedoch Waren gleicher Art und Menge am Ende der Pachtzeit zurückgewährt werden müssen (=Sachwertdarlehen), wandelt sich der Bestand beim Verpächter zu Anlagevermögen. Eine Gewinnrealisierung erfolgt zunächst nicht, auch erhöhen steigende Wiederbeschaffungskosten den Bilanzansatz nicht. Außerplanmäßige Abschreibungen sind dementsprechend nach den Regelungen für Anlagevermögen vorzunehmen⁴³³. Die bilanzielle Darstellung beim Pächter wird nicht weiter erläutert.

Korn stellt die Bilanzierung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ebenfalls ausführlich dar⁴³⁴. Er hält zudem fest, dass diese Bilanzierungsweise im jüngeren Schrifttum überwiegend akzeptiert werde⁴³⁵.

431 Vgl. ebd., S. 165 Rz. 472; bei dem Wort unter dem Teilwert muss es sich wohl um eine Verwechslung handeln. Nur wenn der Buchwert über dem Teilwert liegt, läge materiell eine „Überbewertung“ vor.

432 Vgl. ebd., S. 214 f.

433 Vgl. ebd., S. 215, Rz. 624 f.

434 Vgl. Korn in: Kölner Handbuch Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, S. 164 ff.

435 Vgl. ebd., S. 165, Rz. 507.

Seines Erachtens ist die Bilanzierungsweise der Rechtsprechung dennoch – soweit ersichtlich zumindest hinsichtlich der ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter – problematisch⁴³⁶, denn der Pächter verfüge über die Gegenstände und trage sowohl den Wertverzehr als auch das Risiko des Untergangs. Zudem stehe die Sachbehandlung nach den Rechtsprechungsgrundsätzen in Widerspruch zur Rechtsprechung über die Bilanzierung von Baumaßnahmen durch den Mieter bzw. Pächter und bei Leasing. Eine systematische Auseinandersetzung mit der Zuordnung nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt nicht. Schließlich wird darauf hingewiesen, dass die Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter praktische Schwierigkeiten bereite, weil der Verpächter Besteuerungsmerkmale zugrunde legen muss, die er selbst nicht kennt und erst beim Pächter erfragen muss.

Besonders anschaulich im Hinblick auf die überragende Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist auch die Kommentierung von Littmann in einer früheren Auflage seines Kommentars zum Einkommensteuerrecht⁴³⁷. Dort wird für den Fall der Substanzerhaltungspflicht des Pächters ausgeführt, dass die verpachteten Gegenstände beim Pächter zu aktivieren und abzuschreiben wären. Diese Betrachtung würde „den tatsächlichen Vereinbarungen zwischen Pächter und Verpächter vielleicht sogar besser Rechnung tragen als die Annahme, die Werterhaltung stelle einen Teil des Pachtentgelts dar.“ Betrachte man die Werterhaltungsverpflichtung als Teil der Pflicht des Pächters zur Pachtzahlung, trüge nämlich im Ergebnis der Pächter stellvertretend für den Verpächter dessen Erhaltungspflicht. In diesem Fall müsste eigentlich der Verpächter einen jährlich steigenden Anspruch aktivieren, der seine Abschreibung neutralisiere. Insoweit wirke sich das Verbot der Abschreibung durch den Verpächter nur als eine Vereinfachung aus. Der Verpächter aktiviere keinen Anspruch wegen der Erhaltungspflicht des Pächters, andererseits schreibe er auch die Wirtschaftsgüter nicht ab⁴³⁸. Im weiteren

436 Vgl. ebd.

437 Vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, 8. Auflage, 1966, § 7 Rz. 39.

438 Vgl. ebd., Rz. 37 f.

Fortgang der Kommentierung wird dann ausschließlich und ohne weitere Bewertung die jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erläutert⁴³⁹.

In jüngerer Zeit kommentiert Crezelius einen Ausschnitt der bilanziellen Behandlung von Betriebsverpachtung, nämlich die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruchs⁴⁴⁰ im Rahmen der Betriebsaufspaltung (sogenannte korrespondierende Bilanzierung). Er bezieht sich dabei u.a. jedoch weitergehend auf den allgemeinen Bilanzierungsgrundsatz, dass nur realisierte Gewinne auszuweisen sind. S.E. ist danach die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches durchaus als fraglich anzusehen.

439 Vgl. ebd., Rz. 40 ff.

440 Vgl. Crezelius, DB 2012, S. 651.

§ 5 Betriebsverpachtungen in der aktuellen Bilanzierungspraxis

Nachdem im vorangegangenen Abschnitt die steuerliche Behandlung von Betriebsverpachtungen kurz vorgestellt wurde, gilt es im Folgenden die bilanzielle Behandlung und die dabei auftretenden Probleme zu umreißen. Einzelne Pachtverträge können in ihrem konkreten Inhalt erheblich voneinander abweichen. Grundlegend können aber zwei Typen von Betriebspachtverhältnissen unterschieden werden. Im gesetzlichen Grundfall ist der Verpächter als Eigentümer der Wirtschaftsgüter des Pachtobjekts zur Erhaltung und zum Ersatz der Wirtschaftsgüter verpflichtet. Im zweiten Grundtyp des Betriebspachtvertrags ist hingegen der Pächter zur Erhaltung und zum Ersatz aller verbrauchten bzw. abgehenden Wirtschaftsgüter des Pachtobjektes verpflichtet, bzw. muss den Betrieb sogar weitergehend insgesamt auf dem neuesten technischen und wirtschaftlichen Stand halten. Dazwischen ist eine Vielzahl von Zwischenausprägungen mit unterschiedlichen Eigentumszuordnungen möglich. So wird dem Pächter unabhängig von der Verpflichtung des Verpächters zur Instandsetzung und zum Ersatz nicht mehr tauglicher Wirtschaftsgüter regelmäßig zumindest eine Erhaltungspflicht auferlegt.

1. Bilanzierung bei Erhaltungs- und Erneuerungspflicht des Verpächters

1.1. Anlagevermögen

Soweit der Verpächter entsprechend dem gesetzlichen Grundmodell alle Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Erneuerungsmaßnahmen auf eigene Rechnung durchführt, bestehen für die Bilanzierung des Anlagevermögens keine grundsätzlichen Unklarheiten. Der Verpächter bleibt bei dieser Grundform des Pachtvertrages rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der verpachteten Wirtschaftsgüter⁴⁴¹, aktiviert die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auch nach Abschluss des Betriebspachtvertrages unverändert und schreibt diese weiter ab. Soweit er Ersatzbeschaffungen durchführt, gehen diese unmittelbar in sein Eigentum über und werden

441 Vgl. Schmidt/Ries in: Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246, Rz. 38; steuerlich unzweifelhaft, da die Rechtsprechung sogar für den Fall der Substanzerhaltungspflicht des Pächters von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum des Verpächters am Anlagevermögen ausgeht.

mit den Anschaffungskosten aktiviert und nach den allgemeinen Regelungen abgeschrieben.

Für die vertragliche Verpflichtung zum Ersatz verbrauchter Wirtschaftsgüter darf der Verpächter keine Rückstellung bilden (für die Steuerbilanz § 5 Abs. 4 b S. 1 EStG)⁴⁴². Auch für seine Verpflichtung zur Instandhaltung der Wirtschaftsgüter darf der Verpächter weder handelsrechtlich⁴⁴³, noch steuerrechtlich⁴⁴⁴ eine Rückstellung bilden. Unterlässt der Verpächter die vertraglich vorgesehene Instandhaltung, liegt eine Außenverpflichtung gegenüber dem Pächter vor. Aus diesem Grund sind auch für unterlassene bzw. rückständige Instandhaltungen Rückstellungen zu bilden. Die Einschränkung für unterlassene Instandhaltungen ohne Außenverpflichtung des § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB, welche auch für das Steuerrecht gilt, greift hier grundsätzlich nicht ein⁴⁴⁵. Ebenso wenig greift hier das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4 a EStG, da rückständige Instandhaltungen dem bereits realisierten Teil des Leistungsaustausches zuzuordnen sind, nicht dem noch schwebenden, zukünftigen Teil.

Im Umkehrschluss darf der Pächter das Anlagevermögen nicht aktivieren oder abschreiben.

1.2. Umlaufvermögen

Die Überlassung des Umlaufvermögens stellt in der Vertragspraxis einen eigenständigen Regelungsbereich dar und ist damit unabhängig von der

442 Für das Handelsrecht sind Rückstellungen für spätere Anschaffungskosten auch nur in Ausnahmesituationen denkbar, z.B. wenn die Anschaffungskosten den Zeitwert überschreiten, Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Anschaffungs- und Herstellungskosten“; Mayer-Wegelin in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 06/2010, § 249 HGB Rz. 44.

443 Vgl. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Instandhaltung“.

444 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 692 m.w.N. sowie § 5 Rz. 550 „Instandhaltung“.

445 Vgl. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 101; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 550 „Instandhaltung“ m.w.N.

Substanzerhaltungspflicht des Pächters für das Anlagevermögen. Inso-
weit kann auf die Darstellungen für die Behandlung des Umlaufvermö-
gens bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters verwiesen werden⁴⁴⁶.

2. Bilanzierung bei reiner Erhaltungspflicht des Pächters

2.1. Anlagevermögen

In der Vertragspraxis ist es üblich, dass der Pächter zumindest die Pflicht zur laufenden Erhaltung des Pachtobjektes trägt⁴⁴⁷. Diese Verpflichtung umfasst regelmäßig nur die ordnungsgemäße laufende Erhaltung der Gegenstände des Pachtobjekts, nicht jedoch darüber hinausgehende Instandsetzungs-, oder gar Erneuerungs- und Substanzerhaltungsverpflichtungen. Die Übernahme alleine der Erhaltungs- bzw. Instandhaltungsverpflichtung durch den Pächter führt nach der Bilanzierungspraxis nicht zu einer abweichenden Zuordnung der Wirtschaftsgüter selbst. Das heißt, der Verpächter aktiviert auch in diesem Fall die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und schreibt diese ab. Es kann insoweit auf die Ausführungen oben verwiesen werden.

Trägt der Pächter die laufende Instandhaltung, liegt insoweit für ihn eine Drittverpflichtung gegenüber dem Verpächter vor. Laufende Instandhaltungsmaßnahmen werden zwar regelmäßig nur von Zeit zu Zeit, d.h. nicht kontinuierlich, durchgeführt. Damit ist der Pächter vor der konkreten Durchführung der Maßnahme mit seinen Erhaltungsverpflichtungen gegenüber dem Verpächter vorher auch nicht in Erfüllungsrückstand. Dies obgleich, die Erforderlichkeit der Maßnahmen auch durch die Benutzung des Pachtobjektes vor der Fälligkeit der Erhaltungsmaßnahme wirtschaftlich verursacht ist. Dennoch werden in der Praxis Rückstellungen für die (spätere) Durchführung der Erhaltungsmaßnahmen nicht gebildet⁴⁴⁸.

446 Vgl. S. 170 f. und 276.

447 Vgl. S. 73 ff.

448 Vgl. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Instandhaltung“, der diesen Fall nicht erwähnt; ebensowenig Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 550 „Instandhaltung“; explizit gegen Rückstellungsbildung vor

Ist der Pächter mit seiner Instandhaltungsverpflichtung in Rückstand, das heißt, die einzelne Maßnahme wäre bereits fällig gewesen, ist hierfür eine Rückstellung zu bilden.

2.2. Umlaufvermögen

Eine reine Instandhaltungspflicht für das Umlaufvermögen wird in der Praxis nicht vereinbart und hat im Hinblick auf dessen schnellen Umschlag wirtschaftlich keine Bedeutung. Es geht hier allenfalls um eine ordnungsgemäße Lagerung etc., planmäßige Maßnahmen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens im Sinne einer Unterhaltung sind nämlich regelmäßig nicht erforderlich oder sinnvoll. Die Überlassung des Umlaufvermögens stellt zudem in der Vertragspraxis einen eigenständigen Regelungsbereich dar und ist damit unabhängig von der Substanzerhaltungspflicht des Pächters für das Anlagevermögen. Insofern kann wiederum auf die Darstellungen für die Behandlung des Umlaufvermögens bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters verwiesen werden.

3. Bilanzierung bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters

Im Folgenden soll die bilanziell problematische Fallgestaltung der Erhaltung und Erneuerung der Wirtschaftsgüter durch den Pächter erläutert werden (sog. Substanzerhaltung). Hierbei können die wesentlichen Austauschinteressen der Vertragspartner vereinfacht wie folgt skizziert werden⁴⁴⁹:

Der Pächter pachtet vom Verpächter dessen Betrieb. Es wird die Zahlung einer Barpacht vereinbart. Darüber hinaus verpflichtet sich der Pächter, den Betrieb instandzuhalten und wirtschaftlich bzw. technisch verbrauchte Anlagen auf seine Kosten zu ersetzen. Die im Rahmen dieser Verpflichtung angeschafften Wirtschaftsgüter sollen sofort in das Eigen-

Fälligkeit Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse in steuerlicher Sicht, 4. Auflage, 1979, S. 95 f; anders wohl Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 HGB Rz. 44.

449 Vgl. zu den vertragsrechtlichen Details dieses Vertragstypus S. 73 ff.

tum des Verpächters übergehen. Das im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandene Umlaufvermögen wird mit verpachtet, das heißt, der Pächter muss bei Beendigung des Pachtverhältnisses Wirtschaftsgüter gleicher Art, Menge und Güte zurückgeben. Im Gegenzug gewährt der Verpächter dem Pächter die Nutzung seines Unternehmens während der vereinbarten Pachtdauer und vereinnahmt den Pachtzins.

Die bilanzielle Handhabung von Betriebsverpachtungen mit den oben dargestellten Vertragsbedingungen orientiert sich in der Praxis quasi ausschließlich an den Bilanzierungsgrundsätzen für Verpachtungen, welche der Bundesfinanzhof in den o.g. Entscheidungen aufgestellt hat⁴⁵⁰. Diese Entscheidungen befassen sich sowohl mit der Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Pachtobjekts als auch der Berücksichtigung der Ansprüche und Verpflichtungen, die sich aus Erneuerungsvereinbarungen ergeben. Diese Urteile stellen weiterhin die Grundlage der gängigen Bilanzierungspraxis dar⁴⁵¹.

3.1. Bilanzierung beim Pächter

3.1.1. Anlagevermögen

Der Pächter darf die gepachteten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens weder bilanzieren noch abschreiben. Das gleiche gilt für die Ersatzbeschaffungen. Der Verpächter ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs sowohl bürgerlich-rechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer der Gegenstände des Pachtobjektes. Der Pächter hingegen ist Fremdbesitzer, d.h. sein Besitzrecht ist aus dem Eigentumsrecht des Verpächters lediglich abgeleitet.

450 Die Bilanzierungsgrundsätze der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind ausführlich bei Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 117 ff. dargestellt. Die im Folgenden dargestellten Zahlenbeispiele stimmen weitgehend mit denen Knoppes überein. Zu der jüngst ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811, mit einer abweichenden Behandlung des Substanzerhaltungsanspruches beim Verpächter, vgl. unten, S. 261 ff.

451 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 702 mit Hinweis auf neuere Rechtsprechung sowie die Verwaltungsauffassung, BMF vom 21.02.2002 IV A 6 – S 2132 – 4/02, BStBl I 2002, S. 262; HHR/Rosenberg, § 5 EStG Rz. 1400 ff.

Bilanzielle Berücksichtigung der Substanzerhaltungspflicht

Wegen der Verpflichtung zur Erhaltung und Erneuerung des Anlagevermögens muss der Pächter eine Rückstellung ratierlich mit Beginn der Pacht ansammeln. Auf einen Rückstand der Erneuerungsverpflichtungen im Sinne der Fälligkeit kommt es nicht an. Die Rückstellungsbildung wurde in den o.g. Urteilen zunächst unter dem Aspekt einer selbständig bewertungsfähigen Last gefordert. Im weiteren Fortgang wurde die Rückstellung mit unverändertem Inhalt mit einem Erfüllungsrückstand des Pächters begründet⁴⁵². Die Bemessung der Rückstellung richtet sich grundsätzlich nach den Wiederbeschaffungspreisen am jeweiligen Bilanzstichtag und ist in jährlich gleichen Beträgen vorzunehmen⁴⁵³. Die Erneuerungsverpflichtung ist hierbei für jedes einzelne Wirtschaftsgut getrennt zu erfassen. Für die Höhe der zur bildenden Rückstellung ist daneben von Bedeutung, ob der Pächter bei Pachtbeginn neue oder gebrauchte Wirtschaftsgüter übernimmt.

Übernahme neuer Wirtschaftsgüter

Übernimmt der Pächter bei Pachtbeginn ausnahmsweise ein neues Wirtschaftsgut, ist die Erneuerungsrückstellungen so zu bemessen, dass im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung der volle Wiederbeschaffungspreis erreicht wird. Eine Bindung an die vorherigen Anschaffungskosten des Verpächters besteht insoweit nicht, auch nicht an den konkreten Wert des Gegenstandes. Vielmehr geht es um den substanzerhaltenden Ersatz des auszuscheidenden Wirtschaftsguts durch ein neues Ersatzwirtschaftsgut. Insoweit fließen auch Preisänderungen aufgrund der Änderung der technischen Verhältnisse etc. in die Bemessung der Rückstellung ein. Nur auf dessen voraussichtlichen Kaufpreis ist bei der Bemessung der Rückstellung abzustellen. Dabei sind jedoch nur solche Wiederbeschaffungskosten rückstellungsfähig, die am jeweiligen Bilanzstichtag aufzuwenden

452 Vgl. BFH vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89.

453 Es sei denn, die Wiederbeschaffungskosten ändern sich im Zeitablauf. Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 121.

wären, das heißt, es sind nur bereits am Bilanzstichtag eingetretene Preissteigerungen berücksichtigungsfähig⁴⁵⁴. Darüber hinausgehende, weitere Preissteigerungen in der Zukunft bis zur tatsächlichen Durchführung der Ersatzbeschaffung sind nicht bewertungsrelevant.

Beispiel:

Der Pächter übernimmt eine neue Maschine, deren Wiederbeschaffungskosten € 100 000.- betragen. Die Nutzungsdauer sei 5 Jahre. Der Pächter muss der Rückstellung jährlich € 20 000.- zuführen. Steigt der Wiederbeschaffungspreis im 3. Jahr um 20 % auf € 120 000.-, so wäre die Rückstellung am dritten Bilanzstichtag nach obigen Grundsätzen korrekt mit 3/5 von € 120 000.-, d.h. € 72 000.- auszuweisen und in den beiden Folgejahren um je € 24 000.- aufzustocken. Im Ersatzzeitpunkt wäre dann ein Rückstellungsbetrag von € 120 000.- vorhanden.

Der Fehlbetrag von € 8 000.- aus der zu geringen Rückstellungszuführung der beiden ersten Jahre ist demgemäß nachzuholen.

Übernahme gebrauchter Wirtschaftsgüter

Bei der Übernahme gebrauchter Wirtschaftsgüter ist die Rückstellung so zu bemessen, dass im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung der Teil des Wiederbeschaffungspreises angesammelt ist, der dem Wertigkeitsgrad des Wirtschaftsguts bei Pachtbeginn entspricht.

Beispiel:

Der Pächter übernimmt ein Wirtschaftsgut, dessen Wiederbeschaffungspreis € 100 000.- und Nutzungsdauer 10 Jahre betragen. Bei Pachtbeginn ist es bereits zu 40 % abgenutzt und hat so einen Wertigkeitsgrad von 60 %. Der Pächter kann das Wirtschaftsgut plangemäß noch 6 Jahre nutzen. In dieser Zeit muss er eine Rückstellung in Höhe von 60 % des Wiederbeschaffungspreises, d. h. € 60 000.- in jährlichen gleichen Raten von € 10 000.- ansammeln.

454 Vgl. BFH vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89.

Für Preissteigerungen gelten die obigen Ausführungen.

Buchmäßiger Nachweis der Wirtschaftsgüter

Ein besonderes Problem bei der praktischen Durchführung der von der Rechtsprechung geforderten bilanziellen Abbildung von Betriebspachtverhältnissen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters ergibt sich aus folgenden Umständen. Einerseits muss für die Bemessung der Substanzerhaltungsrückstellung jedes einzelne Wirtschaftsgut getrennt erfasst werden. Weiterhin erfolgt die Anschaffung der einzelnen Ersatzwirtschaftsgüter in diesem Pachtmodell ausschließlich durch den Pächter, die bilanzielle Erfassung jedoch ausschließlich beim Verpächter. Eine ordnungsgemäße buchhalterische und bilanzielle Erfassung aller Wirtschaftsgüter sowie der weiteren Vertragspflichten und –ansprüche setzt deshalb eine detaillierte und enge Abstimmung zwischen Pächter und Verpächter voraus. In der Praxis hat sich zur Erfüllung der Pflichten eine listenmäßige bzw. EDV-unterstützte Dokumentation herausgebildet⁴⁵⁵. So muss zunächst der Verpächter alle Wirtschaftsgüter des Pachtobjektes bei Pachtbeginn aufnehmen und deren nähere Eigenschaften in einer erweiterten Anlagendatei festhalten. Diese Kartei kann sinnvollerweise aus einer ohnehin beim Verpächter geführten Anlagendatei abgeleitet werden. Da für die weitere bilanzielle Abwicklung der Betriebsverpachtung nach Maßgabe der Rechtsprechung zusätzliche Informationen erforderlich sind, muss diese Anlagenkartei folgende (zusätzlichen) Angaben enthalten: Genaue Bezeichnung des Wirtschaftsguts, die aktuellen Wiederbeschaffungskosten bei Pachtbeginn, Wertigkeitsgrad des Wirtschaftsguts bei Pachtbeginn, (voraussichtliche) Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Diese Kartei ist dem Pächter zu übergeben. Der Pächter benötigt die Kartei zunächst, zur Ermittlung der Rückstellung für seine Substanzerhaltungsverpflichtung. Aber weitergehend muss der Pächter in dieser Kartei alle Ersatzbeschaffungen aufnehmen. Zwar ist er hierfür mangels Aktivierung dieser Wirtschaftsgüter nicht buchführungspflichtig. Jedoch gehen die weiteren Daten mittelbar in die bei ihm bilanzrelevante Bemessung der Erneuerungsrückstellung an den nachfolgenden Bilanzstichtagen ein. Auch benötigt der Verpächter im weiteren Zeitablauf die Daten

455 Vgl. hierzu z.B. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 124 f.; Erhard, A-B-C der Rückstellungen und Rücklagen nach Handels- und Steuerrecht, 1977, S. 118 f.

zu der bei ihm erforderlichen Aktivierung der Ersatzbeschaffungen und zur Aktivierung seines Substanzerhaltungsanspruchs. Unter Berücksichtigung der Ersatzbeschaffungen muss die zusammengeführte Datei folgende Angaben enthalten: Genaue Bezeichnung des Wirtschaftsguts, die vollen Wiederbeschaffungskosten bei Pachtbeginn sowie an jedem folgenden Bilanzstichtag, Wertigkeitsgrad des einzelnen Wirtschaftsguts bei Pachtbeginn und an jedem folgenden Bilanzstichtag, Anschaffungskosten und Anschaffungszeitpunkt aller Ersatzbeschaffungen, Kennzeichnung aller ausgeschiedenen bzw. ersetzten Wirtschaftsgüter, Hinweise auf Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen, Zuführungsbeträge zur Substanzerhaltungsrückstellung je Wirtschaftsgut sowie den Gesamtbilanzwert der Substanzerhaltungsrückstellung.

Der Pächter muss dem Verpächter die entsprechende Kartei für dessen Bilanzierungszwecke zugänglich machen⁴⁵⁶. Soweit es während des Geschäftsjahres durch bedeutende Ersatzbeschaffungen zu nennenswerten Änderungen kommt, muss die Kartei fortlaufend ausgetauscht werden. Denn nur so kann der Verpächter seiner Verpflichtung zur laufenden Aufnahme neubeschaffter Wirtschaftsgüter sowie von Abgängen in seiner Buchhaltung nachkommen.

Bilanzierung nach Ersatzbeschaffung

Eine Ersatzbeschaffung löst für den Verpächter regelmäßig einen Abgang sowie gleichzeitig den Zugang eines neuen Wirtschaftsguts aus. Für den Pächter fallen durch den Erwerb eines neuen Wirtschaftsguts regelmäßig Wiederbeschaffungskosten in voller Höhe des Kaufpreises an. Auch hier ist zwischen dem Ersatz von in Neuzustand übernommenen und gebrauchten Wirtschaftsgütern zu unterscheiden.

Ersatz im Neuzustand übernommener Wirtschaftsgüter

Bei Ersatz von im Neuzustand übernommener Anlagegütern und sachgerechter Schätzung der zukünftigen Wiederbeschaffungskosten entsprechen sich die Erneuerungsrückstellung und die Wiederbeschaffungs-

456 Dieser Aspekt ist in den gängigen Formulärmustern für Betriebspachtverträge nicht enthalten, sollte aber in der Praxis konkret geregelt werden.

kosten im Ersatzzeitpunkt dem Wert nach. Die Wiederbeschaffungskosten werden gegen die gebildete Erneuerungsrückstellung „verrechnet“. Die Ersatzbeschaffung vollzieht sich ergebnisneutral. War die Rückstellung aufgrund falscher Schätzung der Wiederbeschaffungskosten zu gering bzw. zu hoch bemessen, ergibt sich zusätzlicher Aufwand bzw. Ertrag, der beim Pächter sofort ergebniswirksam wird.

Beispiel:

Der Pächter übernimmt ein neues Wirtschaftsgut. Die ursprünglichen Wiederbeschaffungskosten von € 100 000.- steigen nach zwei Jahren auf € 120 000.-, die Ersatzbeschaffung erfordert am Ende der Nutzungsdauer von 5 Jahren aber € 130 000.-. Die Rückstellung ist während der fünfjährigen Nutzung auf den Wert von € 120.000.- anzusammeln (davon am Ende des zweiten Jahres € 48.000.-). Bei Ersatz ist die Rückstellung in Höhe von € 120 000.- aufzulösen. Die Differenz von € 10 000.- ist beim Pächter sofort ergebnismindernd zu berücksichtigen.

Ersatz gebraucht übernommener Wirtschaftsgüter

Ersetzt der Pächter gebraucht übernommene Wirtschaftsgüter, so erreicht die Rückstellung im Ersatzzeitpunkt maximal eine dem Wertigkeitsgrad entsprechende Höhe des Wiederbeschaffungspreises. Die Ersatzbeschaffung erfordert aber Wiederbeschaffungskosten in voller Höhe des Kaufpreises. Im Gegenzug hierzu weist die Ersatzbeschaffung aber einen höheren Wertigkeitsgrad, nämlich wegen der Neuanschaffung, 100 %, auf. Die Verrechnung der Rückstellung gegen den Wiederbeschaffungspreis neutralisiert diesen nur teilweise. Um dennoch eine sofortige Ergebniswirkung des Restbetrags zu verhindern, muss der Pächter einen Wertausgleichsanspruch gegen den Verpächter aktivieren und so lange gleichmäßig auflösen, bis der Wertigkeitsgrad erreicht ist, den das ersetzte Wirtschaftsgut bei Pachtbeginn hatte. Sodann beginnt der Pächter wieder mit der Bildung einer Erneuerungsrückstellung in oben dargestellter Form. Für Differenzen, die sich aus einer unzutreffenden Bemessung der Rückstellung ergeben, gilt die gleiche Behandlung wie beim Ersatz neuer Wirtschaftsgüter.

Beispiel:

Der Pächter übernimmt ein Wirtschaftsgut mit einem Wertigkeitsgrad von 60 %, Wiederbeschaffungspreis von € 100 000.-, sowie einer Nutzungsdauer von 10 Jahren. Bei Ersatz nach der Restnutzungsdauer von 6 Jahren ist die Rückstellung mit € 60 000.- auszuweisen. Der Wiederbeschaffungspreis beträgt indes € 100 000.-. Die Rückstellung ist wiederum aufzulösen. Die Differenz von € 40 000.- ist als gesonderter Wertausgleichsanspruch gegen den Verpächter zu aktivieren.

Verwertung der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter

Der Prozess der Ersatzbeschaffung besteht nicht nur aus der Beschaffung eines neuen (Ersatz-) Wirtschaftsgutes. Vielmehr umfasst dieser Prozess auch die Verwertung und Beseitigung des zu ersetzenden Wirtschaftsgutes. Die einschlägigen Vertragsmuster sehen für diesen Teilausschnitt der Substanzerhaltungsverpflichtung regelmäßig keine besonderen Regelungen vor. Vielmehr wird in der Praxis der Betriebsverpachtung quasi stillschweigend unterstellt, daß die Verpflichtung des Pächters zur Substanzerhaltung auf eigene Kosten gleichzeitig das Recht umfaßt, mögliche Verwertungserlöse aus dem Abverkauf der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter für sich vereinnahmen zu dürfen. Dies obgleich der Verpächter Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter ist.

Vereinnahmt der Pächter im Rahmen der Verwertung der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter (Restwert-) Erlöse, stellen diese nach der gängigen Praxis bei ihm sofort zu realisierenden Ertrag dar⁴⁵⁷.

3.1.2. Umlaufvermögen

Der Pächter muss als wirtschaftlicher Eigentümer die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in seiner Bilanz mit dem Buchwert des Verpächters zum Zeitpunkt des Pachtbeginns aktivieren⁴⁵⁸. Da der Pächter aber regelmäßig verpflichtet ist, Umlaufvermögen in gleicher Art, Menge und

457 Vgl. hierzu z.B. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 128; BFH vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505.

458 Vgl. S. 239 ff.

Güte bei Pachtende zurückzugeben, muss er für diese sogenannte Sachwertschuld eine Rückstellung in gleicher Höhe passivieren. Die Verpflichtung zur Rückgabe stellt hierbei lediglich einen Gegenposten zu den auf der Aktivseite erfassten Wirtschaftsgütern dar, so dass sie diesen wertmäßig immer entsprechen muss. Verfügt der Pächter im weiteren Fortgang über die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, ist beim Einsatz ein entsprechender Abgang des Umlaufvermögens zu erfassen. Die Ersatzbeschaffung stellt demnach buchhalterisch einen (eigenen) Anschaffungsvorgang des Pächters dar. Er aktiviert die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten.

3.2. Bilanzierung beim Verpächter

Die Bilanzierung beim Verpächter stellt bislang die spiegelbildliche Behandlung der Erfassung beim Pächter dar.

3.2.1. Anlagevermögen

Der Verpächter muss alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in seiner Bilanz aktivieren und abschreiben. Hiervon betroffen sind sowohl die bei Pachtbeginn vorhandenen als auch die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter. Bei Ersatzbeschaffungen sind die Anschaffungskosten des Pächters für die Zugangsbewertung beim Verpächter maßgeblich.

Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruchs

Für den Anspruch des Verpächters auf Erneuerung der Wirtschaftsgüter musste er bislang einen so genannten Substanzerhaltungsanspruch in seiner Bilanz ausweisen. Die Höhe des Anspruchs wurde hierbei unter der fiktiven Beendigung des Pachtverhältnisses am Bilanzstichtag ermittelt. Das heißt, der Substanzerhaltungsanspruch richtete sich grundsätzlich nach den Wiederbeschaffungspreisen am jeweiligen Bilanzstichtag. Der Anspruch stimmte in der Praxis regelmäßig mit der Rückstellung des Pächters für diese Verpflichtung überein, was auch die Berücksichtigung

des Wertigkeitsgrads beinhaltet. Eine Rechtspflicht für einen korrespondierenden Ausweis bestand nicht⁴⁵⁹.

Beispiel:

Übergibt der Verpächter bei Pachtbeginn ein neues Wirtschaftsgut, dessen Wiederbeschaffungspreis € 100 000.- beträgt und das eine Nutzungsdauer von 5 Jahren hat, so mindert die ihm zustehende Abschreibung seinen Gewinn jährlich um € 20 000.-. Bei Annahme stabiler Preise aktiviert er jährlich einen Substanzerhaltungsanspruch von ebenfalls € 20 000.-. Eine Ergebniswirkung tritt nicht ein. Steigen die Wiederbeschaffungspreise für dieses Wirtschaftsgut allerdings beispielsweise einmalig um 20 % auf € 120 000.-, so muss er jährlich einen entsprechend höheren Anspruch von € 24 000.- ausweisen. Da die Abschreibungen wegen des Nominalwertprinzips weiterhin nur mit € 20 000.- ergebnismindernd zu Buche schlagen, tritt eine Gewinnrealisierung von € 4 000.- pro Jahr ein⁴⁶⁰.

Grundsätzlich galten diese Ausführungen auch bei gebraucht übernommenen Wirtschaftsgütern. Hier war der Substanzerhaltungsanspruch jedoch nur in prozentualer Höhe des Wertigkeitsgrades des Wirtschaftsgutes anzusetzen. Die jährliche Aufstockung des Substanzerhaltungsanspruchs war nicht mehr erforderlich, wenn das Wirtschaftsgut beim Verpächter bereits voll abgeschrieben war.

Beispiel:

Der Verpächter übergibt bei Pachtbeginn ein gebrauchtes Wirtschaftsgut, dessen Wertigkeitsgrad 60% beträgt, das heißt, das bereits zu 40% der Nutzungsdauer (= 4 Jahre) abgenutzt ist. Der Wiederbeschaffungspreis einer vergleichbaren neuen Maschine beträgt € 100 000.-. Bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 10 Jahren, mindert die ihm zustehende Abschreibung seinen Gewinn jährlich um € 10 000.-. Bei Annahme stabiler Preise aktiviert er jährlich einen Substanzerhaltungsanspruch von

459 Vgl. z.B. HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz. 300 ff.

460 Vgl. S. 261 ff.

ebenfalls € 10 000.- und hat nach Ablauf der Restnutzungsdauer von 6 Jahren einen Substanzerhaltungsanspruch von € 60 000.- angesammelt.

Diese jahrzehntelange Handhabung soll nunmehr durch eine jüngst ergangene Entscheidung des Bundesfinanzhofes überholt sein⁴⁶¹. Nach dieser neuesten Entscheidung wird eine Aktivierung der Forderung auf Substanzerhaltung beim Verpächter durch den Bundesfinanzhof verneint. Danach wäre das vorstehende Beispiel (ohne Preissteigerung) wie folgt zu modifizieren.

Beispiel:

Übergibt der Verpächter bei Pachtbeginn ein neues Wirtschaftsgut, dessen Wiederbeschaffungspreis € 100 000.- beträgt und das eine Nutzungsdauer von 5 Jahren hat, so mindert die ihm zustehende Abschreibung seinen Gewinn jährlich um € 20 000.-. Eine Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches scheidet aus. Da der Verpächter dennoch die Abschreibungen geltend macht, ergibt sich zumindest bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Durchführung der Ersatzbeschaffung bzw. Substanzerhaltung bei diesem im Vergleich zum status quo eine fortlaufende Gewinnminderung in Höhe der Abschreibungen.

Bilanzierung nach Ersatzbeschaffung

Die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter werden nach bisheriger Handhabung vom Verpächter mit den Anschaffungskosten des Pächters aktiviert. Gleichzeitig löst der Verpächter den Substanzerhaltungsanspruch auf. Für die Abschreibung der Wirtschaftsgüter beim Verpächter ergeben sich keine Besonderheiten. Soweit nach der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofes IV R 29/12⁴⁶² eine Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches unterbleibt, führt die Aktivierung des Wirtschaftsgutes bei Durchführung der Ersatzbeschaffung beim Verpächter ceteris paribus immer zu einer zusammengeballten Gewinnrealisierung beim diesem.

461 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811. Vgl. zur Ablehnung dieser Rechtsprechung unten, S. 261 ff.

462 Vgl. BFH v. 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811. Vgl. hierzu unten, S. 261 ff.

Ersatz im Neuzustand übernommener Wirtschaftsgüter

Die Wertigkeitsgrade bei Pachtbeginn und im Ersatzzeitpunkt stimmen in diesem Fall überein, d. h. betragen jeweils 100 %. Die Aktivierung mit den Anschaffungskosten des Pächters und die gleichzeitige Auflösung des Substanzerhaltungsanspruchs, der zum Wiederbeschaffungspreis ausgewiesen ist, vollziehen sich ergebnisneutral. Differenzen, die sich aus einer unzutreffenden Schätzung des Wiederbeschaffungspreises ergeben, werden sofort ergebniswirksam.

Beispiel:

Der Pächter ersetzt ein im Neuzustand übernommenes Wirtschaftsgut nach der üblichen Nutzungsdauer von 5 Jahren zu einem erwarteten Wiederbeschaffungspreis von € 100 000.-. Der Verpächter hat während der fünfjährigen Nutzung einen Substanzerhaltungsanspruch von € 100 000.- erworben. Die Aktivierung des Wirtschaftsgutes erfolgt zu € 100 000.- bei gleichzeitiger Auflösung des Anspruchs ergebnisneutral.

Die Frage der bilanziellen Abwicklung der Ersatzbeschaffung bzw. der tatsächlichen Durchführung der Substanzerhaltung ist in der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofes nicht angesprochen. Es ist jedoch meines Erachtens zu unterstellen, dass die Frage der rechtlichen und bilanziellen Zuordnung der tatsächlich durchgeführten Ersatzbeschaffungen mit der Entscheidung nicht angetastet werden sollte. Sicher ist dies indessen nicht. Die Entscheidung basiert maßgeblich auf der Überlegung, dass sich die Substanzerhaltungspflicht in diesen Fällen in der Sphäre des Pächters abspielt. Mit dieser Argumentation könnte man – wie bereits im Ergebnis der Reichsfinanzhof⁴⁶³ – zu dem Ergebnis gelangen, dass auch der Austausch der Wirtschaftsgüter bei weiterlaufendem Pachtverhältnis nur die Sphäre des Pächters berührt. Danach würden die Wirtschaftsgüter – entgegen der Eigentumszuordnung – bilanziell dem Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer zuzuordnen sein. Eine Aktivierung beim Verpächter schied dann vor Rückgabe bei Pachtende aus.

463 Dieser hatte sich auch maßgeblich auf diesen Aspekt bezogen, aber das wirtschaftliche Eigentum dem Pächter zugeordnet. Vgl. hierzu oben, S. 119 ff. sowie zur Erläuterung der neuerlichen Entscheidung des Bundesfinanzhofes unten, S. 261 ff.

Würde man der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofes eine derartige Folgewirkung beilegen, wäre im Ergebnis die Behandlung entsprechend der Grundsätze des Reichsfinanzhofs zum sogenannten „eingefrorenen Verpachtungsbetriebs“ hergestellt⁴⁶⁴. Hiervon ist meines Erachtens nicht auszugehen. Vielmehr dürfte die Entscheidung sich tatsächlich nur auf die Frage der Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches, nicht jedoch auf die bilanzielle Zuordnung der ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter selbst beziehen. Geht man dementsprechend davon aus, dass die Ersatzbeschaffungen entsprechend der vertraglichen Vereinbarungen und der bisherigen Rechtsprechung und Handhabung weiterhin beim Verpächter zu aktivieren sind, ist das vorstehende Beispiel (ohne Preissteigerungen) wie folgt zu modifizieren.

Beispiel:

Der Pächter ersetzt ein im Neuzustand übernommenes Wirtschaftsgut nach der üblichen Nutzungsdauer von 5 Jahren zu einem erwarteten Wiederbeschaffungspreis von € 100 000.-. Der Verpächter hat entsprechend der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofes während der fünfjährigen Nutzung keinen Substanzerhaltungsanspruch aktiviert. Die Aktivierung des Wirtschaftsgutes erfolgt zu € 100 000.- und führt zu einer einmaligen Ergebniserhöhung in gleicher Höhe. Im Ergebnis wird die bislang über die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches über die Nutzungsdauer verteilte Gewinnrealisierung in einem Zug nachgeholt.

Ersatz gebraucht übernommener Wirtschaftsgüter

Die Aktivierung erfolgt beim Verpächter in voller Höhe der Anschaffungskosten des Pächters. Gleichzeitig ist der Substanzerhaltungsanspruch aufzulösen. Da der Wertigkeitsgrad der Ersatzbeschaffung höher als jener des bei Pachtbeginn übernommenen Wirtschaftsguts ist und somit die Wiederbeschaffungskosten den Substanzerhaltungsanspruch übersteigen, ist zur Neutralisierung der Differenz beim Verpächter eine

464 Vgl. hierzu oben, S. 135 ff.

gesonderte Wertausgleichsverpflichtung zu passivieren. Der Ersatz vollzieht sich dann ebenfalls ergebnisneutral. Differenzen, die aus einer falschen Schätzung resultieren, sind wiederum sofort ergebniswirksam.

Beispiel:

Der Pächter übernimmt ein Wirtschaftsgut mit einer 10-jährigen Nutzungsdauer und einem Wertigkeitsgrad von 60 %, das heißt, 6 Jahren Restnutzungsdauer, dessen Wiederbeschaffungskosten bei Übernahme € 100 000.- betragen. Der Verpächter hat das Wirtschaftsgut nach diesen 6 Jahren voll abgeschrieben und dafür einen Substanzerhaltungsanspruch von € 60 000.- aktiviert. Nimmt der Pächter nun eine Ersatzbeschaffung für € 120.000.- vor, so ist das Wirtschaftsgut mit dem vollen Betrag i.H.v. € 120.000.- beim Verpächter zu aktivieren. Der Substanzerhaltungsanspruch von € 60.000.- deckt nun aber nicht 60 % des Wiederbeschaffungspreises ab. Die Differenz von € 12.000.-, die auf einem Schätzfehler der Wiederbeschaffungskosten beruht, ist beim Verpächter als Gewinn auszuweisen. Darüber hinaus muss er eine Wertausgleichsverpflichtung von € 48.000.- gesondert passivieren.

Die Wertausgleichsverpflichtung ist vom Verpächter gleichmäßig aufzulösen, bis das Wirtschaftsgut wiederum den Wertigkeitsgrad erreicht, den das ersetzte bei Pachtbeginn hatte — hier 60 %. Sodann beginnt er wieder mit der Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruchs nach obigen Grundsätzen.

Geht man entsprechend den obigen Ausführungen davon aus, dass die Ersatzbeschaffungen entsprechend der vertraglichen Vereinbarungen und der bisherigen Rechtsprechung und Handhabung weiterhin beim Verpächter zu aktivieren sind, ist das vorstehende Beispiel nach Maßgaben der o.g. neuen Entscheidung des Bundesfinanzhofes zum Substanzerhaltungsanspruch (ohne Preissteigerungen) wie folgt zu modifizieren. Hierbei wird unterstellt, dass die Grundsätze der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofes sich ausschließlich auf die Behandlung bzw. Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches aus der Nutzungsüberlassung beziehen, nicht jedoch auf die mögliche Forderung aufgrund von Unterschieden in der Wertigkeit der ersetzten Wirtschaftsgüter.

Beispiel:

Der Pächter übernimmt ein Wirtschaftsgut mit einer 10-jährigen Nutzungsdauer und einem Wertigkeitsgrad von 60 %, das heißt 6 Jahren Restnutzungsdauer, dessen Wiederbeschaffungskosten bei Übernahme € 100 000.- betragen. Der Verpächter hat das Wirtschaftsgut nach diesen 6 Jahren voll abgeschrieben. Ein Substanzerhaltungsanspruch wurde nicht aktiviert. Nimmt der Pächter nun eine Ersatzbeschaffung für wiederum € 100.000.- vor, so ist das Wirtschaftsgut mit dem vollen Betrag i.H.v. € 100.000.- beim Verpächter zu aktivieren. Es kommt zu einer Gewinnrealisierung von € 60.000.-. Darüber hinaus muss er eine Wertausgleichsverpflichtung von € 40.000.- gesondert passivieren.

Die Wertausgleichsverpflichtung ist vom Verpächter gleichmäßig aufzulösen, bis das Wirtschaftsgut wiederum den Wertigkeitsgrad erreicht, den das ersetzte bei Pachtbeginn hatte — hier 60 %.

Verwertung der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter

Da mögliche Verwertungserlöse in der Praxis durch den Pächter auf eigene Rechnung vereinnahmt werden, ergeben sich hinsichtlich des Veräußerungserlöses für den Verpächter keine unmittelbaren Konsequenzen. Hat allerdings das zu ersetzende Wirtschaftsgut im Ersatzzeitpunkt beim Verpächter noch einen Restbuchwert, so ist dieser zu Lasten des laufenden Ergebnisses auszubuchen⁴⁶⁵.

3.2.2. Umlaufvermögen

Der Verpächter darf das verpachtete Umlaufvermögen nicht in seiner Bilanz ausweisen. Da er aber am Ende der Pacht das Umlaufvermögen zurückerhält, muss er hierfür einen Anspruch auf Rückgewähr aktivieren. Da die Bilanzierungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs die Bewertung des Anspruchs offenlassen, ist streitig, ob dieser mit dem Buchwert oder

465 Vgl. hierzu z.B. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 137.

mit dem Wiederbeschaffungswert im Zeitpunkt der Hingabe anzusetzen ist⁴⁶⁶.

Früher überwog die Meinung, der Anspruch sei mit den Wiederbeschaffungskosten der hingegebenen Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn zu aktivieren, was den wirtschaftlichen Eigentumsübergang konsequenterweise dem normalen Erwerb gleichstellte. Der Ersatz des Umlaufvermögens durch den Pächter, der regelmäßig zu höheren Wiederbeschaffungspreisen erfolgt, habe allerdings auf die Höhe des Anspruchs keine Auswirkungen mehr, weil diese Wertänderungen beim Verpächter keinen realisierten Gewinn darstellten. Die gegenteilige Meinung ging davon aus, es liege trotz wirtschaftlichen Eigentums des Pächters kein Veräußerungsgeschäft vor und trat deshalb für eine Aktivierung in Höhe des Buchwertes ein. Die höheren Wiederbeschaffungskosten wirken sich dieser Meinung zufolge auf die Höhe des Anspruchs nicht aus. Da der Bundesfinanzhof die Überlassung des Umlaufvermögens im Ergebnis als ein Sachdarlehen einstufte, ist auf die zwischenzeitliche Rechtsprechung des Gerichts zu Sachdarlehen hinzuweisen. Danach tritt durch die Vereinbarung eines Sachdarlehens keine Gewinnrealisierung ein⁴⁶⁷.

466 Vgl. hierzu und zum Folgenden die Nachweise bei Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 138 ff.

467 Vgl. BFH vom 06.12.1984 IV R 212/82, BStBl II 1985, S. 391; BFH vom 30.01.1986 IV R 130/84, BStBl II 1986, S. 399; BMF vom 21.02.2002 IV A 6 – S 2132 – 4/02, BStBl I 2002, S. 262.

Teil 2 Ausgewählte Bilanzierungsfragen bei Betriebsverpachtungen

§ 6 Gewinnermittlung bei Betriebsverpachtung

Den Ausgangspunkt für die sachgerechte, bilanzielle Behandlung von Betriebsverpachtungen stellt die Frage der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht von Verpächter und Pächter dar. Hierbei gilt es jeweils zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungspflicht zu unterscheiden.

1. Handelsrechtliche Buchführungspflicht

1.1. Verpächter

1.1.1. Einzelkaufmann und Personengesellschaft

Nach § 238 HGB sind Kaufleute zur Führung von Büchern und Erstellung von Abschlüssen verpflichtet, wenn diese ein Handelsgewerbe betreiben. Handelsgewerbe ist danach jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). Es ist also zu klären, ob ein Verpächter eines Gewerbebetriebs als Kaufmann im Sinne der §§ 1 ff. HGB anzusehen ist und ob die Verpachtung eine Betriebs ein Handelsgewerbe darstellt. Eine Differenzierung zwischen Einzelunternehmern und Personengesellschaften ist hierbei nicht erforderlich, da Personengesellschaften keine Kaufleute Kraft Rechtsform darstellen und für sie insoweit die gleichen Beurteilungskriterien gelten (§ 6 Abs. 1 HGB)⁴⁶⁸. Bei Personenhandelsgesellschaften ist allerdings die Gesellschaft als Kaufmann zur Buchführung verpflichtet. Die Kaufmannseigenschaft kann auch durch Eintragung erlangt werden (§ 2

468 Allerdings wird für die Rechtslage nach dem Handelsrechtsreformgesetz für Zeiträume ab 1998 auch die Auffassung vertreten, dass eingetragene Personenhandelsgesellschaften ggf. als Formkaufleute anzusehen sind, vgl. z.B. Karsten Schmidt in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1999, § 6 Rz. 3.

HGB). Dies setzt jedoch für Einzelpersonen voraus, dass ein gewerbliches Unternehmen per se vorliegt⁴⁶⁹.

Ein Gewerbe im Sinne des Gesetzes „ist jede selbständige und berufsmäßige wirtschaftliche, nicht künstlerische, wissenschaftliche oder freiberufliche Tätigkeit, die auf Gewinnerzielung durch einen auf Dauer gerichteten Geschäftsbetrieb abzielt“⁴⁷⁰. Für die Ausfüllung dieses Gewerbebegriffs kommt es auf das nachhaltige Angebot von Waren oder Leistungen am Markt an, wobei aber auch die Belieferung eines einzigen Großabnehmers als Markttätigkeit ausreichen kann⁴⁷¹. Im Normalfall ist eine Markttätigkeit in diesem Sinne jedoch nur dann gegeben, wenn sich das Angebot an eine unbestimmte Anzahl von Personen richtet⁴⁷². Die reine Verwaltung eigenen Vermögens stellt jedoch nach einhelliger Ansicht keine Markttätigkeit in diesem Sinne dar⁴⁷³. Dies gilt selbst dann, wenn beispielsweise eine Grundstücksverwaltung „kaufmännisch“ organisiert ist. Zwar kann eine am Markt betriebene vermietende oder verpachtende Tätigkeit in Einzelfällen grundsätzlich gewerblicher Art sein, wenn diese planmäßig betrieben wird. Dabei ist es auch unerheblich, ob sie die Haupteinnahmequelle des Inhabers darstellt. Entscheidend ist vielmehr, ob durch die anbietende Tätigkeit eine unternehmerische Aktivität entwickelt wird⁴⁷⁴. Im Ergebnis kommt es also darauf an, ob die Tätigkeit nach ihrem Gesamtbild dem Typusbegriff im Sinne einer am Markt aktiven Unternehmerpersönlichkeit entspricht.

Danach geht die wohl herrschende Meinung davon aus, dass die Verpachtung eines Betriebes keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Handelsrechts begründet⁴⁷⁵. Dies gilt sowohl für die Verpachtung eines Betriebes

469 Vgl. Karsten Schmidt in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1999, § 2 Rz. 8. Für Personengesellschaften vgl. ebd. § 6 Rz. 1 ff.

470 Vgl. Karsten Schmidt in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1999, § 1 Rz. 23 m.w.N. zur Rechtsprechung.

471 Vgl. ebd., Rz. 24.

472 Vgl. Winkeljohann/Henckel, Beck Bil-Komm, 10. Auflage, 2016, § 238 Anm. 13.

473 Karsten Schmidt in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1999, § 1 Rz. 24.

474 Vgl. ebd., Rz. 26.

475 Vgl. z.B. Heinemann in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 1000; Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebs-

durch einen ehemaligen Einzelunternehmer als auch durch eine Personenhandelsgesellschaft. Denn mit der Verpachtung gibt der Kaufmann seine werbende Tätigkeit am Markt auf. Er hat fortan nur noch einen einzigen Geschäftspartner, mit dem er ein einziges Geschäft – den Pachtvertrag – abschließt⁴⁷⁶. Übt der Pächter fortan keine gewerbliche Tätigkeit mehr aus, verliert er seine Eigenschaft als Kaufmann.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)⁴⁷⁷ wurde für Kaufleute erstmals eine Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht eingeführt. Gemäß § 241 a HGB in der Fassung nach dem Bürokratieentlastungsgesetz⁴⁷⁸ brauchen Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als € 600.000 Umsatzerlöse und € 60.000 Jahresüberschuss aufweisen, die §§ 238 bis 241 HGB nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die vorstehenden

aufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 93; Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse in steuerlicher Sicht, 4. Auflage, 1979, Tz. 655; A. A. Oppenländer, Die Unternehmenspacht, 1974, S. 181 ff. Er will den Verpächter eines Betriebs in jedem Fall als Kaufmann behandelt wissen. Im Falle der Betriebsaufspaltung soll nach der wohl h.M. die verpachtende Besitzgesellschaft auch handelsrechtlich uneingeschränkt zur Buchführung verpflichtet sein, vgl. z.B. Bentler, Das Gesellschaftsrecht der Betriebsaufspaltung, Baden-Baden, 1986, S. 49 ff.; Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Aufl., Heidelberg, 1985, Tz. B 7; ders., BB 1976, S. 641 f.; Carlé in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 159 ff. m. w. N.; Schulze-Osterloh, ZGR 1983, S. 150 f.; a.A. Karsten Schmidt, DB 1988, S. 897 ff.; ders. In: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 1999, § 1 Rz. 24.

476 Die Anwendung der handelsrechtlichen Normen, die nach allgemeinem Verständnis auf eine Erleichterung der massenhaften Umsatzgeschäfte der Gewerbetreibenden zielt und zu diesem Zweck strengere Regelungen als das bürgerliche Recht vorsieht, ist deshalb im Falle der Betriebsverpachtung nicht gerechtfertigt; so K. Schmidt, DB 1971, S. 2345 (2347).

477 Gesetz vom 25.05.2009, BGBl I 2009, S. 1102; zu den Einzelheiten der Vorschrift vgl. z.B. Winkeljohann/Lawall, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 241 a Rz. 1 ff.

478 Bürokratieentlastungsgesetz vom 28.07.2015, BGBl I, S. 1400, in Kraft getreten ab 01.01.2016.

Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden⁴⁷⁹. Für kleinere Pachtunternehmen kann die handelsrechtliche Buchführungspflicht auch unter diesem Aspekt vielfach entfallen.

Die Frage, ob die Durchführung von Ersatzbeschaffungen durch den Verpächter für diesen eine gewerbliche Tätigkeit darstellen kann, soll hier nicht weiter verfolgt werden⁴⁸⁰.

Da demnach eine Kaufmannseigenschaft des Verpächters regelmäßig nicht gegeben ist, kommt eine handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238 HGB nicht in Betracht.

1.1.2. Kapitalgesellschaft

Tritt eine Kapitalgesellschaft als Verpächterin auf, gilt für die Buchführungspflicht Folgendes. Kapitalgesellschaften sind Kaufleute kraft Rechtsform (§§ 13 Abs. 3 GmbHG, 3 Abs. 1 AktG). Sie sind deshalb ohne weiteres zur Führung von Büchern gemäß § 238 HGB verpflichtet⁴⁸¹.

479 Unklar ist derzeit, wie die Aufzeichnungen bei Befreiung von Buchführungspflicht nach § 238 HGB geführt werden können. Allgemein wird davon ausgegangen, dass in diesem Fall eine Rechnung in Anlehnung an die Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG geführt werden kann; Winkeljohann/Lawall in Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 241 a Rz. 7; Ellerich in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 08/2010, § 241a HGB Rz. 15 ff.

480 Für diesen eher seltenen Fall wird die Ansicht vertreten, dass die Vornahme der Ersatzbeschaffungen eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, wenn sie einen erheblichen Umfang annimmt und so einen eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Vgl. z. B. Bentler, Das Gesellschaftsrecht der Betriebsaufspaltung, Baden-Baden, 1986, S. 49 ff.; Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1985, Tz. B 6 ff.; ders., BB 1976, S. 641; Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 50.

481 Vgl. z. B. Winkeljohann/Henckel, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 238 Anm. 28; Drüen in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 238 Rz. 4.

1.2. Pächter

1.2.1. Einzelunternehmer und Personengesellschaften

Das Betreiben des gepachteten Betriebes dürfte in allen Fällen ein Handelsgewerbe im Sinn des § 1 Abs. 2 HGB darstellen, da bewegliche Sachen angeschafft und später veräußert werden. Der Pächter ist dann ohne weiteres Kaufmann, es sei denn, sein Betrieb erfordert nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 Abs. 2 HGB). Ist der Pächter eine Personenhandelsgesellschaft, gelten die Ausführungen analog (§ 6 Abs. 1 HGB). Im Übrigen wird auf die vorstehenden Ausführungen zur Buchführungspflicht des Verpächters verwiesen.

1.2.2. Kapitalgesellschaft

Wird der Betrieb des Pächters in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt, dies ist typisch für Betriebsaufspaltungen, so ist die Kaufmannseigenschaft und somit die Buchführungspflicht ebenfalls unproblematisch gegeben⁴⁸².

2. Steuerrechtliche Buchführungspflicht

2.1. Allgemeines

Das Steuerrecht unterscheidet hinsichtlich der Buchführungs- und Bilanzierungspflichten in eine abgeleitete (§ 140 AO) und eine originär steuerliche (§ 141 AO) Buchführungspflicht. Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtung, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen (§ 140 AO). Die außersteuerlichen Verpflichtungen gelten somit ohne weiteres auch für das Besteuerungsverfahren. Lediglich für Steuerpflich-

482 Vgl. vorstehend.

tige, die nicht nach anderen Gesetzen zur Führung von Büchern verpflichtet sind, schafft § 141 AO eine eigenständige Buchführungspflicht, der insoweit nur subsidiäre Bedeutung zukommt⁴⁸³.

2.2. Verpächter

Wie dargestellt, kommt der abgeleiteten Buchführungspflicht (§ 140 AO) für den Verpächter kaum Bedeutung zu. Die Verpflichtung zur Führung von Büchern für das Besteuerungsverfahren ergibt sich für Verpächter von Betrieben vielmehr allein aus § 141 AO⁴⁸⁴. Sie greift ein, wenn der Jahresumsatz einschließlich steuerfreier Umsätze € 600.000.- oder der Gewinn aus Gewerbebetrieb € 60.000.- überschreitet. Wird ein Merkmal überschritten, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen (§ 141 Abs. 1 S. 1 AO). Für die Gewinnermittlung gelten die Regelungen des Handelsgesetzbuches (§§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 HGB und die §§ 243 bis 256 HGB) sinngemäß (§ 141 Abs. 1 S. 2 AO). Die Verpflichtung ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO). Die Buchführungspflicht trifft den gewerblichen Unternehmer⁴⁸⁵ und zwar für jeden einzelnen Betrieb⁴⁸⁶. Im Falle einer Gesellschaft ist diese selbst zur Buchführung verpflichtet, nicht jedoch die einzelnen Gesellschafter⁴⁸⁷.

Ein großer Teil des Schrifttums geht ohne weitere Auseinandersetzung mit dem Befund, dass der Verpächter der Art nach nur noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht, davon aus, dass der Verpächter ohne weiteres verpflichtet ist, den Gewinn durch Bestandsvergleich zu

483 Vgl. z.B. Görke in: HHSp, AO/FGO, § 141 AO, Rz. 6; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 Rz. 1; Dißars in: Schwarz, AO, § 141 Rz. 3.

484 Vgl. Korn in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 486.

485 Vgl. z.B. Görke in: HHSp, § 141 AO, Rz. 10ff.; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 Rz. 3f.; Dißars in: Schwarz, AO, § 141 Rz. 6.

486 Vgl. z.B. Görke in: HHSp, § 141 AO, Rz. 24ff.; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 Rz. 4; Dißars in: Schwarz, AO, § 141 Rz. 13 f.

487 Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 Rz. 3, Dißars in: Schwarz, AO, § 141 Rz. 7 f.

ermitteln⁴⁸⁸. Selbst wenn man im Falle des fortgesetzten Verpachtungsbetriebs im Sinne des Verpächterwahlrechts mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für den Verpächter für einkommensteuerliche Zwecke Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterstellt, kann dieses Ergebnis meines Erachtens nicht ohne weiteres auf die Frage der Gewinnermittlungsart übertragen werden.

So ist zunächst denkbar, dass der Verpächter bei kleinerem Betrieb auch vor Verpachtung für seinen Betrieb weder handelsrechtlich, noch nach den einschlägigen Normen der Abgabenordnung zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich verpflichtet war, sondern seinen Gewinn zulässigerweise als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelte. In diesem Fall ist nicht ersichtlich, warum er trotz nicht vorliegender Betriebsaufgabe zu einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) übergehen muss. Vielmehr kann er auch weiterhin seine Einkünfte meines Erachtens gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermitteln.

Zudem ist Folgendes zu berücksichtigen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG⁴⁸⁹ erfolgt die Ermittlung der Einkünfte zwar zunächst nur über die Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben unter zusätzlicher Berücksichtigung der Absetzungen für Abnutzung bei bestimmten Wirtschaftsgütern. Für die Behandlung der einzelnen Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen gelten im Grunde die gleichen Regeln wie bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Die für den Betrieb eingesetzten Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen, Forderungen und Schulden entstehen auch bei dieser Gewinnermittlungsart als Betriebsvermögen. Wertänderungen in den Wirtschaftsgütern wirken sich jedoch erst dann aus, wenn diese zu Geldzu- oder -abflüssen führen. Im Ergebnis deckt sich das kumulierte Ergebnis der

488 So z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 701; Richter in: Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Auflage, 1979, Tz. 1002; für die Betriebsaufspaltung, Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 15 Rz. 869; ebenso offensichtlich Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, 1994, H 52.

489 Vgl. hierzu z.B. Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Auflage, 2016, § 4 Rz. 370 ff.

Gewinnermittlung durch Überschussrechnung in der Totalperiode mit dem kumulierten Ergebnisausweis bei Bestandsvergleich.

Die generelle Ablehnung der Gewinnermittlung bei Betriebsverpachtung durch Überschussrechnung entspringt offensichtlich der Befürchtung, durch diese Gewinnermittlungsart könnte die Kontrolle für die Versteuerung späterer Veräußerungsgewinne gewerblichen Vermögens erschwert werden. Zwar ist zuzugestehen, dass bei der Gewinnermittlung mittels Überschussrechnung in der Praxis vielfach das Augenmerk nicht auf das Nachhalten der Bestände bzw. eingesetzten Produktionsmittel gelegt wird. Dabei kann tatsächlich nach langjähriger Verpachtung und Überschussermittlung der Eindruck entstehen, es handele sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit der Folge, dass Vermögensumschichtungen nicht mehr der Besteuerung unterlägen. Dies ist jedoch ein praktisches, kein steuerrechtliches Problem. Geht man mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes davon aus, dass die Einkünfte bei nicht erklärter Betriebsaufgabe Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, ist auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung eine Verhaftung der stillen Reserven gewährleistet. In Fällen des Strukturwandels hat der Bundesfinanzhof demgemäß auch mehrfach entschieden, dass der Übergang von der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zur Überschussrechnung für sich genommen keine Betriebsaufgabe oder Entnahmehandlung darstellt und die stillen Reserven verhaftet bleiben⁴⁹⁰.

Insoweit muss meines Erachtens – entgegen der ganz überwiegenden Meinung – auch in Fällen, in denen der Verpächter vor der Betriebsverpachtung den Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt hat, für ihn ein Übergang zur Überschussrechnung im Rahmen der allgemeinen Vorschriften (§§ 140, 141 AO) möglich sein.

2.3. Pächter

Unproblematisch ist wiederum die Beantwortung der Frage der steuerlichen Buchführungspflicht des Pächters. Der Pächter ist regelmäßig

490 Grundlegend BFH vom 29.10.1981 IV R 138/78, BStBl II 1982, S. 381; BFH vom 23.11.1995 IV R 34/94, BFH/NV 1996, S. 398; Kauffmann in Frotscher, EStG, § 16 Rz. 136; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Auflage, 2016, § 16 Rz. 177.

schon handelsrechtlich zur Führung von Büchern verpflichtet. Diese Aufzeichnungen gelten dann ohne weiteres auch für das Besteuerungsverfahren (§ 140 AO).

Aber auch unabhängig hiervon ist der Pächter steuerlich i.d.R. zur Buchführung verpflichtet, wenn der Verpächter mit seinem laufenden Betrieb der steuerlichen Buchführungspflicht unterlag (§ 141 Abs. 3 AO). Nach dieser Regelung geht die Buchführungspflicht auf denjenigen über, der den Betrieb im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter übernimmt. Ein Hinweis auf den Beginn der Buchführungspflicht durch das Finanzamt gemäß § 141 Abs. 2 AO ist in diesem Fall nicht erforderlich. Das Gesetz wurde eigens wegen des Übergangs der Buchführungspflicht bei Pachtverhältnissen neu gefasst⁴⁹¹, da vorher ein Übergang der Buchführungspflicht nicht automatisch erfolgte⁴⁹². Eine Betriebsverpachtung erfüllt daher als eine Übernahme des betrieblichen Organismus im Ganzen regelmäßig die Voraussetzungen des geänderten § 141 Abs. 3 AO für den Übergang der steuerlichen Buchführungspflicht ohne weiteres⁴⁹³. Eine Ausnahme kann sich ergeben, wenn der Verpächter aufgrund der Größenverhältnisse des Betriebes nicht selbst zur Buchführung verpflichtet war, sondern seinen Gewinn durch Überschussrechnung ermitteln konnte. In diesem Fall kann sich für den Pächter aus der Regelung des § 141 Abs. 3 AO selbst keine Verpflichtung zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ergeben. In diesem Fall ergibt sich diese allenfalls in der Person des Pächters nach den Regelungen des § 141 Abs. 2 AO. Es wird insoweit auf die obigen Ausführungen verwiesen.

491 Gesetz vom 25.06.1980, BGBl I, 732.

492 Vgl. BFH vom 21.04.1983 IV R 80/80, BStBl II 1983, S. 617.

493 Vgl. BFH vom 29.11.1984 IV R 258/82, BStBl II 1986, S. 431; Dißars in: Schwarz, AO, § 141 Rz. 54 ff.

1. Allgemeines

In den vorangegangenen Abschnitten wurden die bürgerlich-rechtlichen Grundlagen von Betriebsverpachtungen einerseits und die Grundlagen der bilanziellen Gewinnermittlung schwebender Geschäfte nach Handels- und Steuerrecht andererseits dargestellt. Hierauf aufbauend soll im Folgenden versucht werden, die bei Betriebsverpachtungen im Wesentlichen auftauchenden Bilanzierungsprobleme zu lösen.

Wie oben bereits dargelegt, resultieren aus den gängigen Abreden über die Erhaltung der Pachtobjekte insbesondere zwei grundlegende Bilanzierungsprobleme. Zum einen die bilanzielle Zuordnung der Wirtschaftsgüter, wobei sowohl die Zuordnung der bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter als auch der Ersatzbeschaffungen zu berücksichtigen ist. Zum anderen gilt es, die Frage der bilanziellen Berücksichtigung der Verpflichtungen zum Ersatz dieser Wirtschaftsgüter und der damit zusammenhängenden Vermögensänderungen zu klären. Für die bilanzielle Erfassung der Wirtschaftsgüter und der vertraglichen Ersatzpflichten einschließlich der damit zusammenhängenden Zahlungen und Vermögensänderungen ist meines Erachtens grundlegend, dass beide Problemkreise getrennt behandelt werden müssen. Regelmäßig werden Wirtschaftsgüter vom Eigentümer genutzt. Die Erhaltung und der Ersatz der Wirtschaftsgüter sind dann allein von seiner eigenen zukünftigen Entscheidung abhängig. Er kann zu einem Ersatz nicht gezwungen werden, vielmehr besteht nur eine „ökonomische“ Erhaltungspflicht. Da keine Drittverpflichtung vorliegt, ist in diesen Fällen eine explizite bilanzielle Berücksichtigung der Erhaltung nach ganz herrschender Meinung nicht vorgesehen. Der Werteverzehr wird allein durch die Abschreibungen berücksichtigt, welche unauflöslich an die bilanzielle Zurechnung der Wirtschaftsgüter gebunden sind. Eine Zusammenfassung von bilanzieller Zuordnung der Wirtschaftsgüter einerseits und der Berücksichtigung der Erhaltungspflicht über die Abschreibungen andererseits ist meines Erachtens in diesen „Normalfällen“ durchaus sachgerecht. Bei den Ersatzverpflichtungen im Rahmen der Betriebsverpachtungen ist aber eine grundsätzlich andere Ausgangssituation gegeben. Die Einheit von Eigentum beziehungsweise bilanzieller Zuordnung der Wirtschaftsgüter

und „ökonomischer“ Erhaltungspflicht ist durch die Vertragsabreden aufgehoben. Die Erhaltungspflichten beziehen sich in diesen Fällen regelmäßig ausschließlich auf die Erhaltung fremder Wirtschaftsgüter. Die Erhaltungspflicht stellt eine rechtlich voll wirksame Drittverpflichtung dar. Die Erhaltung ist nicht mehr, wie im „Normalfall“, allein von den zukünftigen Entscheidungen des Erhaltungspflichtigen abhängig. Der Erhaltungspflichtige ist durch Vertrag zur Durchführung der entsprechenden Maßnahmen gezwungen. Eine gesonderte bilanzielle Erfassung der Erhaltungspflicht ist deshalb in diesen Fällen zwingend notwendig.

Der erste Problemkreis bei der bilanziellen Behandlung von Pachtverhältnissen ist in der Klärung der Frage zu sehen, wer die einzelnen Wirtschaftsgüter des Pachtobjekts in seiner Bilanz aufnehmen muss. Eine Differenzierung zwischen Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung kann bei dieser Grundfrage nicht erfolgen. Ausgangspunkt für die weitere Überlegung ist dabei der Befund, dass für die Frage der bilanziellen Zuordnung des Anlagevermögens sowohl die Rechtsprechung als auch das Schrifttum im Zeitablauf immer wieder zu diametralen Ergebnissen gekommen ist und sich die Gegenpositionen auch heute noch gegenüberstehen. Bei gleicher Ausgangslage wird einerseits die Aktivierung der verpachteten Gegenstände entweder beim Verpächter oder aber beim Pächter, jeweils als dem vermeintlichen wirtschaftlichen Eigentümer gefordert⁴⁹⁴. Es wird somit deutlich, dass eine sachgerechte Beurteilung der bilanziellen Zuordnung der Wirtschaftsgüter von einer Auseinandersetzung mit dem Begriff des sogenannten wirtschaftlichen Eigentums abhängig ist. Es muss mit anderen Worten herausgefunden werden, ob und welche Unterschiede beziehungsweise Gemeinsamkeiten zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum bestehen und wie sich diese im konkreten Anwendungsfall – der Verpachtung – auf die bilanzielle Darstellung auswirken.

Zu diesem Zweck sollen zunächst einige in der Literatur vorgeschlagene Umschreibungen des wirtschaftlichen Eigentums kurz vorgestellt werden. Im Anschluss hieran werden die typischerweise als wirtschaftliches

494 Vgl. S. 135 ff.

Eigentum bezeichneten Tatbestände kurz analysiert und auf Gemeinsamkeiten hin untersucht. Denn nach verbreitetem Verständnis muss die Zuordnung von Wirtschaftsgütern aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums auf zweifelsfreie Fälle beschränkt bleiben⁴⁹⁵.

2. Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

2.1. Gesetzliche Regelungen

Das Problem der Zuordnung von Wirtschaftsgütern in Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Eigentumslage beschäftigt Handels- und Steuerrecht seit jeher. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums ist ursprünglich im Steuerrecht geprägt worden⁴⁹⁶, doch hat er auch über die Grenzen des Steuerrechts hinaus Bedeutung für die handelsrechtliche Bilanzierung erlangt. Auch hier ist eine Aktivierung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit möglich und gebräuchlich. Durch das BilMoG wurde das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung – ohne inhaltlichen Änderung – als kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung in das HGB aufgenommen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB). Für die folgenden Ausführungen muss eine Unterscheidung für Handels- und Steuerbilanz nicht erfolgen, da insoweit eine Deckungsgleichheit zwischen der wirtschaftlichen Zurechnung nach Handels- und Steuerrecht (§ 39 AO) besteht⁴⁹⁷. Die letztgenannte Regelung umschreibt das wirtschaftliche Eigentum folgendermaßen: „Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen“ (§ 39 Abs. 1 S. 1 AO).

Das wirtschaftliche Eigentum wird regelmäßig als Ausprägung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht dargestellt.

495 So z.B. Offerhaus, BB 1983, S. 870 (871).

496 Vgl. Knapp, DB 1971, S. 685 ff., weist auch auf die ursprüngliche rein substanzsteuerliche Relevanz des Begriffes hin. A.A. Haarmann, StbJb 2006/2007, S. 253 (255).

497 Vgl. Herzig/Briesemeister, DB 2009, S. 926 (928). Deshalb ist die Diskussion um den Vorrang von § 39 AO vor den GoB – über § 5 Abs. 1 EStG – in diesem Bereich meines Erachtens weitgehend überflüssig. Vgl. hierzu Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 151; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 510 ff.

Der Begriff des Wirtschaftlichen darf hierbei jedoch nicht missverstanden werden. Wenn auch der ökonomische Gehalt von bestimmten Sachverhaltsgestaltungen gewürdigt wird, so ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise dennoch eine rein rechtliche Betrachtung⁴⁹⁸. Es geht hierbei im Wesentlichen nur darum, die relevanten Gemeinsamkeiten verschiedener Gestaltungsmöglichkeiten zu ergründen und bei ausreichender Übereinstimmung für diese Fälle die gleichen Rechtsfolgen herbeizuführen. Für die Aktivierung von Wirtschaftsgütern mittels wirtschaftlichen Eigentums bedeutet dies meines Erachtens Folgendes. Nur wenn bei den typischen Erscheinungsformen des wirtschaftlichen Eigentums gewisse gleichbleibende Strukturmerkmale erkennbar sind, kann eine Ausweitung der Anwendung auf andere Fälle in Betracht kommen. Diesen müssen dann die wesentlichen Strukturmerkmale ebenfalls zu Eigen sein⁴⁹⁹. In der Regel folgt das wirtschaftliche Eigentum dem zivilrechtlichen (§ 39 Abs. 1 AO). Dies ist immer dann der Fall, wenn die üblicherweise mit der Eigentümerstellung verbundenen Rechte und Pflichten vom Eigentümer selbst wahrgenommen werden⁵⁰⁰. Es gibt aber auch Fälle, in denen die mit dem Eigentum verbundenen Verfügungsrechte teilweise von Dritten ausgeübt werden⁵⁰¹. So kann beispielsweise der Eigentümer einen Gegenstand vorübergehend verpachten. Die Dispositionen bezüglich des wirtschaftlichen Einsatzes werden dann teilweise vorübergehend vom Pächter getroffen. Zudem kann er sich zur Übernahme von Pflichten bereit erklären, die regelmäßig vom Eigentümer erfüllt werden. Zu denken ist hier wiederum speziell an Erhaltungspflichten. Auf dieses Auseinanderfallen von Eigentümerstellung und Dispositionsbefugnissen oder Pflichten stellen auch die in der Literatur vorgeschlagenen Begriffsabgrenzungen regelmäßig ab⁵⁰². Im Endeffekt zielen sie darauf, die durch Vertragsabreden herbeigeführte Auflösung von Eigentumsstellung und Dispositionsbefugnis beziehungsweise Lastentragung für Zwecke der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes wieder rückgängig zu machen. Insbesondere wohl auch deshalb, weil so die oben angedeutete, konventions-

498 Vgl. so zutreffend Beisse, StuW 1984, S. 1 (10); Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2021).

499 Zur Bedeutung von Strukturmerkmalen in diesem Zusammenhang vgl. bereits Döllner, BB 1971, S. 535 (536).

500 Zur Bedeutung dieser „Grundkonstellation“ vgl. auch Haarmann, StbJb 2006/2007, S. 255 f.

501 Vgl. hierzu: Werndl, Das wirtschaftliche Eigentum, 1983, S. 119 ff.

502 Ebd.

bedingte Einheit von bilanzieller Vermögenszuordnung und Berücksichtigung von Erhaltungspflichten ausschließlich in Form der Abschreibung keine größeren Probleme bereitet.

In diesem Zusammenhang ist auch die Frage zu würdigen, ob die Zurechnung nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums eine Alternativentscheidung in dem Sinn darstellt, dass ein Wirtschaftsgut nur einem der in der Regel beteiligten zwei Vertragspartner zugerechnet werden kann, oder ob im Falle des wirtschaftlichen Eigentums eine bilanzielle Zurechnung zu beiden denkbar ist. Vom letzteren geht offensichtlich der Hauptfachausschuss des IDW aus. In seiner bis heute nicht abschließend verabschiedeten Entwurfsstellungnahme ERS HFA 13 n.F. aus dem Jahre 2006 zu Einzelfragen des Übergangs von wirtschaftlichem Eigentum⁵⁰³, hält dieser offensichtlich eine Erfassung ein und desselben Wirtschaftsgutes in mehreren Bilanzen für möglich. Dies ist meines Erachtens nicht zutreffend⁵⁰⁴. Wie bereits erläutert, wird der Begriff durch einen Strukturvergleich mit dem zivilrechtlichen Eigentum als dem Grundtatbestand der Zurechnung von Wirtschaftsgütern geprägt. Demnach kann das wirtschaftliche Eigentum im Ergebnis nicht mehr bewirken als auch eine Zurechnung nach dem zivilrechtlichen Eigentum. Dort ergibt sich aber immer eine eindeutige Zurechnung, das heißt eine Alternativentscheidung. Demnach sollte die Zurechnung nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums ebenfalls eine Alternativentscheidung für die Zurechnung nach sich ziehen. Andernfalls wäre eine Strukturgleichheit gerade schon im Ausgangspunkt nicht gewährleistet. Dieser Aspekt ist jüngst im Zusammenhang mit den sogenannten cum/ex-Geschäften erneut in den steuerlichen Fokus geraten. Bei diesen Gestaltungen handelt es sich um eine besondere Form der Wertpapierleihe. Diese sind so gestaltet, dass eine Leihe des Wertpapiers genau um den Stichtag des Gewinnverwendungsbeschlusses einer Kapitalgesellschaft erfolgt. Durch die Vereinbarung eines entsprechenden Vertragsbündels unter Einbindung eines Finanzintermediärs sollte es so zu einer doppelten Erstattung der Kapitalertragsteuer nach Maßgabe doppelten wirtschaftlichen Eigen-

503 Vgl. IDW, ERS HFA 13 n.F., Rz. 6, Stand 29.11.2006; bisher nicht verabschiedet.

504 So im Ergebnis auch Braun, in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, Köln, 2011, § 246, Rz. 43 ff. unter Bezug auf die ablehnende Haltung zur Mehrfachzurechnung durch Wirtschaftsverbände und die (steuerliche) Rechtsprechung.

tums kommen. Diese doppelte steuerliche Zurechnung der Einkunftsquelle wurde im Ergebnis abgelehnt. Der Bundesfinanzhof bestritt den Erwerb des (doppelten) wirtschaftlichen Eigentums im entschiedenen Fall wegen der konkreten Ausgestaltung des Gesamtvertragskonzeptes ohne weiterführende Aussagen zur möglichen doppelten Eigentumszurechnung zu machen⁵⁰⁵. Dies hat zwischenzeitlich das Hessische Finanzgericht, ebenfalls für ein ex/cum-Geschäft, nachgeholt⁵⁰⁶. Es hält dabei explizit fest, dass ein mehrfaches wirtschaftliches Eigentum an einer Aktie weder mit dem Regelungsverständnis des wirtschaftlichen Eigentums in § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO noch mit dessen Wortlaut zu vereinbaren ist und gegen die fundamentalen Grundsätze des deutschen Rechts verstößt.

2.2. Auffassungen in der Literatur

Die Bedeutung der Dispositionsbefugnisse kommt beispielsweise in der Begriffsbestimmung des wirtschaftlichen Eigentums bei Seeliger⁵⁰⁷ deutlich zum Ausdruck. Für ihn ist als wirtschaftlicher Eigentümer derjenige anzusehen, „wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut (rechtlich oder) wirtschaftlich ausgeschlossen ist.“ Das sei immer der Fall, wenn der Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers bedeutungslos oder ausgeschlossen ist, beziehungsweise sogar ein Übergang des Eigentums auf den wirtschaftlichen Eigentümer vorgesehen ist. Die Arbeiten von Seeliger haben die Ausgestaltung des § 39 AO maßgeblich beeinflusst, wie der o.g. Wortlaut der Vorschrift deutlich macht. Döllerer⁵⁰⁸ sieht die Position des wirtschaftlichen Eigentümers dann als erfüllt an, wenn er Substanz und Ertrag einer Sache vollständig und auf Dauer hat. Dabei geht er im Hinblick auf den Prognosecharakter der Zurechnungsentscheidung davon aus, dass der spätere Eigentumsübergang nicht mit Sicherheit eintreten muss. Vielmehr reicht es aus, wenn dieser lediglich

505 Vgl. BFH vom 16.04.2014 I R 2/12, BFH/NV 2014, S. 1813.

506 Vgl. Hessisches Finanzgericht vom 10.02.2016 4 K 1684/14, EFG 2016, S. 761.

507 Vgl. Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, S. 89 f.

508 Vgl. Döllerer, BB 1971, S. 535 (536).

zu einem hohen Wahrscheinlichkeitsgrad erfolgt. Der hohe Wahrscheinlichkeitsgrad ergibt sich danach wiederum im Sinne der unten näher erläuterten Zurechnungskriterien wie sie im Zusammenhang mit der Zurechnung beim Leasing typischerweise diskutiert werden. Auch das Institut der Wirtschaftsprüfer ist im Zusammenhang mit der bilanziellen Behandlung von Leasingobjekten auf die Frage des wirtschaftlichen Eigentums eingegangen⁵⁰⁹. Es stellte die ebenfalls wenig hilfreiche Formel auf, dass wirtschaftlicher Eigentümer auch derjenige sein kann, der ohne bürgerlich-rechtliche Eigentümerposition „auf die Dauer wie ein solcher die wirtschaftlich relevanten Rechte (Nutzungs- und Verwertungsrecht) ausüben kann und dies unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auch zu erwarten ist.“ Darüber hinaus wurde in diesem Zusammenhang sogar eine Aktivierung ohne wirtschaftliche Eigentümerstellung gefordert. Eine für den hier vorliegenden Untersuchungsgegenstand meines Erachtens hilfreiche Abgrenzung des Begriffes wirtschaftliches Eigentum hat Flume⁵¹⁰ erarbeitet. Danach ist eine Definition des wirtschaftlichen Eigentums nur in Verbindung mit der formalrechtlichen Eigentumsstellung möglich. Danach hängt die Zuordnungsentscheidung davon ab, ob das Vertragsverhältnis final auf einen Erwerb des Vertragsobjektes durch den Leasingnehmer hinausläuft, oder ob der Vertrag nur auf eine zeitlich vorübergehende Nutzung ausgerichtet ist.

Das Bemühen, den Gehalt des wirtschaftlichen Eigentums möglichst abstrakt zu umschreiben, führt gerade zwangsläufig dazu, dass durch die wenig konkreten Umschreibungen eine sachgerechte Abgrenzung des Begriffsinhaltes, die eine Verallgemeinerung rechtfertigen könnte, nicht erreicht wird. So kann es nicht verwundern, dass eine allgemein akzeptierte Begriffsabgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums bis heute nicht gefunden ist. Obwohl aus diesen Gründen auch eine Verallgemeinerung nicht möglich ist, können einige häufig anzutreffende Argumente ausgemacht werden.

509 IdW, Stellungnahme HFA 1/73, Wpg 1973, S. 101 f. Die dort vertretenen Ansichten zu einer sehr weitreichenden Zurechnung zum Leasingnehmer auch ohne wirtschaftliches Eigentum haben sich nicht durchgesetzt. Die Stellungnahme wurde deshalb aufgehoben (vgl. z.B. Glade, Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2. Auflage, 1995, Teil I Rz. 769).

510 Vgl. Flume, DB 1973, S. 1661.

Besondere Bedeutung wird bei der Vielzahl der Abgrenzungsversuche dem Auseinanderfallen von Eigentümerposition und Dispositionsbefugnissen beigemessen, was in Formulierungen wie „tatsächliche Herrschaft“ oder „wirtschaftlich relevante Rechte“ deutlich wird. Daneben wird wiederholt auch auf das Zeitmoment hingewiesen. So müssen diese Befugnisse auf „Dauer“ gegeben sein, was wiederum eng mit dem Abstellen auf den regelmäßigen Vertragsablauf verknüpft ist⁵¹¹. Das heißt, außergewöhnliche Störungen des Vertragsablaufes, wie beispielsweise Insolvenz, beeinflussen die bilanzielle Zuordnung nicht⁵¹², was im Hinblick auf das going-concern-Prinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) vertretbar erscheint.

2.3. Typische Anwendungsfälle des wirtschaftlichen Eigentums

Nachdem aus den einzelnen Erklärungsversuchen der Literatur eine verbindliche Begriffsabgrenzung nicht abgeleitet werden kann, muss das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums durch einen Rekurs auf die unstrittig anerkannten „Urfälle“ des wirtschaftlichen Eigentums ergründet werden. Allein wenn hierbei typische Strukturmerkmale als Gemeinsamkeiten auftreten, kann eine Verallgemeinerung gerechtfertigt werden⁵¹³. Dabei kommt dem aus dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) abgeleiteten Gläubigerschutzgedanken für die Abgrenzung des Bilanzinhalts eine besondere Bedeutung zu. Zwar ist seine konkrete Reichweite für die Abgrenzung des Bilanzinhaltes umstritten⁵¹⁴. Dies nicht zuletzt, weil die Bewertung der anzusetzenden Posten grundsätzlich unter der Annahme der Unternehmensfortführung erfolgt (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Im Ergebnis unbestritten ist jedoch, dass die Handelsbilanz die Aufgabe hat, auch Informationen über die Schuldenbegleichungsfähigkeit zu liefern⁵¹⁵ - ggf. im Sinne einer abstrakten Schuldendeckungsfähigkeit, bei der es auf die wirtschaftliche Verwertbarkeit angesetzter Bi-

511 Vgl. S. 203.

512 Vgl. BFH vom 26.08.2010 I R 17/09, BFH/NV 2011, S. 143; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 152; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 512.

513 Vgl. zu diesem Vorgehen auch Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2021 ff.).

514 Vgl. hierzu ausführlich Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 9 ff.

515 Vgl. nur Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 197.

lanzposten ankommt. soll hierbei auch Augenmerk auf die insolvenzrechtlichen Konsequenzen dieser typischen Formen des wirtschaftlichen Eigentums gelegt werden.

2.3.1. Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB)

Eine dieser typischen Anwendungsfälle stellt der sogenannte Eigentumsvorbehalt dar. Von Eigentumsvorbehalt spricht man dann, wenn sich der Verkäufer nach Übergabe der Vermögensgegenstände das Eigentum an diesen vorbehält⁵¹⁶. Wirtschaftlich dient der Eigentumsvorbehalt somit der Kreditsicherung des Verkäufers⁵¹⁷. Mit dem Kauf der Wirtschaftsgüter erlangt der Vorbehaltskäufer ein sogenanntes Anwartschaftsrecht⁵¹⁸, welches als Vorstufe zum Vollrecht dem Vorbehaltskäufer eine ausgesprochen starke Rechtsposition vermittelt⁵¹⁹.

Der Eigentumsvorbehalt erlischt mit der vollständigen Bezahlung des Kaufpreises. Der Vorbehaltsverkäufer hat seine formalrechtliche Eigentümerposition bis zur vollständigen Bezahlung weiterhin inne. Nichtsdestoweniger hat er seine übrigen Dispositionsbefugnisse an den Vorbehaltskäufer abgegeben. In scheinbarer Übereinstimmung mit der immer wieder hervorgehobenen Bedeutung der „tatsächlichen Herrschaftsmacht“ geht die herrschende Meinung von der Bilanzierung der Wirtschaftsgüter beim Vorbehaltskäufer aus⁵²⁰. Der Ausweis der unter Vorbehalt verkauften Wirtschaftsgüter beim Vorbehaltskäufer hat aber wohl vor allem andere, rechtliche Gründe. Unter Gläubigerschutzaspekten ist

516 Zivilrechtlich wird die Erfüllung des Kaufvertrages gemäß § 455 BGB aufschiebend bedingt. Die Übereignung (§ 929 BGB) erfolgt nach Zahlung der letzten Kaufpreiskrate.

517 Vgl. z.B. Werndl, Das wirtschaftliche Eigentum, 1983, S. 202 f..

518 Vgl. z.B. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, § 449 Rz. 9.

519 Der Vorbehaltskäufer kann Ansprüche aus den §§ 985, 1004, 823 Abs. 1 BGB geltend machen. Darüber hinaus kann er das Anwartschaftsrecht veräußern (§§ 929 ff. BGB) oder verpfänden (§§ 1205 ff. BGB). Vgl. hierzu auch Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2021).

520 Vgl. Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 19; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 267; Kußmaul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, Kapitel 6 A, Rz. 15; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 154.

nämlich auch bedeutsam, welches Schicksal die Wirtschaftsgüter im Falle der Insolvenz erleiden.

Das Anwartschaftsrecht des Käufers ist in der Insolvenz des Vorbehaltsverkäufers insolvenzfest, das heißt der vertragstreue Vorbehaltskäufer hat mit dem Anwartschaftsrecht ein unentziehbares Recht auf den vollständigen und endgültigen Eigentumserwerb⁵²¹. Eine Vereitelung des vollständigen Eigentumserwerbs durch den Insolvenzverwalter scheidet aus⁵²². Es zeigt sich somit, dass der Vorbehaltskäufer im Falle der Insolvenz des Vorbehaltsverkäufers erhebliche Rechte beanspruchen kann, die den vollständigen Eigentumserwerb durch ihn sicherstellen, beziehungsweise dass der vollständige Eigentumserwerb bei vertragstreuem Verhalten des Vorbehaltskäufers den „Regelfall“ darstellt. Allein der Vorbehaltskäufer hat den Erwerb des unbelasteten Volleigentums in der Hand.

Auch im Falle der Insolvenz des Vorbehaltskäufers, steht der Kaufgegenstand der Masse des Unternehmens des Vorbehaltskäufers zur Verfügung⁵²³. Zwar hat der Verkäufer aufgrund des vorbehaltenen Eigentums ein Aussonderungsrecht (§ 47 InsO). Dies kann er aber nur geltend machen, wenn der Vorbehaltskäufer bzw. dessen Insolvenzverwalter die Bedingungen für einen Vollerwerb des Eigentums endgültig nicht mehr erfüllt. Verlangt der Insolvenzverwalter des Vorbehaltskäufers hingegen eine Erfüllung des Kaufvertrages (§§ 103, 107 Abs. 2 InsO) und bezahlt die noch ausstehenden Kaufpreistraten, erwirbt das Unternehmen des Vorbehaltskäufers das unbelastete Eigentumsrecht. Im Ergebnis entfaltet das Aussonderungsrecht des Vorbehaltsverkäufers damit keine negativen Auswirkungen auf den Schutz der Gläubiger des Vorbehaltskäufers. Im Gegenteil verbessert das Wahlrecht sogar die Gläubigerstellung, was erneut die starke Rechtsposition des Vorbehaltskäufers, vertreten durch den Insolvenzverwalter, zeigt.

521 Vgl. Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 43 Rz. 6.

522 Vgl. ebd; so schon zum Recht der Konkursordnung BGH vom 09.07.1986 VIII Z R 232/85, NJW 1986, S. 2848.

523 Vgl. hierzu Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 43 Rz. 7.

Als geradezu zwingende Konsequenz folgt aus dem Verhältnis dieser Rechtspositionen, dass die handelsrechtliche Bilanzierung beim Vorbehaltskäufer erfolgt⁵²⁴. Bereits an dieser Stelle ist hervorzuheben, dass die Zurechnung zum Vorbehaltskäufer nicht in erster Linie oder ausschließlich seinem Verfügungsrecht während der Abwicklung des Vorbehaltskaufes entspringt. Wie die vorliegenden Ausführungen zeigen, kommt es ganz maßgeblich darauf an, wer am Ende die Verfügungsmacht über den Kaufgegenstand ausübt, das heißt ein uneingeschränktes Vollrecht erwirbt.

2.3.2. Sicherungsübereignung

Den zweiten „Urfall“ des wirtschaftlichen Eigentums stellt die sogenannte Sicherungsübereignung dar. Schon der Begriff bringt deutlich zum Ausdruck, dass hierbei das Eigentum an einem Wirtschaftsgut zum Zwecke der Sicherung übertragen wird. Da der bisherige Eigentümer Besitzer bleibt, geschieht dies gemäß § 930 BGB. Der Sicherungsnehmer ist somit formal zivilrechtlicher Eigentümer sicherungsübereigneter Wirtschaftsgüter, die Bilanzierung erfolgt nach herrschender Meinung dennoch beim Sicherungsgeber⁵²⁵. Der Sicherungsnehmer ist nicht an dem Wirtschaftsgut selbst, sondern lediglich an der zusätzlichen dinglichen Sicherung interessiert. So verbleibt auch das Wirtschaftsgut beim Sicherungsgeber, der im Rahmen der Nutzung die Dispositionsmacht ausübt. Vielmehr dient der Gegenwert des Wirtschaftsguts dem Sicherungsgeber quasi als Pfand. Ein besitzloses Pfandrecht, das den gleichen Zweck erfüllen würde, ist wegen § 1205 Abs. 1 S. 1 BGB nicht möglich. Eine Übergabe des Wirtschaftsguts würde aber im Hinblick auf den Zweck der Sicherung eine ökonomisch untragbare Situation mit sich bringen. Eine

524 Zwar greift wegen des Vorranges des § 39 AO für diese Zurechnungsfrage die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz formal nicht. Da jedoch gerade auch die steuerliche Rechtsprechung und Literatur von einer Zurechnung zum Vorbehaltskäufer ausgeht, führt die Anwendung der steuerlichen Zurechnungsvorschrift des § 39 AO zu keinem abweichenden Ergebnis.

525 Vgl. Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 19; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 267; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 66 f; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 154; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 146.

Nutzung des Gegenstandes durch den Sicherungsgeber wäre nicht möglich, obwohl dies gerade zur Begleichung der gesicherten Verpflichtung notwendig wäre. Vor diesem ökonomischen Hintergrund ist die Sicherungsübereignung zu würdigen. Sie stellt lediglich eine Hilfskonstruktion zum gesetzlich nicht möglichen besitzlosen Pfandrecht dar. Der Sicherungsnehmer erhält hierbei aber mehr, als den ökonomischen Interessen der Parteien entspricht: anstatt eines Pfandrechtes das Eigentumsrecht. Dieser „Leistungsüberhang“ des Sicherungsgebers findet seinen Niederschlag in den Rechtspositionen der Vertragspartner, insbesondere im Insolvenzfall der Beteiligten⁵²⁶.

Fällt der Sicherungsnehmer in Insolvenz und wollen Gläubiger des Sicherungsnehmers in die zur Sicherung übereigneten Wirtschaftsgüter vollstrecken, steht dem Sicherungsgeber ein Aussonderungsrecht zu (§ 47 InsO), soweit die gesicherte Forderung befriedigt wird⁵²⁷. Insoweit kann der Sicherungsgeber bei Vertragstreue Dritte von der Einwirkung auf das Sicherungsgut dauerhaft beziehungsweise endgültig ausschließen.

Fällt der Sicherungsgeber in Insolvenz, steht dem Sicherungsnehmer lediglich ein Absonderungsrecht zu (§ 51 Nr. 1 InsO)⁵²⁸. Dies obwohl er als formalrechtlicher Eigentümer zur Aussonderung des Wirtschaftsguts berechtigt wäre. Er wird also wie ein Pfandberechtigter behandelt, was wiederum der Intention der Sicherungsübereignung entspricht. Der Insolvenzverwalter kann die in seinem Besitz befindlichen Sachen verwerten. Der Sicherungsgeber erhält dann aufgrund des Absonderungsrecht eine vom der übrigen Masse getrennte Befriedigung aus dem Erlös. Wahlweise kann der Insolvenzverwalter die Sache dem Sicherungsnehmer zur Verwertung überlassen⁵²⁹.

Der Schutz der übrigen Gläubiger des Sicherungsgebers ist also wiederum besser gewährleistet als im Falle eines Aussonderungsrechtes des

526 Vgl. Werndl, Das wirtschaftliche Eigentum, 1983, S. 188.

527 Vgl. Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 43 Rz. 45; Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 930 Rz. 36.

528 Vgl. hierzu Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 43 Rz. 46; Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 930 Rz. 37.

529 Vgl. ebd.

formalen Eigentümers, das heißt des Sicherungsnehmers. Die handels- und steuerrechtliche Bilanzierung sicherungsübereigneter Wirtschaftsgüter beim Sicherungsgeber stellt somit im Ergebnis keine vom Zivilrecht abweichende Behandlung dar. Vielmehr spiegelt sie gerade die Verteilung der Dispositionsbefugnisse bzw. Verwertungschancen wider. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass nicht allein die Verfügungsbefugnis des Sicherungsgebers während der Vertragsabwicklung das alleinige Kriterium für die wirtschaftliche Zurechnung zum Sicherungsgeber darstellt. Vielmehr ist wiederum auch hier von Bedeutung, wer am Ende der Vertragsbeziehung über die Substanz des Wirtschaftsguts verfügen kann.

2.3.3. Treuhandeigentum

Der dritte typische Fall des wirtschaftlichen Eigentums ist die sogenannte echte Treuhand (fremdnützige Verwaltungstreuhand). Hierbei übereignet der Treugeber dem Treuhänder das Eigentum an einem Wirtschaftsgut zu treuen Händen⁵³⁰. Die herrschende Meinung geht wiederum von einer Bilanzierung des Treugutes beim Treugeber aus, obwohl er nicht Eigentümer ist⁵³¹. Die Problematik dieser Gestaltung und daran anschließend der bilanziellen Behandlung ist ebenfalls nur durch einen Rekurs auf die Anwendungsfälle verständlich. Sie dient der Geheimhaltung und kann Interessenkollisionen zumindest im Außenverhältnis bei heterogener Gruppenzusammensetzung abschwächen. Sie ist also ganz deutlich an der Außenwirkung orientiert⁵³². Der Treuhänder handelt im eigenen Namen und aus eigenem Recht. Die unmittelbaren Dispositionsbefug-

530 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 903 Rz. 33 ff, auch zur Abgrenzung der unterschiedlichen Vertragstypen der Treuhandschaft; zu letzterem ebenfalls Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 274 ff.

531 Vgl. Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 11; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 279 ff; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 66 f; Wöhe/Richter in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, Kapitel 6 C, Rz. 334 ff; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 154; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 146; HHR/Musil, § 2 EStG Rz. 340 „Treuhandverhältnis“.

532 Vgl. Wernld, Das Wirtschaftliche Eigentum, 1983, S. 170.

nisse sind somit voll auf ihn übergegangen. Er tritt nach außen als „echter“ Eigentümer auf. Seine Verfügungen sind gegenüber Vertragspartnern grundsätzlich wirksam. Zwar ist er formal zivilrechtlicher Eigentümer, er handelt aber nicht im eigenen, sondern im Interesse des Treugebers. Für eine zutreffende Beurteilung der rechtlichen und wirtschaftlichen Stellung der Vertragsparteien ist aber gerade die Berücksichtigung der Pflichten im Innenverhältnis von erheblicher Bedeutung. Im Innenverhältnis kommen dem Treugeber erhebliche Rechte zu, die dann ihrerseits nach außen Wirkung entfalten. So kann der Treugeber den Treuhänder von der Dispositionsbefugnis über das Wirtschaftsgut unter Umständen ganz ausschließen, obwohl jener formalrechtlicher Eigentümer ist⁵³³. Die Übertragung des Eigentums, welche den Kern der Handlungsfähigkeit im Außenverhältnis darstellt, ist durch schuldrechtliche Bindungen im Innenverhältnis ebenfalls weitgehend eingeschränkt und kann vom Treuhänder grundsätzlich nur nach Maßgabe der Treuhandvereinbarungen ausgeübt werden⁵³⁴.

Diese Interessen- und Befugnisverteilung schlägt sich erneut in insolvenzrechtlichen Konsequenzen nieder. Fällt der Treuhänder in Insolvenz, steht dem Treugeber ein Aussonderungsrecht zu (§ 47 InsO), obwohl der Treuhänder formalrechtlicher Eigentümer ist⁵³⁵. Der Treugeber wird insolvenzrechtlich trotz Übertragung der Eigentümerstellung weiterhin wie ein Eigentümer behandelt. Entsprechend stellt sich die Lage in der Insolvenz des Treugebers dar. Die starke Rechtsposition des Treuhänders wirkt sich auch hier aus. Das Treugut wird zum Vermögen des Treugebers gerechnet. Der Insolvenzverwalter ist so im Falle der Insolvenz des Treugebers berechtigt, vom Treuhänder die Herausgabe des Treugutes zu verlangen⁵³⁶. Dem Treuhänder steht kein Absonderungsrecht zu, er hat lediglich ein Recht auf abgesonderte Befriedigung seiner

533 Ebd., S. 172.

534 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 903 Rz. 37; Werndl, Das wirtschaftliche Eigentum, 1983, S. 171.

535 Vgl. Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 903 Rz. 43; Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 40 Rz. 30.

536 Ständige Rechtsprechung, z.B. BGH vom 05.11.1953 Z R 95/53, BGHZ 11, S. 37 (41); BGH vom 14.01.1969 VI Z R 191/67, WM 1969, S. 475; Palandt/Bassenge, BGB, 74. Auflage, 2015, § 903 Rz. 43; Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 40 Rz. 38.

Gegenansprüche aus dem Treuhandvertrag (§ 51 Nr. 2 oder 3 InsO)⁵³⁷. Auch in diesem Fall ist die bilanzielle Zuordnung des Treugutes beim Treugeber erneut nur die Konsequenz der zivilrechtlichen Lage.

Fasst man die relevanten Ergebnisse der kurzen Analyse der „Urformen“ des wirtschaftlichen Eigentums zusammen, so ergibt sich folgendes Bild. Die Ausübung der Dispositionsbefugnisse an einem Wirtschaftsgut, die häufig als Charakteristikum des wirtschaftlichen Eigentums angesehen wird, ist als alleiniges Kriterium für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern aufgrund wirtschaftlichen Eigentums nicht aussagefähig. Denn erfolgt die bilanzielle Zuordnung in den Fällen des Eigentumsvorbehaltes und der Sicherungsübereignung bei demjenigen, der die Dispositionsbefugnis innehat, so ist im Falle der Treuhand dieser gerade nicht das Zurechnungssubjekt⁵³⁸. Vielmehr stellt die bilanzielle Zurechnung beim „insolvenzrechtlichen Eigentümer“ ein verbindendes Strukturmerkmal dieser typischen Erscheinungsformen des wirtschaftlichen Eigentums dar. Mit anderen Worten kommt es hierbei darauf an, wer am „Ende“ der Vertragsabwicklung regelmäßig über die Substanz – im vorliegenden Fall die Verwertung – verfügen kann. Die zwischenzeitliche Dispositionsbefugnis stellt hier nur ein Kriterium von untergeordneter Bedeutung dar.

2.3.4. Leasing

Neben den vorab dargestellten und seit jeher unstreitigen Fällen des wirtschaftlichen Eigentums muss auch auf den heute verbreiteten Fall des sogenannten Leasing eingegangen werden. Es geht hierbei sowohl zivil- als auch bilanzrechtlich um die Abgrenzung von der Nutzungsüberlassung (§§ 535 ff, 581 ff BGB) zum Kauf (§§ 433 ff BGB) bestimmter Wirtschaftsgüter⁵³⁹. Zwar kann bei gewissen Gewährleistungsfragen im Zusammenhang mit Leasingverträgen zivilrechtlich durchaus Kaufrecht zur Anwendung kommen⁵⁴⁰. Der grundsätzliche Charakter des Leasingvertrages als Nutzungsüberlassung wird jedoch dadurch zweifellos nicht

537 Vgl. Gottwald, Insolvenztshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 40 Rz. 38.

538 Ähnlich auch Werndl, Das wirtschaftliche Eigentum, 1983, S. 6 f. u. S. 163 ff.

539 Vgl. Crezelius, DB 1983, 2019 (2022); ebenso BFH vom 18.11.1970 I 133/64, BStBl II 1971, S. 133.

540 Vgl. Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2022).

berührt⁵⁴¹. Die in dem hier vorliegenden Zusammenhang bedeutsamen Besonderheiten des Leasingvertrages bestehen darin, dass in der Regel der Leasingnehmer die Gefahr oder Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache alleine trägt und ihm regelmäßig Optionen zum Kauf bzw. zur Verlängerung der Nutzungsüberlassung eingeräumt werden⁵⁴². Alternativ steht dem Leasinggeber ggf. ein Andienungsrecht zu.

Bilanzrechtlich werden Nutzungsüberlassungen mit derartigen Vertragsbedingungen als Fälle des sogenannten wirtschaftlichen Eigentums unter Umständen wie der Kauf der entsprechenden Wirtschaftsgüter behandelt. Die Wirtschaftsgüter werden dann beim Leasingnehmer aktiviert, obwohl dieser zivilrechtlich nicht Eigentümer ist. Die praktische Handhabung orientiert sich hierbei weitgehend an den von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs herausgearbeiteten Abgrenzungsgrundsätzen⁵⁴³, die auch von der Verwaltung übernommen wurden⁵⁴⁴. Eine eigenständige Dogmatik für die Behandlung derartiger Verträge in der Handelsbilanz hat sich nicht herausgebildet, so dass in der Praxis auch für diese die von der Steuerrechtsprechung entwickelten Grundsätze uneingeschränkt Geltung entfalten⁵⁴⁵. Eine abschließende Klärung aller Fragen zur bilanziellen Erfassung von Leasingvereinbarungen steht immer noch

541 Vgl. z. B. BGH vom 09.10.1985 VIII Z R 217/84, BGHZ 96, 103 m.w.N.

542 Vgl. Palandt/Weidenkaff, BGB, 74. Auflage, 2015, Einf v § 535 Rz. 37 f.

543 Vgl. grundlegend BFH vom 26.01.1970 IV R 144/66, BStBl II 1970, S. 264 für Finanzierungsleasing bei beweglichen Wirtschaftsgütern; BFH vom 05.02.1987 IV R 105/84, BStBl II 1987, S. 448 für sog. Herstellerleasing.

544 Vgl. BMF vom 19.04.1971 IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl I 1971, S. 264 für Mobilenleasing; BMF vom 21.03.1972 F/IV B 2 – S 2170 – 11/72; BStBl I 1972, S. 188 für Finanzierungsleasing; BMF vom 22.12.1975 IV B 2 – S 2170 – 161/75, BB 1976, S. 72 für Fälle des Andienungsrechts des Leasinggebers, Mehrerlösteilung, Anrechnung Veräußerungserlös auf Schlußzahlung des Leasingnehmers; BMF vom 23.12.1991 IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl I 1992, S. 13 für Teilamortisations-Leasing-Verträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter.

545 Vgl. so explizit Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 37; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 385 ff.; Ostermann/Hellen in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 12/2013, Kapitel 6 B, Rz. 124 ff; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 721 ff.

aus; feste Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Leasingvereinbarungen haben sich noch nicht herausgebildet⁵⁴⁶. Im Ausgangspunkt werden folgende Konstellationen unterschieden⁵⁴⁷:

Beim sogenannten Operating-Leasing erfolgt eine gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des vermieteten Gegenstandes nur kurzfristige Vermietung. Damit dient das Operating-Leasing auch weniger der langfristigen oder vollständigen Finanzierung der Anschaffung des Mietobjektes als vielmehr nur im Sinne einer vorübergehenden Nutzungsmöglichkeit. Im Einzelnen werden i.d.R. folgende Vereinbarungen getroffen: (1) Keine feste Grundmietzeit und somit jederzeitiges Kündigungsrecht innerhalb der Kündigungsfrist oder sehr kurze Grundmietzeit, innerhalb derer aber eine Vertragskündigung nicht gestattet ist. (2) Der Leasinggeber trägt das volle Investitionsrisiko. Diese Vertragsform ist bilanziell unproblematisch und wird wie ein herkömmlicher Miet- oder Pachtvertrag behandelt. Der Leasinggeber ist rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingobjektes und aktiviert das Wirtschaftsgut in seiner Bilanz. Er schreibt es entsprechend seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ab⁵⁴⁸.

Das Finanzierungsleasing⁵⁴⁹ hingegen dient der Finanzierung und Beschaffung des Mietobjektes und hat daher eher den Charakter eines Ratenkaufs. Beim Finanzierungsleasing wälzt der Leasinggeber das Investitionsrisiko auf den Leasingnehmer ab. Der Leasinggeber trägt damit nur das Kreditrisiko. Der Leasingnehmer wird während der Vertragslaufzeit zwar nicht dinglicher Eigentümer des Wirtschaftsguts. Der Leasinggeber hat i.d.R. jedoch kein wirtschaftliches Interesse an der Rückgabe der Sache durch den Leasingnehmer. Vielmehr gehen beide Vertragsparteien

546 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 387.

547 Vgl. hierzu auch Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 37 ff.; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 385 ff.

548 Vgl. für alle Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 38.

549 Vgl. hierzu HHR/Brinkmann, § 5 EStG Rz. 1105; Fröschle/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 39; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 386 ff.

davon aus, dass der Leasingnehmer das Mietobjekt am Ende der Leasinglaufzeit übernimmt, oder eine andere Verwertung erfolgt, an welcher der Leasingnehmer häufig wirtschaftlich substantiell beteiligt wird. Aus diesen Gründen steht dem Leasingnehmer i.d.R. für das Ende der Vertragslaufzeit eine vertraglich eingeräumte Kaufoption der Sache zum Preis des Restwertes zu. Im Einzelnen werden i.d.R. folgende charakteristische Vereinbarungen getroffen⁵⁵⁰: (1) Feste Grundleasingzeit ohne Kündigungsrecht über einen maßgeblichen Teil der Nutzungsdauer. (2) Vollamortisation der Investitionskosten des Leasinggebers während der unkündbaren Grundmietzeit. (3) Das Investitionsrisiko trägt der Leasingnehmer. (4) Kapitalbeschaffung und Kreditrisiko trägt der Leasinggeber. (5) Unterschiedlichste Optionen nach Ablauf der Grundleasingzeit (Kauf, Rückgabe, Drittverwertung). (6) Instandhaltung (Wartung, Reparatur etc.) trägt der Leasingnehmer. Für die bilanzielle Zurechnung dieser Vollamortisationsverträge gilt folgendes:

Handelt es sich bei dem Leasinggegenstand gleichzeitig um eine Spezialanfertigung für den Leasingnehmer, kann dieser wirtschaftlich sinnvoll nur vom Leasingnehmer genutzt werden. Es ist daher nach überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Nutzung auch nach Ablauf der Grundmietzeit durch ihn erfolgen wird. Aus diesem Grund wird der Leasingnehmer in diesen Fällen ohne weiteres als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstandes behandelt. Dies gilt unabhängig davon, ob dem Leasingnehmer eine Kaufoption zusteht, bzw. dem Leasinggeber ein Andienungsrecht, oder ob die Laufzeitregelungen für Vollamortisationsverträge eingehalten werden. Der Leasingnehmer muss das Objekt des Spezialleasings aktivieren und abschreiben⁵⁵¹.

Im Falle des sogenannten Vollamortisationsvertrages deckt der Leasingnehmer während der Grundmietzeit mit seinen Zahlungen mindestens

550 Vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 722.

551 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 389; Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 46; Ostermann/Hellen in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 12/2013, Kapitel 6 B, Rz. 125; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 725; HHR/Brinkmann, § 5 EStG Rz. 1160 ff.; BFH vom 15.02.2001 III R 130/95, BFH/NV 2001, S. 1041.

alle Anschaffungs- und Nebenkosten (insbesondere Finanzierungskosten) des Leasinggebers. Liegt dabei die Grundmietzeit unter 40% oder über 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingobjektes, wird der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen. Bei einer vollen Amortisation innerhalb eines Zeitraums von (1) weniger als 40% der Nutzungsdauer, wird ein Ratenkauf unterstellt⁵⁵², bei einer Laufzeit von (2) über 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird der Leasinggeber als zivilrechtlicher Eigentümer quasi für die gesamte Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Gegenstand ausgeschlossen, d.h. das Wirtschaftsgut wird verbraucht⁵⁵³. Der mögliche Herausgabeanspruch hat keine materielle Substanz mehr. Liegt die Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggutes, ist der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser entweder (1) über eine „günstige“ Kaufoption verfügt, oder (2) über eine „günstige“ Mietverlängerungsoption. Eine günstige Kaufoption in diesem Sinn liegt vor, wenn der im Rahmen der Option vereinbarte Kaufpreis aus der Sicht des Vertragsabschlusses⁵⁵⁴ den Buchwert oder den niedrigeren gemeinen Wert im Verkaufszeitpunkt unterschreitet. In beiden Fällen kann davon ausgegangen werden, dass der Leasingnehmer diese günstige Erwerbsgelegenheit nutzen wird und damit die stillen Reserven des Wirtschaftsgutes an sich zieht. Das gleiche gilt mit umgekehrten Vorzeichen, wenn der Leasinggeber ein Andienungsrecht gegenüber dem Leasingnehmer hat und sich der Andienungspreis als günstig in diesem Sinne darstellt.

Im Falle sogenannter Teilamortisationsverträge decken die Leasingraten des Leasingnehmers während der unkündbaren Grundmietzeit nicht alle Anschaffungs- und Nebenkosten des Leasinggebers. In solchen Fällen ist das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer nur zuzurechnen, wenn er sowohl (1) das Risiko der Wertminderung des Leasingobjektes trägt und zudem (2) einen substantiellen Teil (mindestens 75%) des Ver-

552 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 726 geht davon aus, dass der Leasingnehmer bei einem Zeitraum unter 40% der Nutzungsdauer nur dann einer Vollamortisation zustimmt, wenn das Wirtschaftsgut sich innerhalb dieser Zeit wirtschaftlich ebenfalls verbraucht; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 149.

553 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 726.

554 So Findeisen in: Praxishandbuch Leasing, 1. Auflage, 1998, § 18 Rz. 48, S. 478.

äußerungsgewinnes aus der Drittverwertung des Objektes durch den Leasinggeber erhält. Das Risiko der Wertminderung trägt der Leasingnehmer dann, wenn der Leasinggeber über ein Andienungsrecht verfügt, ohne dass der Leasingnehmer via Kaufoption ggf. vorhandene Wertsteigerungen des Leasingobjektes an sich ziehen könnte.

Besonderheiten bestehen beim Immobilienleasing, soweit der Grund und Boden betroffen ist. Letzteren kann der Leasingnehmer nur aktivieren, wenn ihm das Gebäude zumindest wirtschaftlich zugerechnet wird und ihm eine Kaufoption für den Grund und Boden zusteht⁵⁵⁵.

Im Hinblick auf die Ausführungen zu den „Urtypen“ des wirtschaftlichen Eigentums sowie die strukturverbindenden Elemente des wirtschaftlichen Eigentums ist noch auf die Frage der insolvenzrechtlichen Dimension des Leasings einzugehen. Denn auf den ersten Blick ist mit der Aktivierung beim zivilrechtlichen Nicht-Eigentümer nur das gleiche Ergebnis erreicht wie in den oben dargestellten, typischen Fällen des wirtschaftlichen Eigentums. Dennoch befindet sich die bilanzielle Zuordnung beim Leasingnehmer nicht vollständig im Einklang mit den oben herausgefundenen Strukturmerkmalen des wirtschaftlichen Eigentums. In Einklang mit der zivilrechtlichen Behandlung von Leasingverträgen regelmäßig als Mietverträge, werden diese auch insolvenzrechtlich regelmäßig als Nutzungsverhältnis behandelt⁵⁵⁶. Nur wenn der Leasingvertrag bereits zivilrechtlich als Kaufvertrag einzuordnen ist, ergibt sich eine abweichende Beurteilung⁵⁵⁷. In der Insolvenz des Leasingnehmers hat der Insolvenzverwalter im Falle des Mobilienleasing die Wahl, ob er das Vertragsverhältnis fortsetzen will, oder die weitere Erfüllung ablehnt (§ 103 InsO). Der Leasinggeber hat in diesem Fall kein eigenständiges Kündigungsrecht (§ 112 InsO)⁵⁵⁸. Im Falle des Immobilienleasing (§§ 108 ff InsO) besteht der Vertrag mit Wirkung für die Masse fort (§ 108 InsO). Der Insol-

555 Vgl. Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 452; Ostermann/Hellen in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 12/2013, Kapitel 6 B, Rz. 131 ff; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 78.

556 Vgl. hierzu Gottwald, Insolvenzrechtshandbuch, 2. Auflage, 2001, § 9 Rz. 1 ff.

557 Vgl. ebd., § 9 Rz. 2.

558 Etwas anderes gilt, wenn auf den Mietvertrag Kaufrecht anzuwenden ist (ebd., § 9 Rz. 14).

venzverwalter kann diese Verträge jedoch erleichtert kündigen, je nachdem, ob diese bereits durch Übergabe des Leasinggutes in Gang gesetzt waren. In der Insolvenz des Leasinggebers hat dessen Verwalter das Wahlrecht, ob er den Vertrag fortsetzt, oder die Erfüllung ablehnt. Als Ausnahme zu diesem Grundsatz erfolgt eine Fortsetzung, wenn der Leasinggeber in diesen Fällen zum Zwecke der Refinanzierung das Leasingobjekt dem Refinanzierer zur Sicherheit übereignet hat (§ 108 Abs. 1 S. 2 InsO). Beim Immobilienleasing bleibt der Mietvertrag auch nach Insolvenzeröffnung beim Leasinggeber bestehen, soweit die Übergabe bereits vorher erfolgt war (§ 108 InsO). Im Ergebnis ist das Anwartschaftsrecht des Leasingnehmers zwar weitgehend, aber nicht in allen Fällen geschützt.

In dieser Situation nimmt die Vermutung der regelmäßigen Vertragsabwicklung eine zentrale Rolle bei der bilanziellen Zuordnung ein⁵⁵⁹. Diese Annahme stellt die störungsfreie Abwicklung des Austauschverhältnisses über den Extremfall der Insolvenz. Ein vermeintlich geplanter und wahrscheinlicher Eigentumserwerb wird auch hier bilanziell – ohne die Unterstellung von Extremsituationen – antizipiert. Dieses Argument gilt zwar regelmäßig auch für die typischen Formen des wirtschaftlichen Eigentums, hat sich aber neben anderen Erwägungen bei diesen in eindeutigen insolvenzrechtlichen Konsequenzen niedergeschlagen. Das Abstellen auf einen planmäßigen Vertragsverlauf ist meines Erachtens im Hinblick auf das Massenverfahren der Bilanzierung durchaus vertretbar⁵⁶⁰. Die Annahme trägt überdies dem Umstand Rechnung, dass die Zurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten immer ein Prognoseelement enthält. Auch im Hinblick hierauf ist die Annahme der regelmäßigen Vertragsabwicklung sachgerecht, denn der ganz überwiegende Teil derartiger Vereinbarungen wird in der Praxis ohne derartige außergewöhnliche Leistungsstörungen abgewickelt.

559 Vgl. BFH vom 26.01.1970 IV R 144/66, BStBI II 1970, S. 264; BFH vom 26.08.2010 I R 19/09, BFH/NV 2011, S. 143; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 725.

560 So auch Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 406 für ein außerordentliches Kündigungsrecht bei schuldrechtlicher Nutzungsvereinbarung, allerdings unter der Voraussetzung, dass der Vertrag einen Wertersatzanspruch für den weichenden Nutzer vorsieht.

Zusammenfassend kann nach Analyse der den Inhalt und die Reichweite des wirtschaftlichen Eigentums prägenden Grundfälle folgendes festgehalten werden. Das sogenannte wirtschaftliche Eigentum als Zurechnungskriterium für bilanzielle Zwecke stellt einen engen Ausnahmetatbestand zur Zurechnung nach Maßgabe des zivilrechtlichen Eigentums dar und knüpft dabei an die Risikoverteilung im Recht an⁵⁶¹. Maßgeblich wird dabei auf die vom Zivilrecht abweichenden Dispositionsbefugnisse des vermeintlichen wirtschaftlichen Eigentümers abgestellt. Allerdings ist hierbei für die Dispositionsbefugnis nicht auf die einfache Nutzungsebene des betrachteten Wirtschaftsguts abzustellen. Vielmehr liegt eine zurechnungsrelevante Dispositionsbefugnis nur im Hinblick auf die mit dem Wirtschaftsgut verbundenen Aufwands- und Ertragsströme sowie die Substanz des jeweiligen Wirtschaftsguts vor. Der wirtschaftliche Eigentümer muss den zivilrechtlichen Eigentümer auch dauerhaft von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen können und hierdurch die Substanz des Wirtschaftsgutes während der Zeit seiner Dispositionsbefugnis verbrauchen oder über eine „Restsubstanz“ verfügen können. Insoweit kommt es im Ergebnis auf die Werthaltigkeit eines bei Ende der Dispositionsbefugnis bestehenden Herausgabeanspruchs des zivilrechtlichen Eigentümers an⁵⁶². Nur wenn kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers besteht, oder dieser keinen wirtschaftlichen Wert mehr hat, kommt eine Zurechnung des betrachteten Wirtschaftsguts zum wirtschaftlichen Eigentümer in Betracht. Eine zwischenzeitlich bestehende, abgeleitete Dispositionsbefugnis des vermeintlichen wirtschaftlichen Eigentümers ohne einen Bezug zum Herausgabeanspruch reicht für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums nicht aus.

3. Bilanzierung des Anlagevermögens bei Betriebsverpachtungen

3.1. Allgemeines

Nachdem im vorherigen Abschnitt die Strukturmerkmale der sogenannten wirtschaftlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern dargestellt wurden, gilt es im Folgenden unter deren Beachtung die Zurechnung des Anlagevermögens bei Betriebsverpachtungen darzustellen. Wie oben dargestellt, ist die Bilanzierungspraxis bei Betriebsverpachtungen vollständig

561 So Haarmann, StBJb 2006/2007, S. 253 (255 f.).

562 So offensichtlich auch Herzig/Briesemeister, DB 2009, S. 926 (928).

durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt. Dies obgleich sich diese Rechtsprechung auf einen Sonderfall bezog, der in der heutigen Vertragspraxis nur noch eine untergeordnete Bedeutung einnimmt⁵⁶³. So bezieht sich die maßgebliche Leitentscheidung des Bundesfinanzhofs zwar auf den tatsächlichen „Normalfall“ der Betriebsverpachtung mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters. Entgegen der heute überwiegenden Vertragspraxis war jedoch dort ein Sachverhalt Gegenstand der Entscheidung, bei welchem der Verpächter nicht nur Eigentümer der bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter blieb, sondern darüber hinaus auch Eigentum an allen während der Pachtzeit durch den Pächter angeschafften Ersatzbeschaffungen erwarb. Dennoch wird in den einschlägigen Kommentierungen⁵⁶⁴ ausschließlich diese Fallgestaltung dargestellt, so dass sich der Eindruck aufdrängt, er sei auf alle Varianten der rechtlichen Gestaltung von Betriebsverpachtung anzuwenden. Wie oben bereits dargelegt, steht dieser Bilanzierungspraxis des Bundesfinanzhofs eine diametrale Auffassung in Teilen des Schrifttums gegenüber⁵⁶⁵. Auch diese Kommentierungen behandeln jedoch nur den gleichen ausgewählten Sachverhalt und gehen dabei nicht weiter auf die heute anderweitig bestehende vertragliche Praxis ein. Im Kern geht es bei der Diskussion um die Frage der zutreffenden bilanziellen Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei Betriebsverpachtungen um die Anwendung des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums. Dabei ist jedoch zwischen der Eigentumslage bezüglich der Wirtschaftsgüter einerseits und der Substanzerhaltungspflicht andererseits zu unterscheiden. Wie die Vertragspraxis zeigt, handelt es sich hierbei um zwei voneinander unabhängige Regelungskreise. So kann eine umfassende Substanzerhaltungspflicht des Pächters bestehen, obgleich der Pächter in Abweichung von den in der Rechtsprechung und den Kommentierungen vornehmlich behandelten Gestaltungen während der Pachtzeit Eigentümer der Ersatzbeschaffungen wird. Die Durchführung der Substanzerhaltung wird in diesen Fällen durch den vertraglich abgesicherten Erwerb der betroffenen Wirtschaftsgüter durch den Verpächter am Ende der Pacht abgesichert bzw. realisiert.

563 Zu den einzelnen vertraglichen Gestaltungen vgl. S. 67 ff.

564 Vgl. S. 142 ff.

565 Ebd.

Es gilt daher im Folgenden die Argumente der verschiedenen Positionen vor dem Hintergrund der herausgearbeiteten Strukturmerkmale des wirtschaftlichen Eigentums abzuwägen. Hierbei sind die verschiedenen Varianten der Eigentumszuordnung und der Erhaltungsverpflichtungen jeweils gesondert zu betrachten. Dies ist erforderlich, da, wie einführend ausgeführt, sowohl in den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs als auch in der Literatur jeweils nur pauschalierend Stellung bezogen wird und die teilweise sehr unterschiedlichen Varianten nicht gesondert dargestellt werden.

3.2. Substanzerhaltung durch den Pächter

Wie oben erläutert, ist der Pächter häufig verpflichtet, den gepachteten Betrieb in seiner Substanz zu erhalten. Bei dieser Art von Vertragsgestaltung trifft den Pächter eine umfassende Erhaltungs- und Substanzbewahrungspflicht. Er muss in diesen Fällen die pachtweise übernommenen Wirtschaftsgüter erhalten. Weiterhin trifft ihn regelmäßig die Gefahr des zufälligen Untergangs der Wirtschaftsgüter, das heißt er muss abgängige Wirtschaftsgüter ersetzen. Daneben muss er abgenutzte Wirtschaftsgüter durch funktional gleichartige Wirtschaftsgüter ersetzen, gegebenenfalls muss er sogar dafür sorgen, dass der Betrieb insgesamt auf dem aktuellen Stand der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung bleibt. Soweit auch hierfür Investitionen erforderlich sind, muss er auch diese auf eigene Kosten durchführen. Unabhängig von der Eigentumszuordnung während der Pachtzeit muss der Pächter in diesen Fällen dem Verpächter am Ende der Pachtzeit den Besitz und, je nach Eigentumslage während der Pachtzeit, das Eigentum zurückgewähren. Weiterhin sind Konstellationen zu unterscheiden, in denen der Pächter die Pachtgegenstände mit oder ohne einen umfassenden Wertausgleich zurückgewähren muss.

3.2.1. Eigentumserwerb des Verpächters

Leitentscheidung des Bundesfinanzhofs I 51/61 S

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁵⁶⁶ zur bilanziellen Abbildung von Betriebspachtverhältnissen basiert auf einem Fall, bei welchem der Pächter zur Substanzerhaltung der gepachteten Wirtschaftsgüter verpflichtet war. Gleichzeitig gingen alle Ersatzbeschaffungen, welche der Pächter während der Pachtzeit durchführte, in das Eigentum des Verpächters über. Diese Vertragsgestaltung stellt heute eher den Ausnahmefall dar, dominiert jedoch die Diskussion um die zutreffende bilanzielle Erfassung von Betriebsverpachtungen. Zudem löst diese Variante der Betriebsverpachtung sicherlich die schwierigsten Beurteilungsfragen aus, so dass sie – trotz nur noch eingeschränkter praktischer Bedeutung – vorab erläutert wird.

Der Bundesfinanzhof setzt sich in der genannten Entscheidung mit der Frage des wirtschaftlichen Eigentums des Verpächters oder Pächters nur ansatzweise auseinander. Hauptgegenstand des Verfahrens war die Frage der Passivierung der Substanzerhaltungsverpflichtung des Pächters. Soweit die Aktivierung der gepachteten Wirtschaftsgüter betroffen war, übernimmt das Gericht im Wesentlichen die Argumentation des Bundesministers der Finanzen, welcher dem Verfahren beigetreten war. Danach liegt ein Fall des wirtschaftlichen Eigentums nicht vor, da der Pächter den Verpächter nicht auf Dauer von der Einwirkung auf die gepachteten Gegenstände ausschließen könne. Der Pächter sei vielmehr nur Fremdbesitzer und besitze die Wirtschaftsgüter als dem Verpächter gehörig. Dies träfe auch bei längerer Pachtdauer zu. Wollte man wirtschaftliches Eigentum beim Pächter annehmen, müsse man gleichzeitig unterstellen, dass durch die Pachtabreden ein Verkauf der Wirtschaftsgüter an den Pächter erfolgt sei. Dies aber stehe in Widerspruch zu den tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und stehe zudem im Widerspruch zum Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung. Vielmehr stehe dem Pächter nur das Nutzungsrecht an den Pachtgegenständen zu. Das dem

566 Grundlegend der hier zunächst erläuterte Fall in BFH vom 02.11.1965 I 51/61 S, BStBl III 1966, S. 61; seither ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH vom 16.11.1978 IV R 160/74, BStBl II 1979, S. 138.

Pächter zustehende Verfügungsrecht an den Pachtgegenständen entspreche nur einem sich aus seinem Nutzungsrecht ergebenden wirtschaftlichen Bedürfnis und sei zudem durch die Grenzen der ordnungsmäßigen Wirtschaft beschränkt.

Gegen diese Entscheidung werden in der Literatur unter Bezug auf die frühere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes Bedenken vorgebracht⁵⁶⁷. Nach der Ansicht einer Reihe von Autoren, ist in Fällen der Substanzerhaltungspflicht des Pächters, dieser wirtschaftlicher Eigentümer der dieser Verpflichtung unterfallenden Wirtschaftsgüter. Begründet wird dies im Wesentlichen mit der Verfügungsmacht des Pächters über die Pachtgegenstände während der Pachtdauer. Diese sei inhaltlich mit derjenigen beim Umlaufvermögen identisch, wo das Gericht gerade auch deswegen wirtschaftliches Eigentum des Pächters annehme. Weiterhin spreche der Umstand, dass der Pächter den Wertverzehr der Anlagen durch den Ersatz auf eigene Kosten wirtschaftlich trage, für das wirtschaftliche Eigentum des Pächters. Es wird ebenfalls vorgetragen, dass es der wirtschaftlichen Bedeutung von Pachtverhältnissen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters widerspreche, den Verpächter so zu behandeln, als hätte er im Fall der Ersatzbeschaffungen selbst jeweils einzelne Wirtschaftsgüter ausgeschieden und mit dem vom Pächter erhaltenen Geld andere Wirtschaftsgüter beschafft. Schließlich wird vorgetragen, dass die vom Bundesfinanzhof geforderte Bilanzierung auf praktische Schwierigkeiten stoße.

Im Ausgangspunkt ist festzuhalten, dass die Eigentümerstellung des Verpächters in diesem Pachtmodell allein die Zuordnung zum Verpächter nicht begründen kann. Entscheidend ist vielmehr, ob die Eigentümerstellung des Verpächters am Ende der Vertragslaufzeit für diesen eine fortdauernde Substanzberechtigung gewährleistet. Wie oben ausgeführt, gehen die Grundfälle des wirtschaftlichen Eigentums davon aus, dass dem wirtschaftlichen Eigentum regelmäßig der Erwerb auch des zivilrechtlichen Eigentums nachfolgt, bzw. sich der Gegenstand schon während der Nutzung verbraucht – ein möglicher Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers wertlos ist. Dies alles ist jedoch im Falle der Verpachtung mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters nicht der Fall. Da der

567 Vgl. S. 142 ff.

Pächter die gepachteten Wirtschaftsgüter am Ende der Pachtzeit wieder herausgeben muss, kommt es gerade nicht zu einem nachfolgenden zivilrechtlichen Erwerb der Pachtgegenstände durch den Pächter. Ebenso wenig wird der Verpächter durch die Verpachtung auf Dauer von der Einwirkung auf die Pachtgegenstände ausgeschlossen. Gerade das Gegenteil wird durch die Substanzerhaltungspflicht des Pächters erreicht. Durch sie wird es praktisch unmöglich, dass der Herausgabeanspruch des Verpächters im Zeitablauf entwertet wird. Insoweit ist es auch ausgeschlossen, dass sich die Pachtgegenstände während der Pachtzeit wirtschaftlich verbrauchen und der Herausgabeanspruch des Verpächters quasi wertlos wäre. Hierbei kommt auch dem Aspekt der regelmäßigen Vertragsabwicklung Bedeutung zu. Bei regulärem Verlauf ist der Pächter gerade verpflichtet, die Wirtschaftsgüter am Ende der Pachtzeit an den Verpächter herauszugeben. In diesem Zusammenhang könnte allenfalls die Frage auftauchen, dass der Pächter während der Pachtzeit alte Wirtschaftsgüter durch neue ersetzt und sich die Herausgabepflicht nicht auf die identischen Wirtschaftsgüter bezieht. Dies ist jedoch ein tatsächliches Problem. Im wirtschaftlichen und rechtlichen Gehalt gehen beide Vertragsparteien gerade davon aus, dass mit der Herausgabe der ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter die Rückgabe der ursprünglich vorhandenen Wirtschaftsgüter vollzogen wird. Im Übrigen würde ein Abstellen auf die Identität der zurückgegebenen Wirtschaftsgüter zu einer zufälligen Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Pächter führen, soweit Wirtschaftsgüter zu ersetzen sind. Bei nicht zu ersetzenden Wirtschaftsgütern würde es bei der Zurechnung zum Verpächter verbleiben. Dies wird den substanzerhaltenden und rückgabeorientierten Vertragsregelungen aber meines Erachtens gerade nicht gerecht.

Auch die „einfache“ Verfügungsmacht des Pächters während der Pachtzeit ist allein gesehen kein geeignetes Kriterium für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums beim Pächter. Wie oben dargelegt, ist die Verfügungsmacht immer in Bezug auf die Substanzberechtigung am Ende der Vertragsabwicklung zu beurteilen. Soweit der Pächter aber die Wirtschaftsgüter wieder herausgeben muss, liegt eine in diesem Sinne substanzbezogene Verfügungsmacht in seiner Person nicht vor. Im Übrigen ist auch die Verfügungsmacht des Pächters aus dem umfassenden Eigentumsrecht des Verpächters abgeleitet, sowie in ihrem Umfang auf die

Grenzen der ordnungsgemäßen Wirtschaft begrenzt⁵⁶⁸. Eine Verfügungsmacht besteht nur insoweit, als der Pächter auszusondernde Wirtschaftsgüter verkaufen darf, um diese durch neue zu ersetzen. Diese gehen dann ins Eigentum des Verpächters über und sind am Ende der Pachtzeit herauszugeben. Auch hier wird deutlich, dass die eingeräumte Verfügungsmacht in Zusammenhang mit der vereinbarten Herausgabepflicht zu bewerten ist. Diese ist von der Qualität her eine andere Verfügungsmacht, als diejenige zur Verfügung über die Substanz eines Wirtschaftsgutes beim wirtschaftlichen Eigentum. Dort kann der wirtschaftliche Eigentümer zumindest bei oder nach Ende der Vertragsbeziehung endgültig über die Substanz des Wirtschaftsgutes verfügen. Die Verfügungsmacht des Pächters stellt im Ergebnis nur eine technische Vereinfachung dar, damit die Wirtschaftsgüter ohne die jederzeitige Einbeziehung des Eigentümers bzw. Verpächters ausgetauscht werden können⁵⁶⁹. Auch insoweit zeigt sich die Ableitung der Verfügungsbefugnis des Pächters aus dem Eigentumsrecht des Verpächters.

In diesem Zusammenhang ist auch das Gegenargument zu würdigen, es entspreche nicht der wirtschaftlichen Bedeutung derartiger Pachtverhältnisse (das heißt mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters), den Verpächter so zu behandeln, als ob er die einzelnen Wirtschaftsgüter jeweils selbst ausscheidet und selbst die Ersatzbeschaffungen durchführt. Gerade aufgrund der dem Pächter eingeräumten Verfügungsmacht im Rahmen der ordnungsmäßigen Wirtschaft bedient sich meines Erachtens aber der Verpächter tatsächlich insoweit des Pächters zur technischen Abwicklung der Ersatzbeschaffungsmaßnahmen. Dies wird durch den Befund bekräftigt, dass die Durchführung der Ersatzbeschaffungen zivilrechtlich eine Form der Entrichtung des Pachtzinses darstellt. Wird aber die Pachtzinseigenschaft der Substanzerhaltung unterstellt, kommt man sehr wohl zu dem Ergebnis, dass der Pächter in Vertretung des Verpächters dessen Erhaltungspflicht erfüllt⁵⁷⁰.

568 Hierauf ebenfalls abstellend BFH vom 02.11.1965 I 51/61 S, BStBl III 1966, S. 61.

569 In diesem Sinne auch BFH vom 02.11.1965 I 51/61 S, BStBl III 1966, S. 61.

570 So explizit schon Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 8. Auflage, 1966, § 7 Rz. 37.

Auch das zutreffende Argument, der Pächter trage durch den Ersatz der Wirtschaftsgüter auf eigene Kosten den Werteverzehr für diese Wirtschaftsgüter ist für eine wirtschaftliche Eigentumszuordnung nicht maßgeblich. Zwar ist mit der Eigentümerstellung im Normalfall die Tragung des Werteverzehrs tatsächlich verbunden. Ausreichend für eine abweichende Eigentumszuordnung nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums ist dieser Aspekt jedoch nicht. Übernimmt ein Unternehmer für einen Dritten eine Auftragsfertigung und muss speziell für diesen Auftrag Fertigungsmaschinen anschaffen, wird er sich über die abzurechnenden Erlöse ebenfalls den Wertverzehr für die eingesetzten Anlagen ersetzen lassen. Auch wenn er die Fertigungsmaschine einzig für diesen Auftrag einsetzt und eine volle Amortisation über das Entgelt realisiert, steht dies der Zurechnung zu seinem Vermögen nicht im Wege. Ein wirtschaftlicher Eigentumsübergang auf den Auftraggeber scheidet aus, auch wenn er materiell die vollständige Abschreibung der Fertigungsmaschine über den Auftragswert finanziert hat. Insoweit ist dieser Fall grundsätzlich mit der Kosten- und Erlössituation in den Fällen der Betriebsverpachtung vergleichbar. Auch dort finanziert der Pächter den Werteverzehr über eine (erhöhte) Barpacht oder führt die Substanzerhaltung vertragsgemäß direkt durch.

Auch das vorgebrachte Vereinfachungsargument kann eine wirtschaftliche Zurechnung der gepachteten Wirtschaftsgüter zum Pächter meines Erachtens nicht rechtfertigen. Den Befürwortern des wirtschaftlichen Eigentums des Pächters ist zuzugestehen, dass ein Einfrieren der bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz des Verpächters eine einfache Handhabung darstellt. Hierauf kann es jedoch nicht ankommen. Zunächst kann eine erforderliche Bilanzierung nicht allein mit dem Argument abgelehnt werden, hierfür seien Informationen erforderlich, die nicht originär im Unternehmen des Verpächters vorhanden sind. Auch in vielen anderen bilanzierungsrelevanten Fällen muss das bilanzierende Unternehmen auf externe Informationen zurückgreifen (zum Beispiel für die Ermittlung von Rückstellungen für ausstehende Rechnungen). Zudem kann die vertragliche Absicherung des für eine sachgerechte bilanzielle Darstellung erforderlichen Informationsfluss ohne weiteres erfolgen.

Im Folgenden ist noch auf einen weiteren Aspekt im Zusammenhang mit der Zurechnung nach den Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums einzugehen. Dieser Aspekt wird in der Literatur, soweit ersichtlich, nicht, insbesondere auch nicht von den oben zitierten Kritikern der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angesprochen. Wie oben dargestellt, sind die vertraglichen Vereinbarungen in diesem Fall geradezu darauf gerichtet, dass der Pächter nur vorübergehender Nutzungsberechtigter wird. Das Pachtverhältnis ist auch wegen der Substanzerhaltungspflicht geradezu idealerweise auf die Rückabwicklung ausgerichtet. Der Verpächter wird durch die Regelungen nicht dauerhaft von der Einwirkung auf die Wirtschaftsgüter ausgeschlossen. Dies alles gilt zunächst uneingeschränkt, wenn Abschlusszahlungen zwischen den Parteien nicht geleistet werden müssen. Hat beispielsweise der Pächter bei Pachtbeginn ein neues Wirtschaftsgut übernommen und gibt dem Verpächter im Zeitpunkt der Beendigung eine gleichwertige und neue Maschine zurück, so sind derartige Abschlusszahlungen nicht erforderlich. Dies gilt allgemein, wenn der Abnutzungs- oder Wertigkeitsgrad von übernommenen und zurückgewährten Wirtschaftsgütern identisch ist. Für diesen Idealfall dürften keine Zweifel an der rechtlichen und wirtschaftlichen Zurechnung der Wirtschaftsgüter zum Verpächter bestehen. Zwar zielt die Übertragung der Substanzerhaltungspflicht auf den Pächter gerade darauf ab, eine Rückgabe des Pachtobjektes in dem Zustand zu erreichen, wie er bei Pachtbeginn vorhanden war und so eine Fortführung durch den Verpächter zu ermöglichen. Insoweit sind in diesem Pachtmodell (vorbehaltlich des baren Pachtzinses) die Erhaltungskomponente sowie die Rückgabe geradezu als unbarer Leistungsaustausch konzipiert. Dennoch kommt die Praxis auch in diesem Vertragstypus nicht ohne Abschlusszahlungen oder einen Spitzenausgleich in Geld aus. So kommt es häufig vor, dass das im Zeitpunkt der Rückgabe konkret zurück zu gewährende Wirtschaftsgut einen anderen Wertigkeitsgrad besitzt als das bei Pachtbeginn ursprünglich übernommene. Im Regelfall muss nämlich der Pächter eine erforderliche Ersatzbeschaffung durch den Erwerb eines neuen Wirtschaftsgutes realisieren. Ersetzt der Pächter nun ein gebraucht übernommenes Wirtschaftsgut durch ein neues, hat er zunächst gegenüber dem das Eigentum erwerbenden Verpächter mehr geleistet, als erforderlich. Die neue Ersatzbeschaffung besitzt – selbst bei vollständiger Gleichheit des Wirtschaftsguts – nämlich eine höhere Wertigkeit. Für die höhere Wertigkeit des neuen Wirtschaftsguts im Vergleich zu dem gebraucht

übernommenen muss der Pächter einen sogenannten Wertausgleichsanspruch gegenüber dem Verpächter aktivieren. Der Verpächter passiviert für das zu viel Erlangte eine Verpflichtung zum Wertausgleich, das heißt, einen entsprechenden Passivposten. Muss der Pächter im Zeitpunkt der Beendigung der Pacht ein Wirtschaftsgut mit höherer Wertigkeit zurückgeben, erhält er hierfür regelmäßig einen Ausgleich in Höhe des errechneten und bilanzierten Wertausgleichsanspruchs. Andererseits kann im Zeitpunkt der Beendigung der Pacht der Wertigkeitsgrad des zurück zu gewährenden Wirtschaftsguts auch geringer sein als der seines Pendantes zu Beginn der Pacht. In diesem Fall hat der Pächter ggf. hierfür Ausgleich zu leisten.

Es ist im folgenden zu klären, ob derartige Zahlungen die bisherige Bewertung, der zufolge der Verpächter zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der ursprünglich vorhandenen Wirtschaftsgüter sowie der Ersatzbeschaffungen ist, nochmals grundlegend ändern können. Hier ist im Ausgangspunkt zunächst festzuhalten, dass die Zahlungen an den oben dargestellten Überlegungen zur Zuordnung der Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der Verfügungsbefugnis und der planmäßigen Rückgabe nichts ändern. Wie die Analyse des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums, insbesondere der Leasingrechtsprechung ergeben hat, kann wirtschaftliches Eigentum auch dann bestehen, wenn der vermeintliche wirtschaftliche Eigentümer durch Beteiligung an den stillen Reserven maßgeblich an der Substanz eines Wirtschaftsguts partizipiert. Dabei ist zunächst festzuhalten, dass diese Überlegungen keine Bedeutung für diejenigen Wirtschaftsgüter entfalten können, für die derartige Abschlusszahlungen nicht erforderlich sind, das heißt, die bei Pachtbeginn und Pachtende die gleiche Wertigkeit aufweisen. Aber auch wenn ein Wertausgleich in diesem Sinne geleistet werden muss, führt dies nicht zu einer anderweitigen Zurechnung nach den Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums. Wie oben ausführlich dargestellt, nehmen die sogenannten Wertausgleichsposten lediglich die Unterschiede in der Wertigkeit von übergebenem und rückgewährtem Wirtschaftsgut auf. Sie sind dabei aus den Anschaffungskosten der durchgeführten Ersatzbeschaffung abgeleitet. Im Ergebnis beinhaltet damit der jeweilige Posten einen Anspruch auf Kostenersatz bzw. eine Verpflichtung hierzu. Wie oben ausgeführt, kann wirtschaftliches Eigentum allenfalls dann angenommen werden,

wenn der vermeintliche wirtschaftliche Eigentümer an den stillen Reserven des Wirtschaftsguts substantiell beteiligt ist⁵⁷¹. Dies ist jedoch vorliegend mit der reinen Kostenerstattung meines Erachtens nicht gegeben.

In diesem engen Sinn muss offensichtlich auch der Bundesfinanzhof in der gegenständlichen Entscheidung die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Wertausgleichspflicht des Verpächters verstanden haben. Nach den Regelungen des streitgegenständlichen Pachtvertrags musste der Verpächter dem Pächter den „Mehrwert“ der Ersatzbeschaffungen und baulichen Maßnahmen ersetzen, soweit dieser bei Pachtende noch vorhanden war. Der Wertersatz war dabei ausweislich der Urteilsbegründung maximal auf die tatsächlichen Aufwendungen des Pächters begrenzt.

Im Ergebnis ist damit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zuzustimmen. Ist der Pächter zur Substanzerhaltung verpflichtet und bleiben die Wirtschaftsgüter im Eigentum des Verpächters beziehungsweise gelangen fortlaufend in dessen Eigentum, ist der Verpächter rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die abweichende Meinung in Teilen des Schrifttums, welche wirtschaftliches Eigentum des Pächters annimmt, ist abzulehnen. Für die Erläuterung der konkreten Durchführung der Bilanzierung kann damit vereinfachend auf die Erläuterungen oben⁵⁷² verwiesen werden.

Übernahme des Anlagevermögens zum Schätzwert (§ 582a BGB)

Dieser Vertragstyp ist in der heutigen Vertragspraxis ebenfalls von untergeordneter Bedeutung. In seinem Kern entspricht die Gestaltung im Wesentlichen dem Sachverhalt, welcher der zuvor erläuterten Entscheidung des Bundesfinanzhofs zugrunde lag. Insoweit kann in weiten Teilen auf die vorstehenden Erläuterungen zu dieser Entscheidung verwiesen werden. Bei diesem Vertragstyp übernimmt der Pächter das Anlagevermögen

571 Vgl. hierzu oben, S. 163 ff.; BMF vom 22.12.1991 IV B 2 – S 2170 – 161/75 z.B. für den Fall der Mehrerlösteilung.

572 Vgl. S. 153 ff.

zum Schätzwert mit der Verpflichtung, es bei Beendigung des Pachtverhältnisses zum Schätzwert zurück zu gewähren⁵⁷³. Er trägt die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung des Inventars. Auch in diesem Fall kann er in den Grenzen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft über die einzelnen Inventarstücke verfügen. Die von ihm angeschafften Stücke werden Eigentum des Verpächters. Besteht zwischen dem Gesamtschätzwert des übernommenen und dem des zurück zu gewährenden Inventars ein Unterschied, so ist dieser in Geld auszugleichen. Beiden Schätzwerten sind die Preisverhältnisse im Zeitpunkt der Beendigung des Pachtverhältnisses zugrunde zu legen.

Dieses Verpachtungsmodell unterscheidet sich von der Verpachtung aus der oben erläuterten Entscheidung des Bundesfinanzhofs nur dadurch, dass die Rückgabe der Wirtschaftsgüter auf Basis von Schätzwerten erfolgt. Wegen der weitgehenden Deckungsgleichheit mit der Verpachtung aus der oben erläuterten Entscheidung des Bundesfinanzhofes kann bezüglich aller Argumente für oder wider des wirtschaftlich Eigentums von Verpächter und Pächter auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Explizit erörtert werden muss die Frage, ob die Abrechnung auf Basis der Schätzwerte zu einer abweichenden Zurechnung der Wirtschaftsgüter führt. Die Abrechnung auf Basis der Schätzwerte führt im Ergebnis zu einer Gegenüberstellung der tatsächlichen Werte der Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn und Pachtende. Dabei wird mit dem zeitgleichen Bezug eine Umrechnung des Wertes der bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter auf einen einheitlichen Zeitpunkt erreicht. Mit dem Wertausgleich auf Basis der tatsächlichen Werte könnte der Pächter u.U. tatsächlich an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter beteiligt sein. Man könnte somit im Hinblick auf die Rechtsprechung zum Leasing vordergründig die Meinung vertreten, der Pächter wäre damit wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter während der Pachtzeit geworden.

Allerdings bewirkt diese Methode meines Erachtens eher nur eine Vereinfachung der Bemessung der Wertausgleichsverpflichtung. So kann eine explizite Ermittlung der Wertigkeitsgrade der einzelnen Wirtschaftsgüter unterbleiben. Vielmehr kommt es zu einer hiervon unabhängigen

573 Vgl. S. 75 ff.

(Markt-) Bewertung durch die Schätzung. Die Methode führt dabei gleichermaßen zu einem unmittelbaren Ausgleich von Wertüberhängen und negativen Wertsalden bei den Wirtschaftsgütern insgesamt. Meines Erachtens ist mit dieser Bewertungsmethode nach dem Willen der Parteien gerade für den Pächter keine umfassende Beteiligung an der Substanz des Pachtbetriebes beabsichtigt. Vielmehr geht es ebenfalls nur um einen Ausgleich für die Wertigkeitsunterschiede. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass ein substantieller Wertgewinn des Pächters zu Beginn der Pachtzeit weder vertraglich vereinbart ist, noch vorhersehbar wäre. Insoweit kann diese Regelung im Hinblick auf ihre Reichweite und Funktion auch nicht mit den in der Leasingpraxis verbreiteten Regelungen verglichen werden. Vor diesem Hintergrund führt eine mit der Schätzwertregelung unter Umständen verbundene Beteiligung an den stillen Reserven nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Pächter. Wertgesichtspunkte stellen für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums ohnehin nur ein Hilfskriterium dar, welches zur Anwendung kommt, wenn die Zurechnung nach den vorrangigen anderen Kriterien, insbesondere der Sachherrschaft nicht bereits zu einer eindeutigen Zurechnung führen⁵⁷⁴. Nach meinem Dafürhalten ist dies jedoch vorliegend nicht der Fall. Die wesentlichen Strukturmerkmale des wirtschaftlichen Eigentums führen im Falle der Verpachtung ganz eindeutig zu einem rückgabeorientierten Leistungsaustausch. Die Schätzwertabrechnung stellt dabei nur eine weniger bedeutsame Abrechnungsmodalität dar, welche die Zurechnung an den Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer nicht rechtfertigt. Materiell erhält der Pächter im für ihn günstigen Fall eines substanzbezogenen Wertausgleichsanspruchs meines Erachtens eine Rückerstattung von Pachtzinsen. Hierdurch kann die Zurechnung der Wirtschaftsgüter nicht beeinflusst werden.

Im Ergebnis ist deshalb auch im Falle der Verpachtung zum Schätzwert davon auszugehen, dass der Verpächter wirtschaftlicher Eigentümer der verpachteten und ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter ist. Für die Erläuterung der konkreten Durchführung der Bilanzierung kann damit vereinfachend auf die Erläuterungen oben⁵⁷⁵ verwiesen werden.

574 So explizit Haarmann in StBJb 2006/2007, S. 253 (254).

575 Vgl. S. 153 ff.

3.2.2. Eigentumserwerb des Pächters

Wie oben dargestellt, sieht die Vertragspraxis überwiegend einen Eigentumserwerb des Pächters an den Ersatzbeschaffungen vor⁵⁷⁶. Daneben ist vielfach vorgesehen, dass der Pächter weitere Wirtschaftsgüter erwerben kann, die ebenfalls sein Eigentum werden. Schließlich verfügen Pächter häufig bereits bei Pachtbeginn über eigene Wirtschaftsgüter, die sie im Rahmen des Pachtbetriebes nutzen. Für die weiteren Überlegungen muss daher zwischen der Behandlung solcher Wirtschaftsgüter getrennt werden, welche außerhalb der Pachtregelungen vorhanden sind oder angeschafft werden und solchen, die im Rahmen des Pachtverhältnisses durch den Pächter angeschafft werden. Denn für letztere besteht regelmäßig unabhängig von der Eigentumszuordnung zum Pächter für diesen eine Pflicht zur Herausgabe an den Verpächter bei Ende der Pacht. Vereinzelt wird, insbesondere für Erweiterungsinvestitionen zugunsten des Verpächters auch nur eine Option zum Kauf vorgesehen.

Nicht vom Pachtvertrag umfasste Wirtschaftsgüter des Pächters

Es handelt sich hierbei insbesondere um Wirtschaftsgüter, welche der Pächter bereits bei Pachtbeginn besitzt, aber auch um solche, welche außerhalb der Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag vom Pächter angeschafft werden. Letzteres ist insbesondere auch bei Überbeständen der Fall⁵⁷⁷. Kennzeichnend für all diese Wirtschaftsgüter ist, dass sie bei Pachtende nicht an den Verpächter herausgegeben werden müssen. In diesen Fällen unterliegt die bilanzielle Behandlung keinen Besonderheiten. Der Pächter aktiviert seine Wirtschaftsgüter zu deren Anschaffungskosten ohne weitere Einschränkungen in seiner Bilanz (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG).

576 Vgl. S. 67 ff.

577 So auch: Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 147 f.

Vom Pachtvertrag umfasste Wirtschaftsgüter des Pächters

Hierbei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, für die am Ende der Pachtzeit für den Pächter eine Verpflichtung zur Herausgabe an den Verpächter besteht, oder Letzterem eine Kaufoption eingeräumt wurde. Die Rücknahme erfolgt dabei regelmäßig durch Kauf der Wirtschaftsgüter, vereinzelt ist auch der entschädigungslose Eigentumsübergang auf den Verpächter vorgesehen.

(Rück-) Kauf der Wirtschaftsgüter durch den Verpächter

In der heutigen vertraglichen Praxis am weitesten verbreitet ist eine Gestaltung, bei welcher der Verpächter am Ende der Pachtzeit die Wirtschaftsgüter, welche der Pächter im Rahmen seiner Substanzerhaltungspflicht während der Pachtdauer zu Eigentum erwirbt, „zurückkauft“⁵⁷⁸. Bei dieser Vertragsgestaltung hat der Pächter während der Pachtzeit alle Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchgeführt und wurde zivilrechtlicher Eigentümer der beschafften Wirtschaftsgüter. Soweit diese für den Fortbestand des Pachtbetriebes und damit die Weiterführung durch den Verpächter von Bedeutung sind, ist der Kauf durch den Verpächter bereits bei Vertragsabschluss verbindlich vereinbart. Soweit Erweiterungsinvestitionen betroffen sind, steht dem Verpächter z.T. auch nur eine Kaufoption zu. Insoweit ist die Rückübernahme nicht bereits bei Vertragsschluss unbedingt vereinbart.

Für diese Fälle stellt sich die Frage, ob sich der bereits vereinbarte spätere Verkauf auf die bilanzielle Zurechnung zum Verpächter oder Pächter während der Pachtzeit auswirkt. Für die weiteren Überlegungen ist zunächst vor auszuschicken, dass der Pächter während der Pachtzeit für diese Wirtschaftsgüter alle Verfügungen aus eigenem Eigentumsrecht trifft. Er erwirbt und veräußert die Wirtschaftsgüter nicht aus einer vom Verpächter abgeleiteten Verfügungsbefugnis. Insoweit sind die oben dargestellten Einschränkungen seiner Verfügungsbefugnis in diesem Fall nicht einschlägig.

578 Vgl. S. 79 ff. und S. 102 ff.

Für den Pächter stellt die Verpflichtung zur späteren Veräußerung eigener Wirtschaftsgüter ein sogenanntes schwebendes Geschäft dar, welches erst mit der Erfüllung der Sachleistungspflicht bilanziell in Erscheinung tritt. Da sich die Verpflichtung zur Veräußerung der Wirtschaftsgüter auf eigene Wirtschaftsgüter des Pächters bezieht, kommt hier, anders als bei der Rückgabe vom Verpächter erhaltener Wirtschaftsgüter, der Ausweis einer Rückgabeverpflichtung o.ä. nicht in Betracht. Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur, wenn der Rückkaufspreis bereits im Voraus vereinbart wird und dieser sich aus der Sicht des Vertragsabschlusses als besonders günstig darstellt. In diesen Fällen kommt es gegebenenfalls in Anwendung der diesbezüglichen Regelungen bei Leasingvereinbarungen⁵⁷⁹ zu einer sofortigen Weiterlieferung der Wirtschaftsgüter an den Verpächter.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass alle Ersatzbeschaffungen und Erweiterungsinvestitionen, welche der Pächter während der Pachtzeit durchführt und die vereinbarungsgemäß im Eigentum des Pächters stehen, diesem zuzurechnen sind. Er hat diese in seine Bilanz aufzunehmen und mit deren Anschaffungskosten zu aktivieren (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG). Eine Zurechnung zum Verpächter scheidet insoweit aus.

Kaufoption des Verpächters

In der Vertragspraxis hat der Verpächter bisweilen nur das Recht, einzelne Wirtschaftsgüter zu erwerben. Dabei kann der Pächter Erweiterungsinvestitionen nach eigenem Ermessen durchführen. Insbesondere auch in diesen Fällen wird der Pächter regelmäßig Eigentümer der beschafften Wirtschaftsgüter. Die diesbezüglichen Wirtschaftsgüter sind für die Fortführung des Betriebes durch den Verpächter nach Pachtende in der Regel nicht von entscheidender Bedeutung. Aus diesem Grund wird hier regelmäßig ein Rückkauf nicht von vornherein vereinbart. Vielmehr bleibt ein möglicher Erwerb bei Pachtende durch den Verpächter vertraglich offen. Alternativ wird dem Verpächter bisweilen auch eine Option zum Erwerb dieser Wirtschaftsgüter des Pächters eingeräumt. Wie oben ausgeführt, tritt nicht einmal der verbindlich vereinbarte Erwerb der

vom Pächter angeschafften Ersatzinvestitionen beim Pächter bilanziell vor seiner Durchführung in Erscheinung. So gilt dies umso mehr für diejenigen Wirtschaftsgüter, für die dem Verpächter nur eine Kaufoption zusteht. Etwas anderes gilt ausnahmsweise wiederum, wenn der Rückkaufspreis bereits im Voraus vereinbart wird und dieser sich aus der Sicht des Vertragsabschlusses als besonders günstig darstellt.

Damit ist festzuhalten, dass auch diejenigen eigenen Wirtschaftsgüter des Pächters, für die dem Verpächter bei Pachtende eine Kaufoption zusteht, während der Pachtzeit regelmäßig dem Pächter zuzurechnen sind. Er hat diese in seine Bilanz aufzunehmen. Eine Zurechnung zum Verpächter scheidet insoweit aus.

3.3. Substanzerhaltung durch den Verpächter

Soweit die Erhaltung des Pachtobjektes ausnahmsweise vom Verpächter selbst übernommen wird, erwirbt der Verpächter alle Ersatzinvestitionen zu Eigentum. In diesem Grundfall ist eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter ausschließlich zum Verpächter als zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer unstreitig⁵⁸⁰. Der Verpächter aktiviert danach alle bei Pachtbeginn in seinem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter sowie alle von ihm angeschafften Ersatzbeschaffungen mit deren Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG).

3.4. Abschreibung des Anlagevermögens

3.4.1. Allgemeines

Je nachdem wem die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach den vorstehenden Ausführungen zuzurechnen sind, kann deren (wirtschaftlicher) Eigentümer Abschreibungen nach den allgemeinen Vorschriften vornehmen. Allerdings ist die Zurechnung umgekehrt auch

580 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 384; Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 38; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 71.

Voraussetzung für die Abschreibungsberechtigung⁵⁸¹. Ist eine Person berechtigt, hinsichtlich eines Vermögensgegenstandes Abschreibungen vorzunehmen, schließt dies die Abschreibungsberechtigung einer anderen Person an demselben Vermögensgegenstand aus. Die Abschreibungsberechtigung ist persönlich und exklusiv⁵⁸².

Für Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierung sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 253 Abs. 3 HGB planmäßig abzuschreiben. Dabei muss der Abschreibungsplan die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann⁵⁸³. Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist⁵⁸⁴. Entfallen die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung in späteren Geschäftsjahren, so hat eine Wertaufholung zu erfolgen (sogenanntes Wertaufholungsgebot; § 253 Abs. 5 S. 1 HGB)⁵⁸⁵.

Steuerlich erfolgt eine planmäßige Abschreibung für Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von

581 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverhältnisse, 4. Auflage, 1979, S. 65; auch steuerlich kommt es für die Abschreibungsberechtigung grundsätzlich auf das wirtschaftliche Eigentum an, vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 32; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 110 ff.; HHR/Nolde, § 7 EStG Rz. 41 ff. In Einzelfällen – insbesondere bei sogenanntem Drittaufwand bei Ehegattenfällen – reicht es nach der Rechtsprechung für die Abschreibungsberechtigung jedoch aus, dass der Steuerpflichtige das dem anderen Ehegatten gehörende Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einnahmen einsetzt und die Kosten hierfür getragen hat, vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 32 ff.; Weber-Grellet, DB 1995, S. 2550).

582 Vgl. Schnitter in: Frotzcher, EStG, § 7 Rz. 70 m.w.N.

583 Vgl. hierfür z.B. Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 212 ff.

584 Vgl. hierfür z.B. Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 300 ff.; zu den einzelnen Wertmaßstäben für eine Abschreibungsbemessung, ebd. Rz. 306 ff.

585 Vgl. für alle Winkeljohann/Taetzner, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 630 ff.

mehr als einem Jahr erstreckt. In diesem Fall ist jeweils ein zeitanteiliger Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Abschreibung abzusetzen (Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen, § 7 Abs. 1 S. 1 EStG)⁵⁸⁶. Dabei ist von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszugehen (§ 7 Abs. 1 S. 2 EStG)⁵⁸⁷. Für Gebäude erfolgt die Abschreibung nach typisierten Abschreibungssätzen (§ 7 Abs. 4, 5 EStG)⁵⁸⁸. Unabhängig von der planmäßigen Abschreibung kann eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen, wenn der Teilwert die Anschaffungskosten unterschreitet und die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)⁵⁸⁹. Auch steuerlich gilt für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Wertaufholungsgebot: Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert fortbesteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG)⁵⁹⁰.

3.4.2. Abschreibungsdauer des Pächters

Eine Besonderheit besteht für beide Rechenwerke in der Frage, ob der Pächter die Nutzungsdauer der ihm zuzurechnenden Wirtschaftsgüter nach der ggf. kürzeren Vertragsdauer oder der objektiven Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ohne Berücksichtigung einer kürzeren Pachtdauer bemessen muss oder kann. Für die Wirtschaftsgüter, die dem Verpächter zuzurechnen sind, stellt sich die Frage nicht, da mit Rückgabe der Wirtschaftsgüter an den Verpächter nur die Nutzung in dem konkreten Pacht-

586 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 100 ff.; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 330 ff.; HHR/Nolde, § 7 EStG Rz. 170.

587 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 100 ff.; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 334; HHR/Nolde, § 7 EStG Rz. 150 ff.

588 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 150 ff.; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 455 ff.; HHR/Nolde, § 7 EStG Rz. 380 ff.

589 Vgl. zum Begriff des Teilwerts § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und 3 EStG sowie Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 231 ff.; für die Teilwertvermutungen als Bezugsbasis der Abschreibung vgl. ebd. Rz. 257 ff.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 540 ff.; HHR/Winkeljohann, § 6 EStG Rz. 554 ff.

590 Vgl. hierzu Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 371 ff.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 578 ff.; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz. 624 ff.

verhältnis beendet wird. Einer Nutzung im Rahmen des selbst wieder aufgenommen Verpächterbetriebs, oder im Rahmen einer anderweitigen Betriebsverpachtung, steht jedoch nichts im Wege – der Verpächter setzt somit die Nutzung der ihm zuzurechnenden Wirtschaftsgüter auch nach Pachtablauf regelmäßig fort.

Unbestritten ist, dass die durch rechtliche Gründe zeitlich begrenzte Nutzbarkeit die Ermittlung der zutreffenden Nutzungsdauer beim Pächter beeinflussen, das heißt, verkürzen kann⁵⁹¹. Die konkreten Auswirkungen sind jedoch nicht zweifelsfrei⁵⁹². Die Frage tritt immer dann auf, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts länger ist als die Pachtzeit. Inhaltlich geht es dabei um die schwierige Frage der sachgerechten Schätzung der Nutzungsdauer im Einzelfall. Grundsätzlich⁵⁹³ ist für die Schätzung der Nutzungsdauer von dem Zeitraum auszugehen, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Eine hiervon abweichende kürzere Nutzungsdauer kommt nur in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich wertlos wird. Lassen sich trotz eingeschränkter Nutzbarkeit erhebliche Veräußerungserlöse erzielen, liegt ein wirtschaftlicher Verbrauch in diesem Sinne nicht vor. Maßgeblich sind dabei jeweils die in-

591 Vgl. Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 233; Brösel/Olbrich in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 06/2010, § 253 HGB Rz. 434; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 253 Rz. 376 für Heimfall; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 102; HHR/Nolde, § 7 EStG Rz. 175; BFH vom 19.11.1997 X R 78/94, BStBl II 1998, S. 59.

592 Vgl. hierzu auch die Erläuterungen bei Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Auflage, 1979, S. 64 ff; Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 149 ff; in der Praxis werden diese Fragen überwiegend im Zusammenhang mit Pächtereinbauten aufgeworfen. So geht die Finanzrechtsprechung für Pächter- und Mietereinbauten davon aus, dass diese nicht nach der tatsächlichen kürzeren Vertragslaufzeit, sondern ausschließlich nach den typisierten Abschreibungssätzen für Gebäude gemäß § 7 Abs. 4 ff. EStG abgeschrieben werden müssen; vgl. z.B. BFH vom 25.02.2010 IV R 2/07, BStBl II 2010, S. 670. Allerdings kann dies meines Erachtens nicht auf diejenigen Wirtschaftsgüter übertragen werden, die der Pächter außerhalb des Pachtverhältnisses anschafft. Zu Mietereinbauten insgesamt vgl. unten, S. 227 ff.

593 Vgl. zum folgenden BFH vom 19.11.1997 X R 78/94, BStBl II 1998, S. 59.

dividuellen betrieblichen Verhältnisse (z.B. Mehrschichtbetrieb o.ä.), jedoch ohne Berücksichtigung möglicher individueller Entscheidungen des Unternehmers (z.B. vorzeitiger Veräußerungswille)⁵⁹⁴. Im Ergebnis kommt es auf die objektive Nutzbarkeit nach Maßgabe der betriebsindividuellen Verhältnisse an.

Wie oben ausführlich dargelegt, kann der Pächter in den verschiedenen Regelungsmodellen durchaus auch solche Wirtschaftsgüter besitzen oder anschaffen, die nicht unter die Regelungen (insbesondere Substanzerhaltung und Rückgabe bzw. zwangsweise Veräußerung an den Verpächter) des Pachtvertrages fallen. Hier sind verschiedene Fälle zu unterscheiden. So können Wirtschaftsgüter durch den Pächter ohne weiteres einer anderweitigen Verwendung zugeführt werden, z.B. im Rahmen eines neuen Betriebes des Pächters nach Pachtende. In diesem Fall nimmt der Pächter die Wirtschaftsgüter zur weiteren Verwendung mit. Alternativ können sich Verpächter und Pächter am Ende der Pachtzeit auf Basis einer dann abzuschließenden Vereinbarung über eine Veräußerung an den Verpächter verständigen. Weiterhin kann der Pächter während der Pachtzeit auch selbständige Wirtschaftsgüter anschaffen, welche derart auf den Pachtbetrieb zugeschnitten sind, dass eine andersartige Verwendung quasi ausgeschlossen ist. Schließlich kann der Pächter auch Investitionen tätigen, die derart mit anderen Wirtschaftsgütern verbunden sind, dass ein Abbau zur Zerstörung dieser Wirtschaftsgüter führt, oder er muss die Wirtschaftsgüter dem Verpächter am Ende der Pachtzeit ohne weiteres Entgelt überlassen (sogenannter Heimfall an den Verpächter). Nicht Gegenstand der folgenden Ausführungen sind die sogenannten Pächtereinbauten. Es wird insoweit auf die gesonderte Darstellung zu den Baumaßnahmen des Pächters bei Betriebsverpachtung verwiesen⁵⁹⁵. Danach sind für Betriebsverpachtungen insbesondere die nachfolgenden Fälle zu unterscheiden, in denen der Pächter regelmäßig rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist:

594 In diesem Sinne auch BFH vom 18.09.2003 X R 54/01, BFH/NV 2004, S. 474, wo die individuelle Entscheidung zum Abriss eines Gebäudes vor dessen wirtschaftlichem Verbrauch für die Abschreibungen als unmaßgeblich eingestuft wurde.

595 Vgl. S. 227 ff.

Unentgeltliche Überlassung an den Verpächter (Heimfall)

Ist der Pächter verpflichtet, ihm zuzurechnende Wirtschaftsgüter bei Pachtende unentgeltlich auf den Verpächter übertragen, so ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf das Pachtende auszurichten.

Entgeltliche Übernahme durch den Verpächter

Wie bereits mehrfach angesprochen, wird in der Vertragspraxis heute vielfach ein Eigentumserwerb des Pächters vorgesehen, ergänzt durch eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter an den Verpächter am Ende der Pachtzeit. Soweit hier der Pächter einen am tatsächlichen Wert des Wirtschaftsguts ausgerichteten Kaufpreis erhält, kann die Abschreibungsdauer nicht an der kürzeren Pachtdauer ausgerichtet werden. Hier ist vielmehr die Abschreibung ohne Berücksichtigung des früheren Pachtendes zu bemessen.

Mitnahme durch den Pächter

Kann der Pächter die ihm zuzurechnenden, eigenen Wirtschaftsgüter nach Pachtabschluss mitnehmen und anderen Zwecken sinnvoll zuführen, so ist das ggf. frühere Pachtende bei der Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer meines Erachtens nicht zu berücksichtigen. Vielmehr wird die Nutzungsdauer in diesen Fällen ohne Berücksichtigung dieses Aspektes nach den sonstigen betriebsindividuellen Gegebenheiten geschätzt.

Keine weitere Verwendung durch den Pächter möglich

Es sind verschiedene Fälle denkbar, in denen eine weitere Verwendung durch den Pächter ausscheidet. Dabei ist es meines Erachtens unerheblich, ob sich die Wegnahme der Wirtschaftsgüter allein aus der Eigentümerstellung des Pächters ergibt, oder ob diesbezüglich eine Beseitigungspflicht gegenüber dem Verpächter besteht.

Handelt es sich um selbständige Wirtschaftsgüter, die auch nach ihrer Beseitigung als eigenständige und funktionsfähige Wirtschaftsgüter er-

halten bleiben, gilt meines Erachtens Folgendes. Hier muss sich die mangelnde Weiterverwendungsfähigkeit für den Pächter aus objektiven Gründen nachvollziehbar dokumentieren lassen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das betroffene Wirtschaftsgut auf andere Wirtschaftsgüter, die beim Verpächter verbleiben beziehungsweise an diesen veräußert werden müssen, derart abgestimmt war, dass eine weitere Verwendung objektiv nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll möglich ist. In diesen Fällen muss die Nutzungsdauer auf das voraussichtliche Pachtende abgestimmt sein. Dabei sind meines Erachtens an den Nachweis strenge Anforderungen zu stellen. Es darf sich nicht nur um eine Entscheidung des Pächters über die weitere Verwendung handeln. Allerdings kann in solchen Fällen durchaus fraglich sein, ob überhaupt ein Wirtschaftsgut des Pächters vorliegt, oder nicht ggf. sofort zu verrechnender Aufwand.

Ist das betrachtete Wirtschaftsgut mit anderen Einzelwirtschaftsgütern (keine Mietereinbauten) derart verbunden, dass eine weitere Verwendung ausgeschlossen ist, muss für die Bestimmung der Nutzungsdauer auf die kürzere Mietzeit abgestellt werden. Ein Fall der sogenannten Mietereinbauten, für deren Nutzungsdauer nicht mehr auf die Pachtdauer abgestellt werden darf⁵⁹⁶, liegt bei der Verbindung verschiedener einzelner Wirtschaftsgüter meines Erachtens dann nicht vor.

596 Vgl. BFH vom 15.10.1996 VIII R 44/94, BStBl II 1997, S. 533; anders noch BMF vom 15.01.1976 IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl I 1976, S. 66.

§ 8 Baumaßnahmen des Pächters bei Betriebsverpachtung

1. Allgemeines

Wie die Ausführungen zu den rechtlichen Grundlagen der Betriebsverpachtung zeigen, werden Fragen möglicher baulicher Maßnahmen des Pächters auf dem Grundstück des Verpächters regelmäßig explizit und getrennt von der Regelungen zur (Substanz-) Erhaltung des sonstigen Anlage- und Umlaufvermögens geregelt⁵⁹⁷. Wie dort ausgeführt, wird dabei dem Pächter regelmäßig das Recht eingeräumt, gewünschte oder erforderliche Baumaßnahmen nach seinen betrieblichen Vorstellungen und auf eigene Kosten durchzuführen. Dies unterscheidet sie auch von den Maßnahmen, die vereinzelt in Abstimmung zwischen Verpächter und Pächter durch den Verpächter durchgeführt werden, und zu welchen der Pächter nur Finanzierungsbeiträge leistet⁵⁹⁸. Bedeutsam für die Untersuchung der bilanziellen Behandlung derartiger Baumaßnahmen des Pächters ist im Ausgangspunkt immer die zivilrechtliche Ausgangslage, die sich insbesondere in den Ausprägungen „zivilrechtliches Eigentum“, „Aufwendungsersatz/Wertersatzanspruch“ sowie ggf. in den Regelungen zur Endschaft (z.B. Wegnahmerecht, Rückbauverpflichtung, günstige Kaufoption u.v.m.) niederschlägt. Zwar wird die Frage der bilanziellen Behandlung sogenannter Pächterbauten beziehungsweise Bauten auf fremdem Grund und Boden zentral unter dem Stichwort des sogenannten wirtschaftlichen Eigentums geführt. Aber wie bereits gezeigt, geht es bei der Auslegung des Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums ebenfalls nur um einen Vergleich strukturgebender Rechte und Ansprüche mit den korrespondierenden Rechten unstreitiger Typusfälle. Eine gesonderte Darstellung der bilanziellen Behandlung derartiger Baumaßnahmen neben den allgemeinen Ausführungen zum sogenannten wirtschaftlichen Eigentum erscheint dennoch erforderlich, oder zumindest sinnvoll, da dieser Bereich gerade in den vergangenen Jahren eine ganz erhebliche Eigendynamik entwickelt hat⁵⁹⁹. Diese Entwicklung ist anders als bei den

597 Vgl. S. 87 ff.

598 Vgl. S. 351 f.

599 Vgl. z.B. nur Weber-Grellet, DB 1995, S. 2550 mit einer ausführlichen Übersicht über die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 28; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270

üblichen Fällen des wirtschaftlichen Eigentums von dem Umstand geprägt, dass die Mehrzahl der Entscheidungen zu Abschreibungen bei Ehegattenfällen – also einer Sonderkonstellation (Stichwort „Drittaufwand“) – erging. Dabei war die Rechtsprechung ersichtlich von dem Bemühen geprägt, den Steuerpflichtigen die Wohltat der Abschreibung auch dann zukommen zu lassen, wenn der bauende Miteigentümer mehr als den ihm nach seinem Miteigentumsanteil zukommenden Teil der Kosten trug. Dies ist bei „Fremdfällen“ regelmäßig nicht der Fall. Zudem wurde in dem Bereich der Mieterbauten mehr noch als bei den anderen Fällen des wirtschaftlichen Eigentums z.T. eine völlige Loslösung von den zivilrechtlichen Verhältnissen gefordert⁶⁰⁰. Weiterhin kommt erschwerend hinzu, dass die bilanzielle Behandlung von Gebäuden auch außerhalb der hier relevanten Mieterbauten durch eine Reihe von Sonderregelungen – z.B. einheitlicher/gesonderter Nutzungszusammenhang von Einbauten mit dem Gebäude – sehr unübersichtlich ist. Im Zusammentreffen mit Aspekten der Bebauung fremder Grundstücke wird die Übersicht weitergehend erschwert. Schließlich gelten im Zusammenhang mit der Durchführung von Baumaßnahmen zivilrechtliche Besonderheiten für einen möglichen Aufwands- beziehungsweise Wertersatz zugunsten des Bauenden. Im Ergebnis ist vor einer detaillierten Analyse folgendes festzuhalten: Eine abschließende und generelle Klärung der Fragen zur bilanziellen Behandlung von Mieterbauten liegt bis heute nicht vor⁶⁰¹. Die Literatur und Rechtsprechung zur bilanziellen Behandlung von Baumaßnahmen auf fremdem Grund und Boden sind kaum überschaubar, so dass generelle Aussagen nur eingeschränkt möglich sind. Die teilweise geforderte Bilanzierung von Mietereinbauten losgelöst von zivilrechtlichem oder wirtschaftlichem Eigentum führt im Ergebnis

„Mietereinbauten und –umbauten“; HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1256 ff.; Sauren, DStR 1998, S. 706; Heißenberg, KÖSDI 1996, S. 10598; Strahl FR 2003, S. 447; Neufang, INF, 1998, S. 513; Fischer, DStR 2001, S. 2014; Eisgruber, DStR 1997, S. 522; Dreiseckel, DStR 1995, S. 509; BFH vom 28.07.1993 I R 88/92, BStBl II 1994, S. 164; BFH vom 30.01.1995 GrS 4/92, BStBl II 1995, S. 281; BFH vom 14.05.2002 VIII R 30/98, BStBl II 2002, S. 741; BFH vom 29.03.2007 IX R 14/06, BFH/NV 2007, S. 1471; BFH vom 25.06.2003 X R 72/98, BFH/NV 2003, 1371; BFH vom 04.05.2004 XI R 43/01, BFH/NV 2004, S. 1397; BFH vom 23.08.2008 IV B 38/08, BFH/NV 2008, S. 1442.

600 So insbesondere Weber-Grellet, DB 1995, S. 2550 (2558); ebenso Eisgruber, DStR 1997, S. 522 (525).

601 So explizit Weber-Grellet, DB 2010, S. 2298 (2999).

dazu, dass systematische und vorhersagbare Lösungen nicht mehr möglich sind. Sie ist daher abzulehnen. Im Gegenteil kann die Frage der zutreffenden bilanziellen Behandlung – insbesondere auch wegen der erheblichen Gestaltungsunterschiede möglicher Vereinbarungen – nur durch eine genaue Analyse der jeweiligen Ansprüche und Verpflichtungen erreicht werden⁶⁰².

Auf eine gesonderte Darstellung für Zwecke der Handels- und Steuerbilanz kann im Folgenden verzichtet werden, da eine eigenständige handelsrechtliche Dogmatik für die bilanzielle Behandlung von Mieterbauten oder Bauten auf fremdem Grund und Boden nicht vorliegt. Vielmehr werden in den einschlägigen handelsrechtlichen Kommentierungen ausschließlich und zudem kurz die Ergebnisse der Rechtsprechung der Finanzgerichte dargestellt⁶⁰³.

2. Entwicklung

Um die Besonderheiten der bilanziellen Behandlung der Mieterbauten bzw. der Bauten auf fremden Grund und Boden besser zu verstehen, ist ein Rückblick auf die Rechtsprechung im Zeitablauf hilfreich. Hierbei ist zunächst vor auszuschicken, dass seit jeher für eine Aktivierung beim Mieter/Pächter nur diejenigen Aufwendungen qualifizieren, die der Art nach zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Aufwendungen für sogenannten Erhaltungsaufwand können weder beim Verpächter noch beim Pächter zu einer Aktivierung führen. Sie stellen auch im Falle der Verausgabung durch den Pächter sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar⁶⁰⁴.

602 So im Ergebnis auch Crezelius, DB 1983, S. 2019.

603 Vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 407 ff. sowie 403; Dusemond/Heusinger-Lange/Knop in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 12/2010, § 266 HGB Rz. 28; Schubert/F. Huber, Beck Bilanz-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 450 ff.

604 Vgl. BFH vom 21.02.1978 VIII R 148/73, BStBl II 1978, S. 345; BMF vom 15.01.1976 IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl I 1976, S. 66 Tz. 1; ebenso Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und –umbauten“; auch Cre-

Ursprünglich ging die Rechtsprechung davon aus, dass der investierende Pächter bereits dann ein materielles Wirtschaftsgut zu aktivieren habe, wenn die Investition lediglich zu besonderen betrieblichen Nutzungsvorteilen oder verbesserten Gebrauchsvorteilen führt⁶⁰⁵. Auf die Frage, ob der Pächter zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut erworben hat, kam es insoweit nicht mehr an⁶⁰⁶. Begründet wurde dieses Ergebnis im Wesentlichen mit der Vorschrift des § 151 Abs. 1 Aktivseite II A Nr. 4 AktG („Bauten auf fremden Grundstücken“; heute inhaltlich unverändert: § 266 Abs. 2 Aktivseite II Nr. 1 HGB). Der Bundesfinanzhof ging unter Bezug auf das handelsrechtliche Schrifttum davon aus, dass die Regelung handelsrechtlich eine Bilanzierung für Baumaßnahmen des Pächters unabhängig von der Eigentümerstellung vorsah und übertrug dies auf die Steuerbilanz.

Im weiteren Fortgang wurde die Rechtsprechung maßgeblich von Fällen der Ehegattenbesteuerung beeinflusst⁶⁰⁷. Dabei liegt regelmäßig folgender Sachverhalt zugrunde: Beide Ehegatten sind Miteigentümer eines Grundstücks (i.d.R. zu je ½). Der unternehmerisch tätige Ehegatte errichtet ein Gebäude bzw. saniert ein vorhandenes Gebäude allein auf eigene Rechnung und nutzt im Gegenzug einen Teil des Gebäudes ohne Abschluss eines gesonderten Mietvertrages mit dem anderen Ehegatten für seinen Betrieb. In diesen Sonderfällen stellte sich immer die Frage, ob der investierende Ehegatte die Abschreibung nur auf den seinem Miteigentumsanteil entsprechenden Teil der Herstellungskosten steuerlich geltend machen kann, oder ob er im Hinblick auf die Tragung von 100% der Herstellungskosten, die Abschreibungen auch für den überschießenden Teil in Anspruch nehmen kann. In der Diskussion ging es bis zu diesem Zeitpunkt immer um die Geltendmachung der Abschreibung soweit diese über den eigenen Miteigentumsanteil des investierenden Ehegatten hinausging, das heißt der Abschreibung des anderen Ehegatten.

zelius, DB 1983, S. 2019; zur Abgrenzung des Erhaltungsaufwands von Anschaffungs- und Herstellungskosten vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 161 ff.; HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1256 ff.

605 Vgl. BFH vom 26.02.1975 I R 32/73, BStBl II 1975, S. 443; BFH vom 31.10.1978 VIII R 183/75, BStBl II 1979, S. 399.

606 Vgl. hierzu und zum folgenden Crezelius, DB 1983, S. 2019; Weber-Grellet, DB 1995, S. 2550 (2551).

607 Vgl. hierzu Drenseck, DStR 1995, S. 509.

Aus diesem Grund wurde der Problemkreis allgemein unter dem Stichwort „Drittaufwand“ diskutiert. So trägt der investierende Ehegatte aufgrund der Übernahme der gesamten Baukosten im Ergebnis wirtschaftlich die Abschreibung auch insoweit, als sich diese auf den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten bezieht. Knüpft man in diesen Fällen die Abschreibung allein an die Eigentümerposition, würde die Abschreibung bei dem nicht investierenden Ehegatten anfallen, welcher jedoch keine Einkünfte erzielt und auch keine Herstellungskosten getragen hat. Der investierende Ehegatte hingegen könnte die Aufwendungen nicht geltend machen, obgleich er die Aufwendungen im Hinblick auf seine betriebliche Nutzung getätigt und getragen hat. Dieses Auseinanderfallen von Zuordnung des Wirtschaftsgutes und damit ggf. zusammenhängend der Abschreibung einerseits und der Kostentragung und Einkunftserzielung andererseits wurde allgemein als unbefriedigend empfunden und durch die Rechtsprechung wie folgt gelöst:

Zunächst wurden im Falle des Nießbrauchs dem Nießbraucher die Einnahmen zugerechnet; der Eigentümer war weiterhin – auch im Falle des Vorbehaltsnießbrauchs – zur Geltendmachung der Abschreibung befugt, der Nießbraucher war danach nicht wirtschaftlicher Eigentümer⁶⁰⁸. Im weiteren Fortgang ging der Bundesfinanzhof dann davon aus, dass zwar dem Vorbehaltsnießbraucher die Abschreibung zustehe, da er durch den Vorbehaltsnießbrauch weiterhin Einkünfte realisiert und zudem vorher die Anschaffungskosten getragen hat⁶⁰⁹. Parallel hierzu ergingen zwei Entscheidungen mit einem grundsätzlich anderen Ansatz zur Sicherstellung der Abschreibung zugunsten des nutzenden Nichteigentümers⁶¹⁰. In diesen Fällen wurde der nutzende Nichteigentümer durch seine Investitionsmaßnahmen weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der übertragenen beziehungsweise geschaffenen Substanz. Vielmehr vertrat der Bundesfinanzhof die Ansicht, dass der nutzende

608 Vgl. BFH vom 21.02.1967 VI 263/65, BStBl III 1966, S. 311 (Vorbehaltsnießbrauch); BFH vom 06.07.1966 VI 124/65, BStBl III 1966, S. 584 (Zuwendungsnießbrauch, allerdings vor allem im Hinblick auf die Abgrenzung von Unterhaltsleistungen); vgl. hierzu auch Drenseck, DStR 1995, S. 509.

609 Vgl. BFH vom 13.05.1980 VIII R 128/78, BStBl II 1981, S. 299.

610 Vgl. BFH vom 16.11.1977 I R 83/75, BStBl II 1978, S. 386 (Kiesausbeuterecht); BFH vom 31.10.1978 VIII R 182/75, BStBl II 1979, S. 399 (Errichtung einer Werkhalle auf dem im Miteigentum der Ehefrau stehenden Grundstück).

Nichteigentümer durch die Nutzungsbefugnis eine rechtlich gesicherte Rechtsposition erlangen kann, welche Gegenstand einer Einlage in sein Betriebsvermögen ist. Die so entstandenen Nutzungsrechte waren nicht nach den Abschreibungsregelungen beispielsweise für Gebäude, sondern nach Maßgabe der Dauer der Nutzungsbefugnis bzw. Ausbeute abzuschreiben. Diesem Modell wurde wiederum durch die Entscheidung GrS 2/86⁶¹¹ des Bundesfinanzhofs im Wesentlichen der Boden entzogen. Dort stellte das Gericht nämlich fest, obligatorische Nutzungsrechte könnten nicht Gegenstand einer Einlage sein. Ohne dass damit annähernd alle Detailfragen geklärt worden sind, fand der Problemkreis einen gewissen systematischen Abschluss in der Entscheidung GrS 2/95⁶¹². In dieser Entscheidung hat sich das Gericht im Wesentlichen von Zurechnungsfragen für Wirtschaftsgüter gelöst. Auch in diesem Verfahren ging es um die Behandlung von Bauaufwendungen auf den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten. Vielmehr soll danach das sogenannte Nettoprinzip der Einkunftserzielung den Ansatz der Aufwendungen des nutzenden Nichteigentümers „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ rechtfertigen. Insoweit soll dieses Quasiwirtschaftsgut auch den Abschreibungsregelungen für Gebäude unterliegen. Da im Ergebnis die Abschreibungsbefugnis aus der Einkunftserzielung und Kostentragung des nutzenden Nichteigentümers abgeleitet wird, lag nach Ansicht des Gerichts auch kein Fall des sogenannten Drittaufwands vor, sondern Eigenaufwand des Nutzers⁶¹³. In der weiteren Entwicklung stellte das Gericht bei derartigen Fällen verstärkt auf einen möglichen Wertersatzanspruch des bauenden Nichteigentümers für die getragenen Investitionskosten ab und schlug so den Bogen zum wirtschaftlichen Eigentum des die Kosten tragenden Nichteigentümers⁶¹⁴. Denn danach erlangt der nutzende Nichteigentü-

611 Vgl. BFH vom 26.10.1987 GrS 2/86, BStBl II 1988, S. 348.

612 Vgl. BFH vom 30.01.1995 GrS 4/92, BStBl II 1995, S. 281; Vorlage des IV Senats v. 09.07.1992 IV R 115/90, BStBl II 1992, S. 948).

613 Anderer Ansicht, nämlich Fall des Drittaufwands, war hierzu der I. Senat des Bundesfinanzhofs, der aufgrund eines zwischenzeitlichen Zuständigkeitswechsels für dieses Verfahren ebenfalls eine Stellungnahme abgegeben hatte, vgl. hierzu Dreusack, DStR 1995, S. 509 (510 f.).

614 Vgl. z.B. BFH vom 14.05.2002 VIII R 30/98, BStBl II 2002, S. 741; BFH vom 29.03.2007 IX R 14/06, BFH/NV 2007, S. 1471; BFH vom 04.05.2004 XI R 43/01, BFH/NV 2004, S. 1397.

mer das wirtschaftliche Eigentum, wenn ihm bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Wertes des Gebäudes bei Beendigung zusteht.

Unter Berücksichtigung der eher unstrittigen Sachverhaltskonstellationen kann damit in folgenden Fällen eine Aktivierung von Bauaufwendungen beim Pächter erfolgen⁶¹⁵: (1) Die Baumaßnahme führt zu einem Scheinbestandteil nach § 95 BGB⁶¹⁶. (2) Die Maßnahmen stellen sogenannte Betriebsvorrichtung dar⁶¹⁷. (3) Die durch die Maßnahmen geschaffenen Einrichtungen stehen nicht mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang⁶¹⁸. (4) Die Maßnahmen führen in Verbindung mit einem Wertersatzanspruch des nutzenenden Nichteigentümers zu wirtschaftlichem Eigentum⁶¹⁹. Aufwendungen, die keine der vorstehenden genannten und unten weitergehenden erläuterten Voraussetzungen erfüllen, stellen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar⁶²⁰.

3. Aktivierungsvarianten

3.1. Scheinbestandteile

Vergleichsweise unproblematisch ist die bilanzielle Behandlung sogenannter Scheinbestandteile. Grundsätzlich behalten Scheinbestandteile ihre rechtliche Eigenständigkeit und sind daher einer eigenständigen Zurechnung in Handels- und Steuerbilanz zugänglich⁶²¹. Ob eine Maß-

615 Vgl. hierzu auch Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und –umbauten“; HHR/v. Wallis, EStG, § 5 Rz. 1256 ff.; Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 450 ff.

616 Vgl. S. 91 f. und im Folgenden.

617 Vgl. S. 235.

618 Vgl. ebd.

619 Vgl. S. 236 f.

620 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und –umbauten“.

621 Unstreitig, vgl. hierzu z.B. auch Crezelius, DB 1983, S. 2019 (2020); BMF vom 15.01.1976 IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl I 1976, S. 66 Tz. 2; BFH vom 31.07.1997 III R 247/94, BFH/NV 1998, S. 215; Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Auflage, 2016,

nahme zu einem wesentlichen Bestandteil des Grundstücks oder des Gebäudes wird, hängt im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalls ab. Maßgeblich ist dabei auf den subjektiven Willen des Bauenden abzustellen, wobei derjenige die Beweislast trägt, der sich auf die Eigenschaft als Scheinbestandteil beruft, regelmäßig der Bauherr⁶²². Bei Durchführung der Baumaßnahme auf Basis eines obligatorischen Nutzungsverhältnisses wird zunächst unterstellt, dass die Maßnahme einem vorübergehenden Zweck des Einbauenden dient und damit ein Scheinbestandteil vorliegt. Weitere Anhaltspunkte für die Beurteilung bieten hier auch die Regelungen, wie mit den Maßnahmen bei Ende des Nutzungsverhältnisses verfahren werden soll. Sind keine expliziten Regelungen getroffen, besteht zunächst die Verpflichtung zur Rückgabe im vertragsgemäßen Zustand, mithin eine Verpflichtung zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands. Insoweit kommt es zur Entfernung und der Einbau hatte nur vorübergehenden Charakter. Gleiches gilt, wenn die Baumaßnahmen ausschließlich auf den Betrieb des Pächters zugeschnitten sind und für den Verpächter nach Ablauf der Pacht keinen wirtschaftlichen Sinn haben⁶²³. Dies dürfte aber im Hinblick auf die Fortführbarkeit des Betriebes durch den Verpächter nur geringe praktische Bedeutung haben, es sei denn, der Pächter hat den Betrieb zwischenzeitlich weitgehend umgestellt. Auch können mögliche Endschaftsregelungen die Beurteilung des Charakters einer Maßnahme als Scheinbestandteil beeinflussen. Hat der Verpächter beispielsweise die Möglichkeit, die Wegnahme ohne Gegenleistung oder gegen geringes Entgelt zu verhindern, so kann dies u.U. gegen den nur vorübergehenden Charakter des Einbaus sprechen. Das Gegenteil kann gelten, wenn günstige Mietverlängerungsoptionen zugunsten des Pächters vorgesehen sind⁶²⁴. Schließlich ist auch denkbar, dass dem Verpächter eine günstige Kaufoption zusteht und deshalb die Ausübung der Option mit einiger Wahrscheinlichkeit unterstellt werden muss.

§ 4 Rz. 192; HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1256; Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil.-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 425.

622 Vgl. Eisgruber, DStR 1997, S. 522.

623 Vgl. ebd.

624 Vgl. ebd.

Liegt danach ein sogenannter Scheinbestandteil vor, sind die entsprechenden Maßnahmen als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter in der Bilanz des Pächters zu aktivieren und abzuschreiben⁶²⁵.

3.2. Betriebsvorrichtungen

Unabhängig von ihrer Eigenschaft als Scheinbestandteile sind sogenannte Betriebsvorrichtungen beim Pächter zu aktivieren. Betriebsvorrichtung sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG). Abgrenzungsmerkmal ist hierbei, dass sie nicht der Funktion des Gebäudes dienen, sondern vielmehr der Betriebsführung selbst, das heißt mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird⁶²⁶. Betriebsvorrichtungen sind demnach dem investierenden Pächter zuzurechnen und in dessen Bilanzen zu aktivieren. Da Betriebsvorrichtungen demnach ebenfalls keinen Teil des Gebäudes darstellen, sondern nur als eigenständige Wirtschaftsgüter gelten, sind sie nach den für sie geltenden Grundsätzen abzuschreiben⁶²⁷.

3.3. Gesonderter Nutzungs- und Funktionszusammenhang

Soweit verschiedene reale Teile eines Gebäudes unterschiedlich genutzt werden, können sie ertragsteuerlich unterschiedliche Wirtschaftsgüter darstellen. Dies ist gegeben, wenn beispielsweise eine Nutzung des Gebäudes teilweise zu eigenbetrieblichen Zwecken erfolgt, ein anderer Teil fremd vermietet ist⁶²⁸. Diese Fallkonstellation dürfte für Betriebsverpachtungen im Hinblick auf Baumaßnahmen des Pächters in der Praxis keine

625 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 26; HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1256; Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 459.

626 Vgl. z.B. BFH vom 13.12.2001 III R 21/98, BStBl II 2002, S. 310; Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Auflage, 2016, § 4 Rz. 192 mit Einzelbeispielen: Rohrleitungen, Fettabscheider, Kühleinrichtungen. Vgl. auch Gleichlautende Ländererlasse vom 15.03.2006, BStBl I 2006, S. 314 mit einer Vielzahl von Abgrenzungsbeispielen.

627 Vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 7 Rz. 26.

628 Vgl. z.B. Schmidt/Heinicke, 35. Auflage, 2016, § 4 Rz. 191 ff.; Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 135 f.; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz. 267; für das Handelsrecht z.B. Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 450.

Rolle spielen. Zum einen erfolgt die Errichtung regelmäßig ausschließlich im Hinblick auf den Bedarf des Pächters. Zum anderen erfolgt eine ausnahmsweise gegebene Drittvermietung regelmäßig im Rahmen des Pächterbetriebs, so dass insoweit ebenfalls eine betriebliche Nutzung vorliegen dürfte. Ein gesonderter Nutzungs- und Funktionszusammenhang in diesem Sinn soll darüber hinaus bei Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen etc. anzunehmen sein⁶²⁹. Meines Erachtens dürften diese Fälle eher als Betriebsvorrichtungen einzustufen sein, da hierdurch das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.

3.4. Wirtschaftliches Eigentum des Pächters

Die Frage einer Zurechnung der Baumaßnahmen des Pächters nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums an diesen stellt sich nur, soweit nicht eine der vorstehenden Varianten zum Tragen kommt. Dies ist im Wesentlichen der Fall, wenn die Investitionen zu wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks oder eines bestehenden Gebäudes des Verpächters werden. Dies ist unter Berücksichtigung der allgemeinen Ausführungen zum wirtschaftlichen Eigentum⁶³⁰ sowie der Rechtsprechungsgrundsätze zu Mietereinbauten in folgenden Konstellationen denkbar⁶³¹: (1) Die durchgeführte Investitionsmaßnahme verbraucht sich bei regelmäßigem Ablauf des Pachtverhältnisses während der Pachtdauer wirtschaftlich vollständig. (2) Der Pächter muss oder darf die Einrichtungen bei Pachtende entfernen. (3) Der Pächter hat Anspruch auf Wertersatz in Höhe des Restwerts der Einrichtungen.

3.4.1. Verbrauch während der Pachtdauer

Unproblematisch ist der Fall, wenn die (betriebsgewöhnliche) Nutzungsdauer der Investitionsmaßnahme geringer ist als die voraussichtliche Pachtzeit bei regelmäßiger Vertragsabwicklung. In diesem Fall verbraucht der Pächter während der Pachtdauer die Substanz der Maßnahme vollständig. Ein Herausgabeanspruch des Verpächters hat keinen

629 Vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“ m.w.N.

630 Vgl. S. 185 ff.

631 Vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“; HHR/v. Wallis, § 5 EStG, Rz. 1256.

wirtschaftlichen Wert mehr. Soweit ersichtlich, wird dieses Ergebnis in der Literatur nicht diskutiert und ist insoweit wohl unstrittig.

3.4.2. Entfernung am Ende der Pachtzeit

Muss der Pächter die Investitionsmaßnahmen am Ende der Pachtzeit entfernen, tritt materiell ebenfalls ein Verbrauch der Substanz während der Pachtzeit ein. Dieser Fall ist damit im Ergebnis mit dem vorgenannten Fall wirtschaftlich identisch. Bestehen neben der Entfernungsverpflichtung bzw. dem Wegnahmerecht des Pächters gleichzeitig diesbezügliche Abwendungsrechte des Verpächters, so hängt die Behandlung meines Erachtens von der Eintrittswahrscheinlichkeit dieser Abwendungsrechte ab. Nur wenn mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eine Entfernung nicht erfolgen wird, kann das wirtschaftliche Eigentum des Pächters ausgeschlossen werden. Allein die Möglichkeit einer Abwendung wird hierfür meines Erachtens nicht ausreichend sein. Vielmehr müssen hier erhebliche Gründe dafür sprechen, dass eine Übernahme durch den Verpächter erfolgen wird.

3.4.3. Entschädigungsanspruch

Wie oben ausgeführt, kann wirtschaftliches Eigentum des Pächters auch dann anzunehmen sein, wenn ihm bei Pachtende ein Entschädigungsanspruch zusteht. Im Ergebnis stellt dieser Fall keine echte Sonderkonstellation des wirtschaftlichen Eigentums dar. Vielmehr basiert diese ebenfalls auf einer zivilrechtlich fundierten Analyse der gegenseitigen Ansprüche der Vertragsbeteiligten⁶³². In der Praxis liegt damit aber das Problem weniger in der Frage der zutreffenden bilanziellen Abbildung der Ansprüche als vielmehr in der Feststellung, ob dem Pächter im Einzelfall ein derartiger Anspruch zukommt. Wie oben dargelegt, kann ein derartiger Anspruch nur im Einzelfall geklärt werden und ist dabei von einer Vielzahl von Wertungen auf Seiten des Verpächters und des Pächters abhängig. Unabhängig hiervon steht dem Pächter aber gleichzeitig für eine Vielzahl von Maßnahmen ein derartiger Wertersatzanspruch nicht zu.

632 So bereits zutreffend vor der oben genannten Rechtsprechung Crezelius, DB 1983, S. 2019.

Wenn vor diesem Hintergrund im Schrifttum insbesondere von Weber-Grellet eine völlige Loslösung der Bilanzierung derartiger Mietermaßnahmen von der zivilrechtlichen Ausgangssituation gefordert wird⁶³³, ist dies abzulehnen⁶³⁴.

633 Weber-Grellet, DB 1995, S. 2550 (2551), allerdings wird diese Forderung im Rahmen der aktuellen Kommentierung nicht mehr explizit genannt, vgl. Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und –umbauten“.

634 So auch BGH vom 06.11.1995 II ZR 164/94, DStR 1996, S. 187.

§ 9 Bilanzierung des Umlaufvermögens bei Betriebsverpachtung

1. Allgemeines

Auch bei der Bilanzierung des Umlaufvermögens wird die Diskussion von einer vertraglichen Gestaltung beherrscht, welche in der heutigen Vertragspraxis eher den Ausnahmefall als die Regel darstellt. Die in der Rechtsprechung und den einschlägigen Kommentierungen dargestellten Fälle gehen regelmäßig von einer Mitverpachtung des Umlaufvermögens im Rahmen des Pachtvertrages aus, das heißt das Umlaufvermögen wird an den Pächter verpachtet mit der Maßgabe, bei Pachtende Wirtschaftsgüter gleicher Art, Menge und Güte an den Verpächter zurückzugeben. Wegen der ausschließlichen Darstellung dieser Fallvariante in Rechtsprechung und Literatur könnte der Eindruck entstehen, die gefundenen Ergebnisse seien allgemeingültig und auch auf Fälle mit anderen Gestaltungen zu übertragen. Dabei beinhaltet der im Zentrum der Diskussion stehende Sonderfall der sogenannten schlichten Mitverpachtung des Umlaufvermögens einige besonders schwierige Fragen der bilanziellen Zurechnung, welche bei anderen Vertragsgestaltungen nicht in dieser Form auftreten. Wohl nicht zuletzt auch aus diesen Gründen greift die heutige Vertragspraxis in der ganz überwiegenden Mehrzahl der Fälle auf andere Gestaltungen zurück⁶³⁵. Bei diesen Praxisgestaltungen erwirbt der Pächter bei Pachtbeginn das Umlaufvermögen. Für das Pachtende wird der Rückerwerb durch den Verpächter bereits bei Pachtbeginn verbindlich vereinbart.

Auch der im Rahmen der Rechtsprechung und in der Literatur behandelte Sonderfall der schlichten Mitverpachtung des Umlaufvermögens wirft Fragen der Zurechnung unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums auf. Im Gegensatz zur Diskussion beim Anlagevermögen bestehen hier jedoch keine Meinungsverschiedenheiten zwischen Rechtsprechung und Literatur. Die vom Bundesfinanzhof gefundene Lösung zur bilanziellen Zurechnung des Umlaufvermögens zum Pächter aufgrund wirtschaftlichen Eigentums wird allgemein akzeptiert⁶³⁶.

635 Vgl. S. 61 ff.

636 Vgl. S. 144 ff.

Es gilt daher im Folgenden wiederum die durch Rechtsprechung und Literatur vorgebrachten Argumente vor dem Hintergrund der herausgearbeiteten Strukturmerkmale des wirtschaftlichen Eigentums zu beurteilen. Da hier jedoch vom Sonderfall der schlichten Mitverpachtung abweichende Gestaltungen gebräuchlich sind, sind die verschiedenen Varianten der Eigentumszuordnung und der Erhaltungsverpflichtungen jeweils gesondert zu betrachten.

2. Mitverpachtetes Umlaufvermögen

2.1. Zurechnung zum Verpächter

Diese Gestaltung lag der Entscheidung I 70/60 S⁶³⁷ des Bundesfinanzhofs zugrunde, die zum Gewerbesteuerrecht erging. Bei der Verpachtung eines Teilbetriebes wurde das Umlaufvermögen unter folgenden Bedingungen mit verpachtet. Das Umlaufvermögen sollte im Eigentum des Verpächters verbleiben; Ersatzbeschaffungen des Pächters während der Pachtzeit sollten ebenfalls in das Eigentum des Verpächters übergehen. Der Pächter durfte im Rahmen eines ordnungsgemäßen Geschäftsbetriebs über das gepachtete Umlaufvermögen verfügen. Der Pächter war jedoch verpflichtet, während der Pachtdauer das Umlaufvermögen auf eigene Kosten fortlaufend zu ergänzen, so dass die Rückgabe derselben Vorratsmenge bei Pachtende fortlaufend sichergestellt war. Bei Pachtende hatte der Pächter die Vorräte an den Verpächter herauszugeben.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs handelt es sich bezogen auf das Umlaufvermögen trotz dessen Mitverpachtung im Rahmen des Betriebspachtvertrages nicht um ein Miet- oder Pachtverhältnis. Vielmehr liege ein Darlehensverhältnis vor. Ein solches liege vor, wenn jemand vertretbare Sachen mit der Verpflichtung erhalte, Sachen gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstatten. Es sei ein wesentliches Merkmal des Darlehens, vertretbare Sache zum Verbrauch hinzugeben. Dies sei vorliegend auch bei der Verpachtung der Fall, weil der Pächter solche Sachen erhalte und sich diese durch Veräußerung während der Pachtzeit nutzbar machen könne. Der Verpächter verbrauche die Sachen und habe nicht nur

637 Vgl. BFH vom 30.11.1965 I 70/60 S, BStBl II 1966, S. 51; ständige Rechtsprechung z.B. BFH vom 06.12.1984 IV R 212/82, BStBl II 1985, S. 391; BMF vom 21.02.2002 IV A 6 – S 2132 – 4/02, BStBl I 2002, S. 262.

die Nutzung. Zwar gesteht der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung ein, dass beim Darlehensvertrag der Darlehensnehmer typischerweise Eigentum an den darlehensweise überlassenen Sachen erwerbe und eine wirksame Hingabe im Sinne des Darlehensrechts nicht vorliege, wenn der Empfänger nicht Eigentümer werde. Diese Erwägung spiele aber nach Ansicht des Gerichts im vorliegenden Einzelfall keine Rolle, weil dies nicht dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung entspräche. Das Eigentumsrecht des Verpächters stelle im Ergebnis nur ein Sicherungsrecht dar, so dass auf die Behandlung bei Sicherungseigentum verwiesen werden könne. Dort verbleibe das wirtschaftliche Eigentum trotz eines zivilrechtlich wirksamen Eigentumsübergangs auf den Sicherungsnehmer beim Sicherungsgeber. Letzterer behalte die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis. Auch im Falle der Verpachtung des Umlaufvermögens erhalte der Pächter die Verfügungsbefugnis über die Wirtschaftsgüter. Die Begrenzung der Verfügungsbefugnis auf den Rahmen eines ordnungsmäßigen Geschäftsbetriebs ändere hieran nichts. Das Eigentumsrecht des Verpächters stelle materiell nur eine Sicherheit dar. Im Rahmen der ordnungsmäßigen Wirtschaft verfüge der Pächter über das Umlaufvermögen wie ein Eigentümer, er verbrauche und veräußere die Wirtschaftsgüter ohne Zutun des Verpächters. Auch sei das Verhältnis nicht als Treuhandverhältnis einzustufen, da der Pächter nicht wie ein Treuhänder die Wirtschaftsgüter für den Verpächter besitze und verwalte. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs⁶³⁸ sei davon auszugehen, dass der Pächter das Umlaufvermögen zu aktivieren habe. Gleichzeitig habe er für die Verpflichtung zur späteren Herausgabe des Umlaufvermögens an den Verpächter eine Warenschuld zu passivieren.

Dieses Bilanzierungsergebnis des Bundesfinanzhofs für das Umlaufvermögen ist meines Erachtens in weiten Teilen von der Tatsache geprägt, dass eine Zurechnung des Umlaufvermögens zum Verpächter für die bilanzielle Erfassung bei diesem ebenfalls erhebliche bilanzielle Folgeprobleme auslösen würde. Auf ein Problem weist auch der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung selbst explizit hin. Mit der Zurechnung des Umlaufvermögens zum Verpächter, wäre folgerichtig insbesondere auch der Ersatz des Umlaufvermögens in der Bilanz des Verpächters zu berücksichtigen. Bei gestiegenen Wiederbeschaffungspreisen führte der Ansatz

638 Vgl. S. 135 ff.

des Umlaufvermögens mit den aktuellen Wiederbeschaffungskosten des Pächters zum Ausweis von Gewinnen beim Verpächter. Diese Konsequenz wurde vom Gericht für den Bereich des Anlagevermögens bis zur jüngsten Entscheidung IV R 29/12⁶³⁹ toleriert. Für den Bereich des Umlaufvermögens wird diese Konsequenz offensichtlich seit jeher als unerwünscht beurteilt. Dies obgleich mit der Umsetzung des Umlaufvermögens tatsächlich ggf. stille Reserven des Verpächters realisiert werden und diesem auch verbleiben⁶⁴⁰. Damit ist wohl die Bilanzierungslösung im Bereich des Umlaufvermögens ebenso als Vereinfachungsregelung zu verstehen wie die zuvor nach der Rechtsprechung vor allem des Reichsfinanzhof und weiterhin von Teilen im Schrifttum geforderte Bilanzierung nach den Grundsätzen des sogenannten „eingefrorenen“ Verpächterbetriebs beim Anlagevermögen. Derartige Folgeprobleme vermögen jedoch die Analyse einer zutreffenden Zurechnung zunächst nicht zu beeinflussen. Insbesondere geht es meines Erachtens nicht an, die Zurechnung mit Argumenten des materiellen Rechts zu begründen, wenn im Ergebnis tatsächlich eine Vereinfachung den Kern bzw. den Hintergrund für die gefundene Lösung darstellt.

Im Ausgangspunkt stellen sich für die Frage der Zurechnung des Umlaufvermögens die gleichen Fragen, wie bereits beim Anlagevermögen, so dass zunächst hierauf verwiesen wird⁶⁴¹. Dies insbesondere auch deshalb, weil sich die Gegner der Rechtsprechung zum Anlagevermögen in ihrer Argumentation für eine Zurechnung des Anlagevermögens zum Pächter vor allem auf die skizzierte Entscheidung des Bundesfinanzhofs zum Umlaufvermögen berufen. So führt insbesondere Knoppe⁶⁴² aus, dass die wirtschaftliche Situation bei Umlauf- und Anlagevermögen identisch sei. In beiden Fällen verfüge der Pächter, wenn auch im Rahmen

639 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12. DStR 2015, S. 811. Vgl. auch unten, S. 261 ff. In der vorgenannten Entscheidung ändert der Bundesfinanzhof seine jahrzehntelange Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht des Substanzerhaltungsanspruchs beim Verpächter. Eine Aktivierung erfolgt danach nicht mehr. Inwieweit die Beseitigung der unerwünschten Gewinnrealisierung ggf. Rückwirkungen auf die zukünftige Rechtsprechung zur Zurechnung der Wirtschaftsgüter entfalten könnte, bleibt abzuwarten. M.E. erscheint eine derart weitreichende Rückwirkung unwahrscheinlich.

640 Vgl. S. 244 f.

641 Vgl. S. 204 ff.

642 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 140 (141 f.).

einer ordnungsgemäßen Wirtschaft, über die Wirtschaftsgüter. Er veräußere und erwerbe diese ohne weiteres Zutun des Verpächters. Wenn überhaupt, so bestehe ein kleiner Unterschied allenfalls darin, dass die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens schneller einem Verbrauch zugeführt werden als diejenigen des Anlagevermögens. Dies könne jedoch seines Erachtens eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung nicht begründen. Hinsichtlich der Substanzerhaltung seien ebenfalls keine Unterschiede zwischen Anlage- und Umlaufvermögen zu erkennen. Für beide Vermögensgruppen treffe den Pächter die Substanzerhaltungspflicht gleichermaßen.

Im Ausgangspunkt kann man Knoppe zunächst zustimmen, dass zwischen der Verpachtung von Anlage- und Umlaufvermögen keine grundlegenden Unterschiede ins Auge fallen. Insoweit erscheint die unterschiedliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für Anlage- und Umlaufvermögen zunächst widersprüchlich und überraschend. Ob allerdings der Schluss Knoppes, maßgeblich für die Bilanzierung sei die seines Erachtens zutreffende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Umlaufvermögen und diese müsse deshalb auch auf das Anlagevermögen angewandt werden, zutreffend ist, soll im Folgenden näher untersucht werden.

Im Kern stützt sich die Entscheidung des Bundesfinanzhofs auf die dem Pächter zustehende Verfügungsmacht zur Veräußerung und zum Erwerb der Wirtschaftsgüter. Wie oben bereits dargestellt, kommt es in diesem Zusammenhang nicht auf die einfache Verfügungsmacht an. Vielmehr ist hier bei Zweifelsfällen auf die Verfügungsmacht in Bezug auf die Substanz des betroffenen Wirtschaftsgutes an den Endpunkten des Vertragsverhältnisses abzustellen. Weder die Rechtsprechung noch die Vertreter der Literatur untersuchen diese Frage. Vielmehr wird unterstellt, dass der Pächter aufgrund seiner Verfügungsmacht zum Verkauf des Umlaufvermögens offensichtlich wirtschaftlicher Eigentümer ist und über die Substanz des Umlaufvermögens verfügen kann.

Nach den hier einschlägigen Vertragsregelungen bleibt der Verpächter zivilrechtlicher Eigentümer. Der Pächter handelt ausschließlich aufgrund der aus dem Eigentumsrecht des Verpächters abgeleiteten Verfügungsbefugnis. Diese ist auch in Bezug auf das Umlaufvermögen eingeschränkt.

Insbesondere kann zum Beispiel ein Verkauf des Umlaufvermögens im Ganzen nicht erfolgen. Auch trifft ihn wie beim Anlagevermögen die Pflicht zur Rückgabe des Umlaufvermögens. Insoweit ist vollinhaltlich auf die Ausführungen beim Anlagevermögen zu verweisen. Im Ergebnis kann auch im Bereich des Umlaufvermögens ein Verweis auf die Verfügungsbefugnis allein, die Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Pächters nicht stützen.

Fraglich ist hier allein, ob der Pächter tatsächlich in anderer Weise über die Substanz des Umlaufvermögens verfügt als im Bereich des Anlagevermögens. Diese Frage soll durch ein vereinfachtes Beispiel überprüft werden: Wird Umlaufvermögen im Rahmen der Betriebspacht mit verpachtet, so geht dieses zum Buchwert des Verpächters in die Bilanz des Pächters ein⁶⁴³. Der Buchwert des Umlaufvermögens bei Pachtbeginn betrage 100. Weiterhin soll der Pächter das Umlaufvermögen im ersten Pachtjahr einmal umschlagen und Erlöse von 200 erzielen. Zunächst ergäbe sich daraus ein Gewinn von 100. Allerdings muss der Pächter bei Übernahme des Umlaufvermögens für seine Verpflichtung zur Rückgabe desselben in Höhe des aktivierten Betrages, das heißt 100, einen Passivposten bilden. Unterstellt man weiterhin, dass der Wiederbeschaffungspreis für das Umlaufvermögen zwischenzeitlich auf 150 gestiegen ist, muss er seine Rückgabeverpflichtung auf diesen Betrag aufstocken. Der Gewinn aus dem Umsatz des Umlaufvermögens beträgt danach für den Pächter nur 50. Sein Wareneinsatz bezieht sich nämlich nicht auf das als Anfangsbestand vorhandene Umlaufvermögen des Verpächters, sondern der Einsatz des Warenlagers verursacht beim Pächter unter Berücksichtigung des gestiegenen Wiederbeschaffungspreises Aufwendungen von 150. Geht man davon aus, das Pachtverhältnis wird nach dem Abverkauf und der Wiederbeschaffung des Umlaufvermögens beendet, muss der Pächter das bei ihm mit 150 zu Buche stehende Umlaufvermögen an den Verpächter ohne weiteres Entgelt⁶⁴⁴ herausgeben. Verkauft dieser sogleich das Umlaufvermögen zu den gleichen Bedingungen wie zuvor der Pächter, das heißt, 200, verbleibt ihm ein Gewinn von 100. Im Ergebnis

643 So zumindest nach Ansicht des Bundesfinanzhofs in der besprochenen Entscheidung.

644 Genau diese unentgeltliche Rückgabe unterscheidet gerade die schlichte Mitverpachtung des Inventars von den wesentlich üblicheren Regelungen des Ver- und Rückkaufs.

entsteht bei ihm nur ein Wareneinsatz von 100, obgleich der Wiederbeschaffungspreis zwischenzeitlich auf 150 gestiegen war.

Allein dieses vereinfachte Beispiel zeigt sehr gut, dass stille Reserven in den übergebenen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens dem Verpächter erhalten bleiben und nicht dem Pächter zugutekommen. Insofern ist die diesbezügliche Lage beim Umlaufvermögen auch nicht anders als beim Anlagevermögen. Insoweit ist hier wiederum der Aussage von Knoppe grundsätzlich zuzustimmen. Allerdings kann hieraus meines Erachtens, entgegen seiner Schlussfolgerung, allenfalls der Schluss gezogen werden, dass eine Ungleichbehandlung dadurch zu beseitigen ist, dass auch die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens dem Verpächter zuzurechnen sind.

Diese Betrachtung stellt entsprechend der allgemeinen Abgrenzungen im Zusammenhang mit dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums auf die Risikolage zu Pachtbeginn und Pachtende ab. Der Vollständigkeit halber soll noch untersucht werden, ob die Beurteilung anders ausfallen sollte, weil der Pächter zwischenzeitlich die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ggf. mehrfach ersetzt und zwischenzeitlich tatsächlich Substanzgewinne aus den Wirtschaftsgütern ziehen kann. Zunächst ist wiederum auf die Ausführungen zum Anlagevermögen zu verweisen. Dort wurde bereits ausgeführt, dass der zwischenzeitliche Austausch der Wirtschaftsgüter die Zurechnung zum Vermögen des Verpächters nicht aufheben sollte. Beide Vertragsparteien gehen nämlich davon aus, dass mit der Rückgabe der ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter gerade die Rückgabepflicht hinsichtlich der ursprünglich erlangten Wirtschaftsgüter erfüllt wird. Dies ist meines Erachtens auch beim Umlaufvermögen zutreffend. Die Verfügungsbefugnis stellt auch beim Umlaufvermögen nur ein technisches Hilfsmittel zur Durchführung der pachtweisen Überlassung dar. Im Ergebnis versetzt die Verfügungsbefugnis den Pächter „nur“ in den Stand das überlassene Umlaufvermögen zum Zwecke der Gewinnerzielung einzusetzen. Die Substanzberechtigung wird hierdurch jedoch nicht auf den Pächter verlagert. Insoweit kann auch der Umstand, dass der Pächter durch die überlassenen Wirtschaftsgüter in den Stand gesetzt wird, Gewinne zu erzielen, für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums meines Erachtens keine entscheidende Rolle spielen. Materiell ist die Sachlage hier mit dem Fall vergleichbar, dass ein Unternehmen

einem Nutzer die Verwendung seines Namens oder anderer immaterieller Werte für dessen wirtschaftliche Zwecke gestattet. Die Tatsache, dass der Nutzer durch den Einsatz (zusätzliche) Gewinne erzielen kann, ändert an der Zurechnung des Stammrechts nichts⁶⁴⁵. Auch in diesem Fall kann der Nutzende im Rahmen der ihm eingeräumten Befugnis über den Einsatz des Wirtschaftsguts disponieren. Mit anderen Worten kommt es für die Zurechnung des Wirtschaftsgutes nicht darauf an, dass der Nutzende während der Nutzung laufende Gewinne aus dem Einsatz des überlassenen Wirtschaftsguts ziehen kann. Vielmehr ist wiederum entscheidend ob er den zivilrechtlich Berechtigten derart von der Einwirkung ausschließen kann, dass sein Herausgabeanspruch keinen wirtschaftlichen Wert mehr hat.

In diesem Zusammenhang wird auch deutlich, dass das Abstellen des Gerichts auf den Vergleich mit dem Sicherungseigentum nicht zutreffend ist. Einerseits konnte oben gezeigt werden, dass die Zurechnung im Falle des Sicherungseigentums zum Sicherungsgeber als dem zivilrechtlichen Nicht-Eigentümer beziehungsweise wirtschaftlichen Eigentümer nur deshalb erfolgt, weil dieser zum Zwecke der Sicherung das zivilrechtliche Eigentum auf den Sicherungsnehmer überträgt. Im Ergebnis steht aber nach dem Willen der Vertragsparteien und bei regulärem Vertragsablauf fest, dass der Sicherungsgeber nach Wegfall des Sicherungszweckes (wieder) das zivilrechtliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut erlangt. Überträgt man dies nun auf den Fall der Überlassung des Umlaufvermögens stellt sich die Situation genau umgekehrt dar. Unterstellt man mit dem Bundesfinanzhof, dass der Verpächter das Eigentum als Sicherheit hält, wäre er in diesem Fall als Sicherungsnehmer anzusehen und nach der Struktur der Sicherungsübereignung müsste dann das Eigentum bei Wegfall des Sicherungszwecks auf den zivilrechtlich nichtberechtigten Pächter übergehen. Dies ist gerade nicht der Fall. Unabhängig von der

645 Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob ggf. das Nutzungsrecht selbst Gegenstand der Aktivierung beim Berechtigten sein kann. Dies ist wird jedoch nur in Ausnahmefällen anzunehmen sein. Denn nach h.M. kommt eine Aktivierung von Nutzungsrechten ohnehin nur bei entgeltlichen Erwerb in Betracht und wird zudem von den Regeln zur Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte verdrängt. Vgl. hierzu Schmidt/Weber-Grellet, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 176 ff m.w.N.; Kußmaul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, Kapitel 6 A, Rz. 21. Diese Aktivierungsvoraussetzungen sind im vorliegenden Fall m.E. nicht erfüllt.

Tatsache, dass der Verpächter auch während der Pachtzeit Eigentümer bleibt, soll er nach dem Willen der Vertragsparteien insbesondere auch nach Ablauf der Pachtzeit gerade Eigentümer sein. Ein Eigentumsübergang auf den Pächter nach Ablauf des Sicherungszweckes soll nicht erfolgen. Dies spiegelt sich im Übrigen auch in der insolvenzrechtlichen Zuordnung der Wirtschaftsgüter wieder. So steht dem Verpächter im Falle der Insolvenz des Pächters ein Aussonderungsrecht (§ 47 InsO) zu. Auch insoweit ist ein Vergleich mit dem Sicherungseigentum für eine Beurteilung der wirtschaftlichen Eigentumszuordnung nicht sachgerecht.

Aus der Bilanzierungslösung der Rechtsprechung und Bilanzierungspraxis ergeben sich weitere Folgeprobleme, die trotz der hier vertretenen, abweichenden Meinung kurz dargestellt werden sollen. Zunächst ergibt sich mit der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums des Umlaufvermögens an den Pächter die Frage, ob damit auf Seiten des Verpächters eine Veräußerung vorliegt und er deshalb gegebenenfalls vorhandene stille Reserven in den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens realisieren muss. Nach Knoppe war diese Frage früher strittig, mit einer Tendenz zum Ansatz der Wiederbeschaffungskosten⁶⁴⁶. Dies hätte insoweit in logischer Konsequenz der Annahme der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums eine Gewinnrealisierung beim Verpächter zur Folge gehabt. Nach neuerer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs scheidet eine Gewinnrealisierung bei der Gewährung eines Sachdarlehens trotz Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums aus⁶⁴⁷. Insoweit zieht die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums die konsequenterweise hiermit verbundene Gewinnrealisierung nicht nach sich. Diese Frage soll hier nicht weiter vertieft werden, da diese bei der hier vertretenen Auffassung ohne Auswirkung bleibt. Findet ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Pächter nicht statt, stellt sich die Frage der Gewinnrealisierung konsequenterweise nicht.

646 Vgl. Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 139 m.w.N.

647 Vgl. BFH vom 06.12.1984 IV R 212/82, BStBl II 1985, S. 391; BFH vom 30.01.1986 IV R 130/84, BStBl II 1986, S. 399; BMF vom 21.02.2002 IV A 6 – S 2132 – 4/02, BStBl I 2002, 262.

Nach der hier vertretenen Auffassung mit einer Zurechnung des Umlaufvermögens zum Verpächter müsste der spätere Ersatz des Umlaufvermögens durch den Pächter aufgrund des Umsatzaktes (Austausch der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens) bei gestiegenen Wiederbeschaffungspreisen, wie auch beim Anlagevermögen, zu einem Gewinnausweis beim Verpächter führen. Wie oben gezeigt, kann bei dieser Vertragsvariante ein Sachdarlehens, entgegen der vom Bundesfinanzhof vertretenen Auffassung, meines Erachtens nicht angenommen werden.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass der Verpächter nach der hier vertretenen Auffassung auch wirtschaftlicher und rechtlicher Eigentümer der pachtweise überlassenen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bleibt und diese in seiner Bilanz zu aktivieren hat. Der Ersatz dieser Wirtschaftsgüter durch den Pächter führt als Realisationsakt zur Gewinnrealisierung beim Verpächter.

2.2. Behandlung beim Pächter

Mit der vorstehend aus den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums abgeleiteten Zurechnung zum Verpächter sind ebenfalls erhebliche bilanzielle Folgeprobleme verbunden. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass das wirtschaftliche Eigentum in seinem Kern eine Alternativentscheidung beinhaltet⁶⁴⁸. Das Wirtschaftsgut kann nur einer der beiden Vertragsparteien zugerechnet werden. Kommt man nach der hier vertretenen Auffassung zu dem Ergebnis, dass aufgrund der zivilrechtlichen Ausgangslage und der damit verbundenen Risikoverteilung der Verpächter das Umlaufvermögen aktivieren muss, ist gleichzeitig entschieden, dass eine (weitere) Aktivierung beim Pächter ausscheidet. Andererseits ist der Pächter mit der Verpflichtung zur Rückgabe des Umlaufvermögens vertraglich belastet. Unterstellt man mit der herrschenden Meinung, dass er für diese Verpflichtung zunächst einen Passivposten bilden muss, führt dies zu einem Aufwand in Höhe der Wiederbeschaffungskosten des Umlaufvermögens⁶⁴⁹. Die Durchführung der Ersatzbeschaffung führt dann wiederum zu einer entsprechenden Auszahlung, so dass er mangels Ak-

648 Anders offenbar IDW ERS HFA 13 n.F. Rz. 6, Stand 29.11.2006, bisher nicht verabschiedet.

649 Vgl. hierzu das Beispiel, S. 244 f.

tivierung des Umlaufvermögens (diese erfolgt beim Verpächter) und vorbehaltlich einer Auflösung der Rückstellung doppelt mit Aufwand belastet wäre. Da er aber mit der Ersatzbeschaffung des Umlaufvermögens bei gleichzeitiger Eigentumsverschaffung an den Verpächter (und dortiger Bilanzierung) gleichzeitig seine Verpflichtung zur Rückgabe erfüllt, besteht im Moment der Durchführung der Ersatzbeschaffung kein Verpflichtungsüberhang zu seinen Lasten mehr. Die Rückstellung ist dementsprechend aufzulösen. In diesem Fall vollzieht sich die Durchführung der Ersatzbeschaffung beim Umlaufvermögen durch Verrechnung mit der ggf. zuvor gebildeten Rückstellung ebenfalls erfolgsneutral. Es stellt sich das gleiche Ergebnis ein, wie bei der bilanziellen Behandlung nach der Methode der Rechtsprechung.

Es ist jedoch meines Erachtens fraglich, ob im Falle der Aktivierung des Umlaufvermögens beim Verpächter ohne weiteres ebenfalls ein Passivposten für die Rückgabe des Umlaufvermögens gebildet werden muss. Solange der Pächter die Wirtschaftsgüter noch nicht eingesetzt bzw. umgesetzt hat, ist seine Rückgabeverpflichtung ggf. Teil eines schwebenden Geschäfts. Sie ist bis zu diesem Zeitpunkt ebenso zu behandeln wie die Verpflichtung zur Rückgabe der Gegenstände des Anlagevermögens, das heißt, sie tritt bilanziell nicht gesondert in Erscheinung. Dies ändert sich, sobald der Pächter die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens eingesetzt hat. In diesem Moment entsteht tatsächlich gegenüber dem Verpächter ein Erfüllungsrückstand, denn die überlassenen und eingesetzten Wirtschaftsgüter stehen dann nicht mehr für eine Rückgabe zur Verfügung. Folglich müsste der Pächter in diesem Moment seinen Verpflichtungsüberhang bilanziell berücksichtigen. Im weiteren Ablauf und im wirtschaftlichen Ergebnis entspricht diese Sachbehandlung der im vorherigen Absatz erläuterten Vorgehensweise.

Zuzugeben ist, dass diese Lösung mangels wirtschaftlicher Zurechnung zum Pächter nicht vollständig in dessen externem Rechnungswesen abgebildet wird. Vielmehr muss der Pächter in diesem Fall den Einsatz und Verbrauch des übernommenen Umlaufvermögens in Nebenrechnungen nachhalten. Wirksam für das externe Rechnungswesen wird hier nur die Fortentwicklung des Passivpostens für die Verpflichtung zur Rückgabe. In diesen geht die über Nebenrechnungen nachzuhaltende Entwicklung des Bestandes des Umlaufvermögens als Berechnungskomponente nur

mittelbar ein. Die skizzierte, meines Erachtens folgerichtige Umsetzung mag unter buchhalterischen Aspekten zwar umständlich erscheinen. Sie ist aber Folge der mangelnden Zurechnung des Umlaufvermögens zum Pächter. Diese wiederum ergibt sich aber, wie oben gezeigt, aus der Anwendung der allgemeinen Regeln und Strukturmerkmale des wirtschaftlichen Eigentums, wie sie die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt hat. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass im Ergebnis mit dieser Vorgehensweise eine Übereinstimmung mit der bilanziellen Abbildung beim Anlagevermögen erreicht wird.

Vor dem Hintergrund, dass der Pächter mit der Durchführung der jeweiligen Ersatzbeschaffung und Eigentumsübertragung an den Verpächter gleichzeitig seine in diesem Augenblick bestehende Rückgabeverpflichtung erfüllt, wird auch der unauflösliche Zusammenhang zwischen Umlaufvermögen einerseits und Rückgabeverpflichtung andererseits deutlich. Dies hatte bereits den Reichsfinanzhof bei Zurechnung zum Pächter zu der Aussage veranlasst, die Rückgabeverpflichtung sei nicht als eigenständige Position einer Geldbewertung zugänglich, vielmehr stelle sie ausschließlich einen Gegenposten zum aktivierten Vermögen dar⁶⁵⁰. Es könnte deshalb erwogen werden, ob mit der Durchführung der Ersatzbeschaffung des Umlaufvermögens zwischen diesem und der sich hierauf beziehenden Rückstellung eine Bewertungseinheit gemäß § 254 HGB entsteht und aus diesem Grund der Passivposten für die Rückgabeverpflichtung entfällt. Dies ist jedoch nicht der Fall. Zwar können Wirtschaftsgüter, insbesondere Waren, Teil einer Bewertungseinheit im Sinne der Regelung sein⁶⁵¹. Auch sichert das ersatzbeschaffte Umlaufvermögen die Rückgabeverpflichtung wirtschaftlich ab. Allerdings stehen die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ohnehin bereits im zivilrechtlichen und nach der hier vertretenen Ansicht auch im wirtschaftlichen Eigentum des Rückgabeberechtigten. Man wird daher, entsprechend den vorstehenden Ausführungen, wohl eher davon ausgehen müssen, dass im Zeitpunkt der Durchführung der Ersatzbeschaffung von Umlaufvermögens die Rückgabeverpflichtung insoweit erfüllt ist und erst mit dem erneuten Verbrauch der Wirtschaftsgüter wieder auflebt.

650 Vgl. RFH vom 26.01.1937 I A 111/36, RStBl 1937, S. 503.

651 Vgl. z.B. Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 254, Rz. 10; Prinz in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 254 Rz. 12.

Schließlich scheitert die Zusammenfassung beider Posten zu einer Bewertungseinheit schon aus formalen Gründen daran, dass als Sicherungsgeschäft nur Finanzinstrumente in Frage kommen (§ 254 S. 1 HGB). Die Anschaffung von Wirtschaftsgütern fällt nicht hierunter⁶⁵².

Zur Vermeidung der z.T. außerbilanziellen Abbildung des Umlaufvermögens könnte unter Praxisaspekten – bei Zurechnung und Aktivierung des Umlaufvermögens beim Verpächter – auch folgende Vereinfachung erwogen werden, die wiederum eine vollständige Abbildung des Vertragsverhältnisses innerhalb der Bilanzen von Verpächter und Pächter gewährleistet. Anstelle des Umlaufvermögens aktiviert der Pächter seinen Verfügungsanspruch bezüglich des Umlaufvermögens in Höhe des Übernahmewertes in seiner Bilanz und entwickelt diesen seinen Ersatzbeschaffungen entsprechend fort. Wie auch nach der Bilanzierungslösung des Bundesfinanzhofs passiviert er seine Rückgabeverpflichtung zwingend bereits im Zeitpunkt der Übernahme des Umlaufvermögens. Der Verfügungsanspruch könnte dabei materiell wie das Umlaufvermögen selbst behandelt werden. In diesem Fall setzt sich der Verfügungsanspruch im Moment der Übernahme aus den übernommenen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zusammen, so dass auch der Einsatz einzelner Wirtschaftsgüter bei Veräußerung bzw. Einsatz im Sinne eines Abgangs gesondert erfasst werden kann. Veräußert der Pächter dann beispielsweise ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens, erfasst er dessen Abgang, quasi als Pendant zum Wareneinsatz. Andererseits fließt ihm in diesem Augenblick der Veräußerungserlös aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts zu. Im Ergebnis ist damit auch die Verfügungsmacht und die damit verbundene Möglichkeit der Ertragserwirtschaftung zahlenmäßig zutreffend erfasst. Spätestens mit der Durchführung der Ersatzbeschaffungen im Umlaufvermögen und den damit verbundenen Ausgaben dürfte das Kriterium der Entgeltlichkeit für den Ansatz des Verfügungsanspruches erfüllt sein. Allein für den Zeitraum bis zur Ersatzbeschaffung hätte der so aktivierte Verfügungsanspruch – da bis zu diesem Zeitpunkt eigentlich ein schwebendes Geschäft vorliegt – wohl nur den Charakter eines Verrechnungspostens ähnlich der oben genannten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Einen Vermögensgegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut stellt dieser Anspruch meines Erachtens nicht

652 Ein Warenterminkontrakt liegt bei einem durchgeführten Kauf ebenfalls nicht vor. Vgl. hierzu Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 254, Rz. 24.

dar. Dieses Vorgehen dürfte aber die gegenseitigen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien sachgerechter abbilden als eine Zurechnung zum Pächter, die nicht mit den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums vereinbar ist. Insbesondere ist bei dieser Vorgehensweise auch die rechtliche Struktur der vertraglichen Vereinbarungen transparent, da eben nicht das Umlaufvermögen bei Pächter ausgewiesen, sondern ein für jeden Bilanzleser erkennbarer besonderer Posten.

3. Kaufweise Übernahme des Umlaufvermögens

Wohl nicht zuletzt wegen der oben erläuterten Problematik, erfolgt die Übergabe des Umlaufvermögens in der Praxis ganz überwiegend nicht nach dem Vertragsmodell, welches der zuvor erläuterten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugrunde lag. Vielmehr wird nach den Regelungen der Vertragspraxis das Umlaufvermögen bei Pachtbeginn regelmäßig vom Verpächter an den Pächter veräußert. Gleichzeitig wird der Rückwerb des Umlaufvermögens bei Pachtende vereinbart⁶⁵³. Bei dieser Vertragsgestaltung führt der Pächter während der Pachtzeit alle Ersatzbeschaffungen des Umlaufvermögens im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch und wird zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der beschafften Wirtschaftsgüter. Soweit diese für den Fortbestand des Pachtbetriebes und damit die Weiterführung durch den Verpächter von Bedeutung sind, ist der Kauf durch den Verpächter bereits bei Vertragsabschluss verbindlich vereinbart.

Für diese Fälle stellt sich analog zur Situation beim Anlagevermögen die Frage, ob sich der bereits vereinbarte spätere Verkauf auf die bilanzielle Zurechnung zum Verpächter oder Pächter während der Pachtzeit auswirkt. Für die weiteren Überlegungen ist zunächst vor auszuschicken, dass der Pächter während der Pachtzeit für diese Wirtschaftsgüter alle Verfügungen aus eigenem Eigentumsrecht trifft. Er erwirbt und veräußert die Wirtschaftsgüter nicht aus einer vom Verpächter abgeleiteten Verfügungsbefugnis. Insoweit sind die oben dargestellten Einschränkungen seiner Verfügungsbefugnis in diesem Fall nicht einschlägig.

653 Vgl. S. 61 ff. und 102 ff.

Bei dieser Vertragsgestaltung entstehen für die Übernahme des Umlaufvermögens bilanziell keine Besonderheiten. Mit dem Erwerb wird der Pächter zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. Er aktiviert die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit den vereinbarten Anschaffungskosten in seiner Bilanz (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Für den Verpächter stellt die Übertragung ebenfalls eine reguläre Veräußerung dar. Je nach dem Verhältnis von Buchwerten zu Veräußerungserlös realisiert er einen Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust.

Für den Pächter stellt die Verpflichtung zur späteren Veräußerung eigener Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wiederum ein schwebendes Geschäft dar, welches erst mit der Erfüllung der Sachleistungspflicht bilanziell in Erscheinung tritt. Da sich die Verpflichtung zur Veräußerung des Umlaufvermögens auf eigene Wirtschaftsgüter des Pächters bezieht, kommt hier, anders als bei der Rückgabe vom Verpächter erhaltener Wirtschaftsgüter, der Ausweis einer Rückgabeverpflichtung nicht in Betracht.

4. Abschreibung des Umlaufvermögens

Je nachdem wem die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nach den vorstehenden Ausführungen zuzurechnen ist, kann deren (wirtschaftlicher) Eigentümer Abschreibungen nach den allgemeinen Vorschriften vornehmen. Für Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierung sind Vermögensgegenstände gemäß § 253 Abs. 4 S. 1 HGB zwingend abzuschreiben, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt (strenges Niederstwertprinzip). Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Bilanzstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 S. 2 HGB)⁶⁵⁴. Ein nach vorstehenden Vorschriften angesetzter niedriger Wert darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen (§ 253 Abs. 5 S. 1

654 Vgl. zu den einzelnen Wertmaßstäben für eine Abschreibungsbemessung z.B. Schubert/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 510 ff; Brösel/Olbrich in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 06/2010, § 253 Rz. 625 ff.

HGB), das heißt es muss für die Zwecke der Handelsbilanz eine Wertaufholung erfolgen⁶⁵⁵.

Steuerlich kann eine Abschreibung erfolgen, wenn der Teilwert die Anschaffungskosten unterschreitet und die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)⁶⁵⁶. Für die Steuerbilanz besteht ebenfalls die Pflicht zur Wertaufholung, wenn Gründe für den Ansatz des niedrigeren Teilwert in nachfolgenden Wirtschaftsjahren nicht mehr bestehen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG)⁶⁵⁷.

Soweit der vorstehend für eine Praxislösung erläuterte Verfügungsanspruch des Verpächters betroffen ist, stellt dieser nur einen Verrechnungsposten dar. Mangels Eigenschaft als Vermögensgegenstand oder Wirtschaftsgut scheidet eine Abschreibung m.E. aus.

655 Vgl. Winkeljohann/Taetzner, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 630 ff; Ekkenga in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 253 Rz. 152 ff.

656 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 401 ff; für die Teilwertvermutung als Bezugsbasis der Abschreibung vgl. ebd. Rz. 257 ff.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 824; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz. 767 ff.

657 Vgl. hierzu Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 371 ff.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 824; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz. 772.

§ 10 Bilanzierung der Substanzerhaltungsverpflichtung und des Substanzerhaltungsanspruchs

1. Allgemeines

Wie oben bereits erläutert, wird die Zurechnung der Wirtschaftsgüter zum Verpächter oder Pächter nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in der Literatur weitgehend akzeptiert und prägt damit die gängige Bilanzierungspraxis in Handels- und Steuerbilanz. Im Gegensatz hierzu ist die bilanzielle Behandlung des Substanzerhaltungsanspruches in der Literatur seit jeher sehr umstritten. Zudem hat der Bundesfinanzhof in seiner jüngst veröffentlichten Entscheidung IV R 29/12⁶⁵⁸ seine seit Jahrzehnten geltende und von der Praxis akzeptierte Rechtsprechung zur Aktivierung von Substanzerhaltungsansprüchen überraschend aufgegeben. Es gilt daher im Folgenden der Frage nachzugehen, ob die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bis vor kurzem gewählte Behandlung der Substanzerhaltungsansprüche und -verpflichtungen bei Betriebsverpachtungen mit der Realisation von Dauer-schuldverhältnissen in Einklang steht, oder ob der neuesten Rechtsprechung der Vorzug zu geben ist.

Ausgangspunkt für die weiteren Überlegungen ist dabei wiederum die Erkenntnis, dass die Substanzerhaltungsverpflichtung rechtlich und wirtschaftlich eine besondere Form der Entrichtung des Pachtzinses darstellt. Im Hinblick auf die Gesamtleistung des Pächters stellt die Übernahme der Substanzerhaltungsverpflichtung durch den Pächter keinen Unterschied zu dem Fall dar, dass der Verpächter die Substanzerhaltung des Betriebes selbst trägt und für die ihm aus der Substanzerhaltung erwachsenden Aufwendungen einen entsprechend höheren baren Pachtzins verlangt. Auch aus Sicht des Pächters bringt die Übernahme der Substanzerhaltungspflicht keinen abweichenden Gesamtaufwand mit sich. Anstelle einer entsprechend höheren Barpacht führt er die Ersatzbeschaffungen auf eigene Kosten durch. Diese Überlegungen dürften auch ein wesentlicher Grund dafür sein, dass die Verpflichtung zur Substanzerhaltung auch rechtlich als besondere Form der Pachtzinsentrichtung behandelt wird bzw. wurde⁶⁵⁹. Die Überwälzung der Substanzerhaltung auf den

658 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811.

659 So z.B. explizit auch BFH vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89.

Pächter erfolgt demgemäß nicht im Hinblick auf eine vom gesetzlich vorgesehen Grundfall der Erhaltung des Pachtobjektes durch den Verpächter geänderte Kostenverteilung zwischen den Vertragsparteien. Vielmehr ist sie im Wesentlichen praktischen Erwägungen geschuldet. So verfolgt der Verpächter mit der Verpachtung i.d.R. einen Rückzug aus dem Tagesgeschäft und möchte dementsprechend während der Pachtzeit nicht mehr mit der Durchführung der Ersatzbeschaffungen belastet sein. Andererseits wird der Betrieb während der Pachtzeit ohnehin durch den Pächter geführt, so dass dieser ohne größere Umstände die Ersatzbeschaffungen im Rahmen des Betriebs realisieren kann. Gleichzeitig wird so der Abstimmungsbedarf zwischen Verpächter und Pächter im Vorfeld jeder Einzelinvestition auf ein Mindestmaß reduziert. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Investitionen nicht ebenso gut durch den Verpächter durchgeführt werden könnten, oder dass mit der Überwälzung auf den Pächter der Leistungsaustausch in finanzieller Hinsicht maßgeblich verändert würde.

Vor dem Hintergrund dieser Leistungsbeziehungen ist meines Erachtens nachfolgend die Bilanzierung der gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen zu würdigen.

2. Bilanzierung der Substanzerhaltungsverpflichtung

2.1. Anlagevermögen

Wie oben zu den Erläuterungen der Bilanzierungspraxis dargestellt, muss der Pächter für seine Verpflichtung zur Substanzerhaltung des Anlagevermögens eine Rückstellung bilden. Die Höhe der Rückstellungen richtet sich nach den Wiederbeschaffungskosten für die Ersatzwirtschaftsgüter am jeweiligen Bilanzstichtag. Der Bundesfinanzhof vertrat zunächst die Ansicht, die Verpflichtung zur Substanzerhaltung stelle eine gesondert bewertungsfähige Last dar⁶⁶⁰. Die Argumentation des Bundesfinanzhofs, eine Pachterneuerungsverpflichtung berühre das Austauschverhältnis des Pachtvertrages nicht und stehe rechtlich selbständig neben der Pflicht zur Zahlung des Pachtzinses, war vor dem Hintergrund der

660 Vgl. S. 156 ff.

Dogmatik schwebender Geschäfte unverständlich und entsprach bereits damals nicht der rechtlichen Würdigung derartiger Vertragspflichten⁶⁶¹. Vielmehr sind Pachterneuerungsverpflichtungen grundsätzlich nicht mit Verpflichtungen vergleichbar, die unabhängig neben den vertraglichen Vereinbarungen, beispielsweise auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen, entstehen. Der von der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vorgenommene Ausweis von Pachterneuerungsverpflichtungen außerhalb des schwebenden Geschäftes als selbständig bewertungsfähige Last kommt somit grundsätzlich nicht in Frage. Er ist mit der Dogmatik des schwebenden Dauerschuldverhältnisses unvereinbar⁶⁶².

Mit seiner Entscheidung VIII R 88/87⁶⁶³ hat der Bundesfinanzhof dann auch eine systemgerechte Einbettung der Pachterneuerungsverpflichtung in die Dogmatik schwebender Geschäfte vorgenommen. Die Entscheidung beruht einerseits auf der Eingangsfeststellung, der Leistungsaustausch im Rahmen von Pachtverhältnissen sei nach den Grundsätzen über die Behandlung schwebender Dauerschuldverhältnisse zu beurteilen. Diese seien bilanziell nicht zu erfassen, solange der Vertrag von der zur Sachleistung verpflichteten Partei noch nicht erfüllt sei. Ausnahmen gelten u.a., soweit eine Vorleistung vorliege, oder ein Erfüllungsrückstand bestehe. Ein weiterer Ausgangspunkt für die Entscheidung ist die Feststellung, die Verpflichtung zur Substanzerhaltung stelle rechtlich und wirtschaftlich Pachtzins dar. Unter Hinweis auf die einschlägige Literatur lässt das Gericht ausdrücklich offen, ob neben den vertraglichen Hauptleistungspflichten unter bestimmten Voraussetzungen selbständige vertragliche Nebenpflichten einer gesonderten bilanziellen Behandlung zugeführt werden können. Denn er geht davon aus, dass die Substanzerhaltungspflicht eine vertragliche Hauptpflicht des Pächters darstellt und demgemäß im Rahmen der bilanziellen Abbildung des schwebenden Geschäftes keiner gesonderten bilanziellen Behandlung zugeführt werden kann. Die Pachterneuerungsrückstellung gleicht vielmehr einen Erfüllungsrückstand des Pächters gegenüber dem Verpächter aus.

661 Vgl. BFH vom 26.05.1975 I R 80/74, BStBl II 1976, S. 622 (623); So aber auch noch Woerner, StbJb 1984/85, S. 177 (187), obwohl er als Ausgangspunkt für die bilanzielle Behandlung den vertraglichen Leistungsaustausch im Sinne der §§ 320 ff. BGB anerkennt.

662 So auch Herzig, StbJb 1985/86, S. 61 (71, dort in Fn. 33).

663 Vgl. BFH vom 03.12.1991 VIII R 88/87, BStBl II 1993, S. 89.

Dabei komme es nicht darauf an, ob die Erneuerungsmaßnahme am jeweiligen Bilanzstichtag bereits fällig sei. Vielmehr sei entscheidend, dass diese in der Vergangenheit bereits entstanden sei. Er stellt dabei besonders auf die Zeitraumbezogenheit der Leistungen bei Dauerschuldverhältnissen ab. Der Verpächter habe demnach durch die sich im Zeitablauf vollziehende Überlassung seine Leistung bereits vollständig erbracht. Der Pächter hingegen habe den Werteverzehr, der durch seine bereits in der Vergangenheit liegende Nutzung eingetreten ist, vor Durchführung der Ersatzmaßnahme noch nicht ausgeglichen. Er stellt dabei insbesondere auf den Vergleich von Pachtverträgen mit und ohne Substanzerhaltung ab. Ohne eine entsprechende Substanzerhaltung hätte der Pächter eine höhere Barpacht leisten müssen. Sei statt dessen eine niedrigere Barpacht zuzüglich der Substanzerhaltungspflicht vereinbart, sei er mit der Erfüllung seiner vertraglichen Pflichten insoweit im Rückstand als der Pächter die auf die Vergangenheit entfallende Substanzerhaltungsverpflichtung noch nicht mittels einer Ersatzbeschaffung ausgeglichen habe. Im Ergebnis ist für die durch die Nutzung in abgelaufenen Geschäftsjahren wirtschaftlich verursachte Substanzerhaltungspflicht eine Rückstellung für Erfüllungsrückstand zu bilden. Diese ist nach den Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag zu bewerten.

Dieser Rechtsprechung wird in der steuerrechtlichen⁶⁶⁴ und handelsrechtlichen⁶⁶⁵ Literatur grundsätzlich zugestimmt. Die vorstehende Entscheidung steht voll im Einklang der oben dargestellten Dogmatik des schwebenden Geschäftes bei Dauerschuldverhältnissen. Ihr ist daher inhaltlich zuzustimmen.

664 Vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 702; Frotscher in: Frotscher, EStG, § 5 Rz. 120, HHR/v. Wallis, § 5 Rz. 1244.

665 Vgl. z.B. Bertram in: Bertram/Brinkmann/Keßler/Müller, HGB Bilanz Kommentar, § 249 Rz. 34; Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Substanzerhaltung“; Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 249 Rz. 62; Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 167; Mayer-Wegelin in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2012, § 249 Rz. 229 „Pächterneuerung“.

In seiner Entscheidung VI R 29/12⁶⁶⁶ hat der Bundesfinanzhof zwar formal nur über die Frage der Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches beim Verpächter entschieden. Die Herleitung der Entscheidung müsste aber konsequenterweise auch Rückwirkungen auf die Frage der Rückstellungsbildung für die Pachterneuerungsverpflichtung beim Pächter haben. Da nach Ansicht des Gerichts die Substanzerhaltungsverpflichtung – trotz anderslautender vertraglicher Vereinbarungen – ausschließlich den Pächter selbst betreffen soll, würde dieser mit der Durchführung der Substanzerhaltungsmaßnahmen eine eigene Verpflichtung gegen sich selbst erfüllen. Dies stünde einer Rückstellungsbildung nach den allgemeinen Regeln aber entgegen. Denn regelmäßig berechtigen nur Drittverpflichtungen zur Bildung entsprechender Passivposten⁶⁶⁷. Auch eine Bildung der Rückstellung unter dem früher bemühten Argument der sogenannten „selbständig bewertungsfähigen Last“⁶⁶⁸ könnte nach der Ratio des Urteils meines Erachtens nicht mehr erfolgen. Denn die Figur der „selbständig bewertungsfähigen Last“ wurde nach damaligem Verständnis zumindest als Drittverpflichtung aufgefaßt. Im Ergebnis wären derartige Konsequenzen aus dem vorgenannten Urteil abzulehnen.

2.2. Umlaufvermögen

2.2.1. Kaufweise Übertragung des Umlaufvermögens

Die Behandlung der Verpflichtung zur Erhaltung des Umlaufvermögens wurde bereits im Zusammenhang mit der Zurechnung der Wirtschaftsgüter dargestellt, so dass zunächst hierauf verwiesen wird⁶⁶⁹. Für das in der Praxis vornehmliche Übertragungsmodell, dem Kauf der Wirtschaftsgüter durch den Pächter mit entsprechender Rückgabeverpflichtung, stellen sich die vorgenannten Probleme nicht. Der Pächter ist in diesem Fall rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter und ersetzt diese fortlaufend als eigene. Dass die Verpflichtung zum Ersatz dieser Wirtschaftsgüter im Hinblick auf das Pachtende zusätzlich aus einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem Verpächter erwächst, tritt bi-

666 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811.

667 Vgl. für alle Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 362.

668 Vgl. hierzu oben, S. 156 ff.

669 Vgl. S. 240 ff.

lanziell bei regelgerechter Vertragsabwicklung während der Pachtzeit regelmäßig nicht Erscheinung. Die Rückgabeverpflichtung und damit indirekt die Substanzerhaltungsverpflichtung wird nach den Grundsätzen der Bilanzierung schwebender Geschäfte nicht passiviert. Etwas anderes kann ausnahmsweise nur gelten, wenn der Pächter entgegen seiner vertraglichen Pflicht zur Ersatzbeschaffung im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft nicht nachkommt und dauerhaft die erforderlichen Ersatzbeschaffungen unterlässt. In diesen Sonderfällen befindet er sich gegenüber dem Pächter in einem Erfüllungsrückstand, so dass die oben beschriebenen Grundsätze Anwendung finden.

2.2.2. Mitverpachtung des Umlaufvermögen

Nach der hier vertretenen Ansicht sind in diesem Sonderfall die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens dem Verpächter als zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen und beim Verpächter bilanziell zu erfassen. Soweit der Pächter seiner Ersatzbeschaffungspflicht im Rahmen einer ordnungsmäßigen Wirtschaft nachkommt, erfüllt er seine Substanzerhaltungspflicht fortlaufend mit der Beschaffung der jeweiligen Wirtschaftsgüter. Eine darüber hinausgehende Verpflichtung des Pächters besteht in diesem Fall nicht. Eine weitergehende Passivierung ist ausgeschlossen.

Da das Umlaufvermögen beim Verpächter jeweils mit den tatsächlichen Anschaffungskosten des Pächters aktiviert wird, kann es auf diesem Wege ebenfalls zu einem Ausweis von Gewinnen kommen. Dies ist immer dann der Fall, wenn die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter teurer sind als die ersetzten. Für diese Gewinnrealisierung gelten im Hinblick auf einen möglichen Verstoß gegen das Realisationsprinzip die gleichen Argumente wie für das Anlagevermögen⁶⁷⁰. Ein Verstoß gegen den Ausweis nicht realisierter Gewinne liegt insoweit meines Erachtens nicht vor.

Bei dem typischerweise zeitnah erfolgenden Ersatz der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist bei vertragsgemäßer Abwicklung der zwischenzeitliche Ansatz eines Substanzerhaltungsanspruches beziehungs-

670 Vgl. sogleich C.

weise einer –verpflichtung nicht erforderlich. Vielmehr wird dieser materiell durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter und der Rückgabeverpflichtung des Pächters ersetzt. Etwas anderes kann wiederum gelten, wenn der Pächter seiner Verpflichtung zum regelmäßigen Ersatz nicht nachkommt. In diesem Sonderfall muss er für die rückständige Ersatzbeschaffungspflicht ausnahmsweise eine Rückstellung passivieren. Der Verpächter aktiviert einen entsprechenden Anspruch. Insoweit bestehen keine Abweichungen gegenüber der Behandlung beim Anlagevermögen, so dass auf dortigen Ausführungen verwiesen wird.

3. Bilanzierung des Substanzerhaltungsanspruches

3.1. Anlagevermögen

Bis zum Ergehen seiner unten näher erläuterten Entscheidung IV R 29/12⁶⁷¹ zum Substanzerhaltungsanspruch musste der Verpächter nach der jahrzehntelangen und ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁶⁷² quasi als Gegenposten zu der zuvor erläuterten Rückstellung des Pächters für seinen Anspruch auf Substanzerhaltung vor Durchführung der jeweiligen Ersatzbeschaffung einen entsprechenden Anspruch auf Substanzerhaltung aktivieren. Da der Bundesfinanzhof seit langem zutreffenderweise die Wiederbeschaffungspreise als maßgeblichen Bewertungsmaßstab für diese Verpflichtungen anerkannt hat, bewirkte die Aktivierung des Ersatzbeschaffungsanspruchs beim Verpächter unter Annahme steigender Preisverhältnisse tatsächlich laufende Gewinnrealisierungen⁶⁷³. Einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip durch die in diesem Sinne vorgenommene Aktivierung hat der Bundesfinanzhof bis vor kurzem verneint.

Die Begründung hierfür sah er nach früherer Rechtsprechung⁶⁷⁴ darin, dass ein solcher Verstoß nur vorliege, wenn ein und dasselbe Wirtschafts-

671 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811.

672 Vgl. hierzu oben, S. 135 ff.; zur jüngeren Rechtsprechung BFH vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505.

673 Vgl. hierzu das Zahlenbeispiel bei Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 135.

674 Vgl. BFH vom 21.12.1965 IV 228/64 S, BStBl III 1966, S. 147.

gut entgegen der Vorschrift des § 6 Abs. 1 EStG an späteren Bilanzstichtagen höher angesetzt würde. Bei dem Substanzerhaltungsanspruch handele es sich nach dieser Begründung aber zu jedem Stichtag um ein anderes Wirtschaftsgut als bei den an vorangegangenen Stichtagen ausgewiesenen Teilansprüchen. In dieser Entscheidung hatte sich das Gericht meines Erachtens mit der Realisation schwebender Dauerschuldverhältnisse, zumindest was die Bilanzierung dem Grunde nach angeht, tatsächlich nicht ausreichend auseinandergesetzt. Die Grundlagen der Gewinnrealisierung wurden nicht angeführt. Dies hatte das Gericht in seiner Entscheidung VIII R 28/95⁶⁷⁵ nachgeholt. Es leitete den Ansatz des Anspruchs des Verpächters auf Substanzerhaltung nunmehr aus der oben im Einzelnen dargestellten zivilrechtlichen Dogmatik des schwebenden Geschäftes bei Dauerschuldverhältnissen ab. Mit der zeitraumbezogenen Realisation des Dauerschuldverhältnisses könne der Pächter dem Verpächter in Bezug auf die Substanzerhaltungspflicht nicht mehr die Einrede des nicht erfüllten Vertrages entgegenhalten. Dies gelte unabhängig von dem Umstand, dass die Erfüllung der Verpflichtung noch nicht fällig sei. Damit werde die Forderung auf Substanzerhaltung zu einer quasisicheren Forderung und führe beim Verpächter zur Realisierung und Aktivierung. Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, Erhaltungsmaßnahmen führen in der Regel nicht zu einem Wirtschaftsgut⁶⁷⁶. Es gehe bei der Aktivierung des Anspruches auf Substanzerhaltung nämlich nicht um das nach Durchführung der Maßnahme gegebenenfalls beschaffte Wirtschaftsgut beziehungsweise dessen bilanzrechtliche Beurteilung. Gegenstand der Aktivierung sei zunächst der Anspruch auf Substanzerhaltung selbst. Dabei handele es sich um einen selbständigen und hinreichend konkretisierten Vermögenswert. Nach Ansicht des Gerichts widerspricht der Ansatz insoweit auch nicht dem Vorsichtsprinzip.

Die mit der Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches verbundene Gewinnrealisierung hat in der überwiegend älteren Literatur über Jahrzehnte weitgehenden Widerspruch erfahren. Nach verbreiteter Meinung verstoße eine Aktivierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung in dieser

675 Vgl. BFH vom 17.02.1998 VIII R 28/95, BStBl II 1998, S. 505.

676 Vgl. z.B. Westerfelhaus, DB 1992, S. 2365 (2366); ders. DB 1995, S. 885 (888 f.).

Form gegen das Realisationsprinzip⁶⁷⁷. Wegen der jahrzehntelangen unveränderten Rechtsprechung und deren durchgängigen Anwendung in der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungspraxis wurde dieser Aspekt im Ergebnis auch im Fachschrifttum kaum mehr beachtet.

In seiner aktuellen Entscheidung vom 12.02.2015 – IV R 29/12 hat der Bundesfinanzhof nunmehr überraschend seine seit Jahrzehnten geltende Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht des sogenannten Substanzerhaltungsanspruches beim Verpächter aufgegeben. Die Vorinstanz⁶⁷⁸ hatte die Aktivierungspflicht noch in vollständigem Einklang mit der bis dahin bestehenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes bejaht. Sie hatte dabei unter Bezug auf die einschlägigen Judikate entsprechend den oben stehenden Erläuterungen zunächst den Charakter der Substanzerhaltungsverpflichtung als eine besondere Form der Pachtzinsentrichtung in wirtschaftlicher und rechtlicher Sicht herausgearbeitet. In einem zweiten Schritt hat es hierauf aufbauend die Grundsätze der Bilanzrechtsprechung des Bundesfinanzhofes für die Realisierung von Dauerschuldverhältnissen angewandt.

Ganz anders nunmehr die Entscheidung IV R 29/12 des Bundesfinanzhofes. Entgegen seiner vorherigen langjährigen Rechtsprechung verneint das Gericht nunmehr die Aktivierungspflicht des Verpächters für seinen Anspruch auf Substanzerhaltung. Zentral für dieses Ergebnis ist im Ausgangspunkt die nunmehr unterschiedliche Bewertung von Barpacht und Instandhaltungsverpflichtung. Vor dieser Entscheidung ging das Gericht, wie oben ausgeführt, davon aus, die Instandhaltungsverpflichtung sei wirtschaftlich und rechtlich Teil der Austauschbeziehung zwischen Verpächter und Pächter. Konkret wurde die Instandhaltungsverpflichtung als Teil der Pachtzinsverpflichtung des Pächters interpretiert. Dementsprechend galten für Barpacht und Instandhaltungsanspruch gleichermaßen

677 Vgl. z.B. Barth, DB 1968, S. 814 (819 f.); Glade, GmbHR 1981, S. 268 (270); Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 144; Lenski, StbJb 1967/68, S. 267 (281 f.); Seckelmann, BB 1966, S. 893 ff.; unentschieden Grieger, BB 1965, S. 1387 f.; Westerfelhaus, DB 1992, S. 2365 (2366); ders. DB 1995, S. 885 (888 f.); neuerdings auch Crezelius für den Fall der korrespondierenden Bilanzierung bei Betriebsaufspaltung, DB 2012, S. 651; Schnitter in: Frotscher, EStG, § 7 Rz. 91; a.A. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 702.

678 Vgl. FG Köln vom 27.06.2012 15 K 3929/10, EFG 2012, S. 2091.

die allgemeinen Grundsätze für die Realisierung von Dauerschuldverhältnissen – eine Realisierung erfolgte streng nach Zeitbezug. In seiner jüngsten Entscheidung hebt das Gericht die wirtschaftliche und rechtliche Einheit von Barpacht und Instandhaltungsverpflichtung bzw. -anspruch auf. Es kommt zu dem Ergebnis, daß nur die Barpacht ein Entgelt für die (reine) Gebrauchsüberlassung sei. Soweit die Instandhaltung vertraglich auf den Pächter übertragen worden sei, erfüllt der Pächter quasi eine eigene Obliegenheit. Die Verpflichtung zur Substanzerhaltung wird demnach nicht länger als Teil der Pachtzinsverpflichtung angesehen. Damit vollzieht sich die Durchführung der Instandhaltung quasi zunächst ausschließlich in der Sphäre des Pächters. Entgegen der bisherigen Handhabung steht diese Teilleistung des Pächters im Ergebnis damit wirtschaftlich außerhalb des Leistungsaustausches. Im weiteren Fortgang prüft das Gericht dann konkret, ob der vertragliche Anspruch des Verpächters auf Substanzerhaltung als Forderung aktiviert werden muß. Grundsätzlich wird der vertragliche Anspruch des Verpächters auf die spätere Durchführung der Substanzerhaltung bejaht. Eine Aktivierung scheidet dennoch aus, da der Verpächter für den Erwerb der Forderung auf Substanzerhaltung keine Anschaffungskosten bzw. überhaupt keine Aufwendungen getragen hat⁶⁷⁹. Der Umstand, dass der Verpächter mit der Übertragung der Substanzerhaltungspflicht auf den Pächter eigene (Substanzerhaltungs-) Aufwendungen erspart, führt ebenfalls nicht zu Anschaffungskosten im Sinne des Gesetzes. Damit liegt nach Ansicht des Gerichts kein entgeltlicher Erwerb einer Forderung vor. Da das Gericht den Anspruch auf Substanzerhaltung wirtschaftlich und rechtlich vom

679 Weiterhin führt nach der Entscheidung IV R 29/12 auch die sogenannte korrespondierende Bilanzierung nicht zu einer Aktivierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung. Danach sind Forderungen auf Sondervergütungen bei Mitunternehmerschaften auf Ebene des Mitunternehmers in gleicher Höhe anzusetzen, wie die entsprechende Verpflichtung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft. Dies galt bislang insbesondere auch für Fälle der Verpachtung im Rahmen einer sogenannten Betriebsaufspaltung. Da das Gericht aber die Substanzerhaltungsverpflichtung nicht länger dem Leistungsaustausch zwischen Verpächter und Pächter zuordnet, soll die Substanzerhaltungsverpflichtung auch nicht dem Anwendungsbereich der Sondervergütungen des § 15 Absatz 1 Nr. 2 EStG unterfallen. Dieser Sonderaspekt bei Verpachtungen im Rahmen von Mitunternehmerschaften bzw. im Rahmen der Betriebsaufspaltung soll hier nicht weiter betrachtet werden.

(baren) Pachtzins und dem damit verbundenen Leistungsaustausch insgesamt abtrennt, prüft es auch nicht weiter, ob ggf. ein Erfüllungsrückstand des Pächters vorliegt.

Im Ergebnis distanziert sich damit der Bundesfinanzhof von seiner meines Erachtens bisher wohlbegründeten Aktivierungspflicht zum Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters und schwenkt im Ergebnis auf die Linie der langjährigen Kritik an der Rechtsprechung ein.

Aus diesem Grund soll die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches nach Maßgabe der jahrzehntelangen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sowie der aktuellen Entscheidung IV R 29/12 im Folgenden weitergehend untersucht werden. Hierzu soll im ersten Schritt die aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofes etwas eingehender analysiert werden, bevor dann in einem weiteren Schritt allgemeine Überlegungen zu diesem Fragenkreis erörtert werden.

In seiner neuesten Entscheidung spaltet der Bundesfinanzhof – entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung und auch entgegen der oben erläuterten, allgemeinen rechtlichen und wirtschaftlichen Beurteilung – die Verpflichtung des Pächters zur Zahlung einer Barpacht sowie der Substanzerhaltungspflicht künstlich auf. Die Aufspaltung dieser Gesamtleistung in einen Teil (Barpacht), welcher nach Ansicht des Bundesfinanzhofes dem Leistungsaustausch zwischen Verpächter und Pächter zuzuordnen ist, und einem zweiten Teil (Substanzerhaltung), welche nach dem Verständnis des Gericht nicht Teil des Leistungsaustausches (insbesondere des Pachtzinses) ist, sondern sich ausschließlich in der Sphäre des Pächters vollzieht, entspricht weder dem rechtlichen noch wirtschaftlichen Gehalt derartiger Vereinbarungen. Das Gericht kehrt damit im Ergebnis zu einer Argumentation des Reichsfinanzhofs aus dem Jahr 1929 zurück. Dieser hatte im Zusammenhang mit dem Institut des sogenannten „eingefrorenen Verpachtungsbetriebs“ ausgeführt, die Substanzerhaltung durch den Pächter stelle einen „inneren Betriebsvorgang“ des Pächters dar⁶⁸⁰. Damit nahm auch der Reichsfinanzhof an, dieser Teil der vertraglichen bzw. gesetzlichen Leistungspflichten unter (bilanz-) steuerlichen Aspekten nicht Teil des Leistungsaustausches zwischen Verpächter und

680 Vgl. oben, S. 135 ff.

Pächter sei. Allerdings führte u.a. diese Beurteilung auch dazu, dass der Reichsfinanzhof den Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer ansah.

Es wurde bereits an anderer Stelle erläutert, dass die Höhe der Barpacht und die Übernahme der Substanzerhaltungsverpflichtung sich gegenseitig bedingen und wirtschaftlich austauschbar sind. Aus diesem Grund wird auch rechtlich in der Übernahme der Substanzerhaltungsverpflichtung durch den Pächter eine besondere Form der Pachtzinsentrichtung, mithin ein Teil des das Rechtsverhältnis prägenden Leistungsaustausches gesehen. Wirtschaftlich ist dies ohnehin unstrittig. Mit der Herausnahme der Substanzerhaltungsverpflichtung aus dem Bereich des synallagmatischen Leistungsaustausches durch den Bundesfinanzhof kehrt dieser im Ergebnis – wenn auch mit anderer Begründung – wieder zu einem längst überholten Stand seiner Rechtsprechung für Dauerschuldverhältnisse, insbesondere Pachtverhältnisse, zurück. Wie an anderer Stelle bereits erläutert, wurde die Verpflichtung zur Substanzerhaltung in der Rechtsprechung bis in die 1980er Jahre zum Teil als außerhalb des synallagmatischen Austauschverhältnisses stehend, als sogenannte selbständig bewertungsfähige Last behandelt. Dies war jedoch nach verbreiteter Meinung im Schrifttum mit der Dogmatik schwebender Geschäfte im Bilanzrecht nicht vereinbar und wurde deshalb von der Rechtsprechung auch aufgegeben. Die Idee der Trennung der (rechtlich und wirtschaftlich) einheitlichen Gegenleistungspflicht des Pächters zu Barpacht und Substanzerhaltung in einen Leistungsteil und einen „Nicht-Leistungsteil“ wird vom Bundesfinanzhof für die bilanzielle Behandlung des Substanzerhaltungsanspruchs beim Verpächter wiederbelebt. Sie ist hier wie dort gleichermaßen unzutreffend und wurde deshalb auch für die Seite der Behandlung der Substanzerhaltungsverpflichtung durch die Rechtsprechung selbst aufgegeben. Denn auf die Frage, welche Komponenten in die synallagmatische Austauschleistung einzubeziehen sind, kann es nur eine einheitliche Antwort geben. Insoweit handelt es sich um zwei Seiten derselben Medaille⁶⁸¹. Dies gilt auch unabhängig von der Frage, ob Verpflich-

681 Es drängt sich die Vermutung auf, dass der Bundesfinanzhof seine neue Beurteilung des Substanzerhaltungsanspruches – Substanzerhaltung sei nicht Teil des Leistungsaustausches – nur deshalb isoliert gefällt haben könnte, weil er wegen des

tungen und Ansprüche (auch desselben Leistungsaustausches) zum Beispiel aufgrund des Imparitätsprinzips ggf. bilanziell unterschiedlich zu behandeln sind. Letztere Frage ist der Identifikation des maßgeblichen synallagmatischen Leistungsaustausches erst nachgelagert. Aus diesem Grund sind bei der Beurteilung der Ausgeglichenheit von Dauerschuldverhältnissen mit der Folge der Nichterfassung des schwebenden Geschäftes nach bisher unbestrittener Meinung auch alle gegenseitigen Leistungspflichten einzubeziehen. Gleiches gilt für die Beantwortung der Frage, ob für eine Vertragspartei ggf. Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände anzunehmen sind; auch hier müssen dementsprechend alle gegenseitigen Pflichten berücksichtigt werden.

Übertrüge man jedoch entgegen der hier vertretenen Ansicht die Grundüberlegungen des Bundesfinanzhofs aus dem diskutierten Urteil auf den Bereich der Realisierungsgrundsätze für Dauerschuldverhältnisse, ergäbe sich folgendes Bild. Die Durchführung der Substanzerhaltung vollzöge sich ausschließlich im Rechtskreis des Pächters, das heißt außerhalb des Leistungsaustausches mit dem Verpächter. Für die Frage, ob die Verpachtung für den Verpächter ein ausgeglichenes Geschäft oder aber ein Verlustgeschäft darstellt, müßte der Anspruch auf Substanzerhaltung konsequenterweise unberücksichtigt bleiben. Für die Frage der Ausgeglichenheit wären vielmehr allein die Barpacht und der Aufwand aus dem Wertverzehr, das heißt die Abschreibung, gegenüberzustellen. Dies obgleich der Verpächter den Werteverzehr nicht selbst tragen muß, sondern einen vertraglichen Anspruch auf Ausgleich gegenüber dem Pächter hat. In vielen Fällen wird die Barpacht die Abschreibung nicht abdecken, so daß der Verpächter nach den allgemeinen Regeln eine Drohverlustrückstellung bilden (steuerlich nicht mehr möglich wegen § 5 Abs. 4 a EStG), oder die verpachteten Wirtschaftsgüter abschreiben müßte. Dies würde zumindest bei der Verpachtung von anlageintensiven Betrieben zu einer erheblichen Aufwandsvorverlagerung beim Verpächter mit

Verbot der Drohverlustrückstellungen im Steuerrecht (§ 5 Abs. 4 a EStG) vorausichtlich die Frage der zutreffenden Rückstellungsbildung zukünftig nicht mehr wird entscheiden müssen. Systematisch und richtig wird die Beurteilung deshalb aber nicht.

entsprechenden Steuerstundungseffekten führen, welche den unten erläuterten Steuerstundungseffekt wegen Nichtaktivierung des Substanzerhaltungsanspruches noch verstärken würde.

Auch wirtschaftlich führt die Behandlung des Substanzerhaltungsanspruches nach der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Bei Übernahme der Substanzerhaltungspflicht durch den Pächter soll nach den Vorstellungen der Vertragsparteien letzterer die Kosten der Substanzerhaltung wirtschaftlich tragen. Demgegenüber wird der Verpächter durch diese Kosten nicht belastet. Wie die oben aufgeführten Beispiele zur Behandlung des Substanzerhaltungsanspruches gemäß der bisherigen Bilanzierungspraxis gezeigt haben⁶⁸², wird dies – bei gleichbleibenden Preisen – gerade auch durch die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches beim Verpächter erreicht. Nach der ständigen und nahezu unwidersprochenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes muß der Verpächter auch im Falle der Substanzerhaltungsverpflichtung des Pächters die verpachteten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aktivieren und abschreiben. Dies bedeutet, der Verpächter ist mit dem Aufwand aus den jährlichen Abschreibungen belastet. Durch die bisher übliche Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches nach Maßgabe des Zeitablaufes erhält er hierfür einen exakt gleichwertigen Ausgleich. Da der Pächter spiegelbildlich den Aufwand aus der „rückständigen“ Substanzerhaltung durch Zuführung zur Substanzerhaltungsrückstellung erfaßt, ist dieser ceteris paribus mit dem entsprechenden Betrag aufwandswirksam belastet. Im Ergebnis entspricht der Aufwandsverlauf, abgesehen von Wertänderungen, der vertraglichen Zuordnung der entsprechenden Pflichten. Anders – zumindest vorübergehend – nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Danach wäre der Verpächter weiterhin aus den Abschreibungen belastet, ohne dass der vertraglich bestehende Ausgleich durch die Aktivierung der Substanzerhaltungsforderung einen Ausgleich schafft. Das heißt, vor einer Durchführung der Ersatzbeschaffung trägt der Verpächter die Abschreibung auch wirtschaftlich und erwirtschaftet ein vermindertes Ergebnis. Für den Pächter ändert sich ausweislich der neue-

682 Vgl. oben, S. 153 ff.

sten Entscheidung des Bundesfinanzhofes nichts. Er bildet für seine Substanzerhaltungsverpflichtung weiterhin eine Substanzerhaltungsrückstellung.

Wie erläutert, scheitert die Aktivierung der Substanzerhaltungsforderung nach Ansicht des Gerichtes (auch) daran, daß der Verpächter keine Aufwendungen für die Anschaffung des Substanzerhaltungsanspruches trägt. Richtigerweise stellen ersparte Aufwendungen regelmäßig keine Aufwendungen im Sinne des Anschaffungskostenbegriffes dar. Denkt man aber den Grundgedanken der neuesten Entscheidung des Bundesfinanzhofes konsequent weiter, entstehen dem Verpächter meines Erachtens sehr wohl Aufwendungen für den Erwerb der Forderung auf Substanzerhaltung. Nach dem Grundgedanken der Entscheidung entfällt die Barpacht ausschließlich auf die reine Gebrauchsüberlassung, die von der Frage der Substanzerhaltung bzw. des Werteverzehrs vollständig getrennt werden müsse. Wenn aber der Aspekt des Werteverzehrs nichts mit der reinen Gebrauchsüberlassung zu tun haben soll, kann auch die Abschreibung als aufwandmäßige Verkörperung des Werteverzehrs nicht dem Bereich der Gebrauchsüberlassung zugeordnet werden. Nach dieser Logik kann die Abschreibung dann meines Erachtens auch keinen Gegenposten zur Einnahme für die Gebrauchsüberlassung, das heißt die Barpacht, darstellen. Vielmehr ist die Abschreibung nach der Ratio der Entscheidung als Verkörperung des Werteverzehrs konsequenterweise dann dem Bereich des Werteverzehrs bzw. der Substanzerhaltung zuzurechnen. Geht man mit der neuesten Entscheidung von der erläuterten Aufspaltung des Rechtsverhältnisses aus, steht der reinen Gebrauchsüberlassung nur die Barpacht gegenüber. Andererseits stehen sich dann quasi automatisch die verbleibenden Leistungskomponenten des Werteverzehrs – verkörpert durch die Abschreibung – und der Anspruch auf Substanzerhaltung ebenfalls gegenüber. Denn neben der reinen Gebrauchsüberlassung duldet der Verpächter zusätzlich den allmählichen Verbrauch der Pachtgegenstände. Als Ergebnis dieser Überlegungen wendet der Verpächter aber gleichsam die Abschreibung auf, um den Anspruch auf Substanzerhaltung zu erlangen. Auch insoweit überzeugt die Entscheidung des Bundesfinanzhofes meines Erachtens nicht und ist abzulehnen.

Für die zutreffende bilanzielle Behandlung des Substanzerhaltungsanspruchs sind neben den als Kritik zur neuesten Entscheidung vorstehenden angesprochenen Aspekten unter systematischen Gesichtspunkten vor allem folgende Überlegungen von Bedeutung:

Dass der Verpächter einen Anspruch auf Erhaltung der Wirtschaftsgüter hat, ergibt sich aus den einschlägigen Pachtverträgen und wird auch durch die Gegner der Aktivierung nicht bestritten. Er erwirbt ihn, ebenso wie der Pächter, mit Abschluss des Vertrages. Die Gegner der Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches weisen darauf hin, dass der Verpächter nicht wisse, ob und was er in der Zukunft überhaupt erhalte. Auch wird darauf hingewiesen, dass nicht feststehe, welche Kosten dem Pächter durch die Ersatzbeschaffungen entstehen werden⁶⁸³. Des Weiteren wird angeführt, mit der Gewinnrealisierung seien für den Verpächter Steuerzahlungen verbunden, ohne dass ihm aus der Verpachtung entsprechende finanzielle Mittel zufließen⁶⁸⁴. Hiermit direkt verbunden ist ein weiterer Einwand, der einen grundsätzlichen Widerspruch zur Intention der Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung des Bundesfinanzhofs erblickt, wonach die stillen Reserven während der Verpachtung nicht aufgelöst werden sollen. Der Ansatz des Anspruches zu Wiederbeschaffungspreisen führe aber im Ergebnis zu einer Auflösung der stillen Reserven⁶⁸⁵.

Ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip ist mit dem Ausweis des sogenannten Substanzerhaltungsanspruches meines Erachtens nicht verbunden⁶⁸⁶. So sind die Argumente, die Kosten des Pächters für die Ersatzbeschaffung seien nicht bekannt, oder der Verpächter wisse nicht, was er tatsächlich bekomme und die Forderung sei deshalb nicht zu bemessen, für den Ansatz des Anspruches grundsätzlich ohne Bedeutung. Es handelt sich hierbei um Schätzprobleme, welche über die Bilanzierung des Anspruches dem Grunde nach keinerlei Aussagekraft entfalten können. So gilt für den Ansatz bestehender Forderungen, dass die Bewertung einer Forderung, deren Höhe bei Bilanzaufstellung noch nicht feststeht,

683 Vgl. Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Auflage, 1979, S. 164.

684 Vgl. z. B.: Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 144; Glade, GmbHR 1981, S. 268 (270).

685 Vgl. z. B. Lenski, StbJb 1967/68, S. 267 (282).

686 So wohl nur noch Aschfalk, FR 1968, S. 147 (148 f.).

durch Schätzung zu ermitteln ist. Davon abgesehen ist eine Quantifizierung mittels Schätzung durchaus möglich, wie die Bemessung der entsprechenden Rückstellung für Substanzerhaltung beim Pächter zeigt. Dies ziehen auch die Kritiker der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht in Zweifel und entwerten so meines Erachtens gleichzeitig ihren eigenen Einwand der mangelnden Quantifizierbarkeit des Substanzerhaltungsanspruches.

Der noch häufiger vorgebrachte Einwand, dem Verpächter flössen keine finanziellen Mittel zur Begleichung einer möglichen Steuerschuld zu, ist für die bilanzielle Gewinnermittlung ebenfalls ohne Bedeutung. Das Realisationsprinzip ist nach ganz herrschender Meinung nicht in Form eines Barrealisationsprinzips konzipiert und knüpft deshalb bewusst nicht an den Mittelzufluss – sei dies nun in Form von Geld- oder Sachleistungen – als maßgeblichen Zeitpunkt der Gewinnrealisierung an. Argumente, die hierauf aufbauen, sind deshalb ohne weiteres abzulehnen.

Hiermit läuft gleichzeitig auch das Argument des vermeintlichen Widerspruchs zur Intention der Verpachtungsrechtsprechung leer. Zwar bewirkt der Ansatz des Anspruches mit den Wiederbeschaffungskosten durchaus eine Auflösung von stillen Reserven. Der Grund dafür ist aber in der allgemein anerkannten Ausprägung des Realisationsprinzips bei Dauerschuldverhältnissen selbst zu erblicken und ist somit durch die Gewinnermittlung von Verpachtungseinkünften durch Vermögensvergleich verursacht. Er muss sich deshalb richtigerweise gegen die bilanzielle Gewinnermittlung in diesem Bereich überhaupt richten.

Ein Urteil über die sachgerechte bilanzielle Behandlung der Substanzerhaltungsansprüche ist in Einklang mit der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur aus der konkreten Ausprägung des Realisationsprinzips für Dauerschuldverhältnisse abzuleiten. Hierbei ist im Ausgangspunkt von Bedeutung, dass sogenannte schwebende Geschäfte – d.h. Geschäfte, bei denen der Sachleistungsverpflichtete eine (Teil-) Leistung noch nicht erbracht hat – bilanziell nicht erfasst werden⁶⁸⁷. Erst und

687 Vgl. z.B. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 53 f. m.w.N. zur Rechtsprechung; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 76; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 243 f., 854 ff.

soweit ein schwebendes Geschäft erfüllt ist, tritt es bilanziell in Erscheinung. Berücksichtigt man den Mechanismus der bilanziellen Gewinnrealisation bei Dauerschuldverhältnissen, können gegen die Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches dem Grunde nach keine Bedenken bestehen. Dabei erfolgt die Realisation im bilanzrechtlichen Sinn streng nach Maßgabe der zivilrechtlichen Leistungserfüllung im Sinne des Übergangs der Preisgefahr⁶⁸⁸. Auch die Realisation von Dauerschuldverhältnissen ist ausschließlich von der Erbringung der Sach- bzw. Dienstleistung abhängig⁶⁸⁹, weshalb der Realisationszeitpunkt für beide Vertragsparteien gleich festgelegt wird. Sie ergibt sich im Einklang mit den Grundsätzen der Erfüllung im Zivilrecht nach Maßgabe der einzelnen Abrechnungsperioden. Mit jeder Abrechnungsperiode entstehen eigenständige Forderungsrechte, insoweit wird gleichzeitig der Schwebezustand beendet. Allein die Nutzungsüberlassung über einen bestimmten Zeitraum ist für die Realisation der Ansprüche und Verpflichtungen aus Pachtverhältnissen entscheidend. Hieraus folgt meines Erachtens aber für Dauerschuldverhältnisse zwingend, dass auch die Beantwortung der Frage nach der Realisation von Teilansprüchen und -verpflichtungen, die bei einem Vertragspartner eine Verpflichtung, beim anderen einen Anspruch darstellen, gleich zu beurteilen ist⁶⁹⁰.

An der Zuordnung der Erneuerungsverpflichtungen zum realisierten Leistungsaustausch des Verpächters kann aber, wie auch der Bundesfinanzhof bis zum Ergehen der oben erläuterten Entscheidung IV R 29/12 immer wieder festgestellt hat, kein ernsthafter Zweifel bestehen. Denn die Argumentation zur wirtschaftlichen Verursachung dieser Leistungen beim Pächter muss auch für die deckungsgleichen Ansprüche beim Ver-

688 A.A. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 56, wonach es nicht auf die zivilrechtliche, sondern auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommen soll. Bei zutreffend verstandener Analyse der zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen besteht hierin meines Erachtens jedoch kein inhaltlicher Unterschied.

689 Vgl. z.B. Winkeljohann/Büssow, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 252 Rz. 44 ff.

690 Vgl. hierzu Bauer, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss., 1981, S. 10 ff.; Woerner, FR 84, 489 (490 f.); Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 249 Rz. 139.

pächter gelten. Eine Aktivierung ist damit aber zwingend, denn auch Forderungen sind bereits dann ergebniswirksam zu aktivieren, wenn sie am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sind⁶⁹¹. Aber auch die Ausführungen zur rechtlichen Entstehung dieser Leistungselemente gelten für den Anspruch des Verpächters. Die Ansprüche auf Erneuerung stellen wirtschaftlich und rechtlich Pachtzins dar und werden somit als selbständiger Anspruch mit Überschreiten der Periodengrenze erworben. Die spätere Erfüllung beziehungsweise Fälligkeit ändert hieran wiederum nichts, wie der Bundesfinanzhof in seiner jüngeren Rechtsprechung zutreffend feststellt. Dieses Ergebnis gilt meines Erachtens auch für Ergebnismwirkungen, die sich aus einer Differenz zwischen geschätzten und tatsächlichen Beschaffungspreisen ergeben. Auch sie haben ihren Ursprung im vergangenen Leistungsaustausch, so dass die bisher von der Rechtsprechung angenommene sofortige Ergebniswirksamkeit sachgerecht war. Im Falle einer zutreffenden Schätzung hätte die Aktivierung der Forderung zum gleichen Ergebnis geführt. Grundsätzlich war mit der Aktivierung des Anspruches nach Maßgabe der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dem Realisationsprinzip meines Erachtens also Genüge getan.

Neben dem Ansatz dem Grunde nach ruft aber auch die Bewertung des Anspruchs immer wieder Widerspruch hervor. Der Grund hierfür liegt zumindest teilweise im Fehlen besonderer Wertmaßstäbe für die Bewertung von Forderungen in Handels- und Steuerrecht. Sie sind grundsätzlich mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 255 HGB) in der Steuerbilanz mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu bewerten. Die Anwendung dieser Wertmaßstäbe ist indessen bei der Bilanzierung von Forderungen nicht unproblematisch und allenfalls für die Abtretung bereits bestehender Forderungen (§ 398 BGB) geeignet⁶⁹². Für die überwiegende Zahl der Forderungen, die erst durch den Leistungsaustausch entstehen, sind die Bewertungsmaßstäbe nur bedingt anwendbar. Man ist sich aber

691 Vgl. z. B. BFH vom 12.04.1984 IV R 112/81, BStBl II 1984, S. 554.

692 Vgl. zur allgemeinen Problematik der Anwendbarkeit der Wertmaßstäbe Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Bewertung von originär entstehenden Forderungen z. B. Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 250 f.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 880 ff.; HHR/Kleinle/Deixler, § 6 EStG Rz. 909.

einig, dass eine Forderung, wenn sie als realisiert anzusehen ist, auch die Gewinnanteile des Leistungsaustausches enthalten muss. Eine gewinnneutrale Bewertung zu „Herstellungskosten“ ist nicht möglich⁶⁹³. Als zutreffender Wert wird deshalb seit jeher sowohl handels- als auch steuerrechtlich der Nennbetrag angesehen⁶⁹⁴. Dieser ist im Falle der Erneuerungsansprüche unzweifelhaft mit dem Geldwert der Forderung der Ersatzbeschaffungen bestimmt, so dass sich eine Bewertung des Anspruches zu geschätzten Wiederbeschaffungspreisen ergibt.

Dies gilt insoweit uneingeschränkt für die Bewertung der Forderung nach der ersten Abrechnungsperiode, wo der Pachtzins durch Realisation erstmals zum Zugang einer Forderung oder Verbindlichkeit bei Pächter und Verpächter führt. Fraglich kann indes sein, ob die Forderung an späteren Bilanzstichtagen aufgestockt werden kann. Denn nach herrschender Meinung sind Forderungen gegebenenfalls zwar zu einem niedrigeren beizulegenden Wert beziehungsweise Teilwert auszuweisen, ein höherer Wert darf jedoch nicht berücksichtigt werden. Der Bundesfinanzhof hat dies bis zum Ergehen der Entscheidung IV R 29/12 diesen Einwand meines Erachtens ebenfalls zu Recht verneint. Bei dieser Frage ist nicht die Bewertung von (bestehenden) Forderungen zu einem nachfolgenden Bilanzstichtag angesprochen. Es handelt sich vielmehr um ein Problem der Bilanzierung dem Grunde nach. Bei der Realisation der Dauerschuldverhältnisse werden durch Ablauf der Abrechnungsperiode eigenständige Forderungsrechte erworben. Diese Forderungsrechte der einzelnen Perioden sind deshalb jeweils auch bilanziell gesondert zu behandeln. Bestand eine Forderung bereits am Ende der letzten Periode und kommt nun eine neue „Periodenforderung“ hinzu, so kann hierin keine Aufwertung der bereits bestehenden Forderung gesehen werden. Vielmehr entsteht neben der zum letzten Periodenstichtag bereits bestehenden Forderung, im Einklang mit der zivilrechtlichen Beurteilung, durch die Überschreitung der folgenden Periodengrenze eine weitere (Teil-) Forderung. Diese ist mit der Forderung vom vorherigen Stichtag nicht identisch. Im Ergebnis war daher der Behandlung des Erneuerungsanspruches beim

693 Vgl. z.B.: Schäfer, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Forderungen, 2. Auflage, 1977, S. 44 ff.; HHR/Kleinle/Deixler, ebd; A.A. z.B. Schneider, StuW 1971, S. 340.

694 Vgl. BFH vom 23.11.1967 IV 123/63, BStBl II 1968, S. 176.

Verpächter durch die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zustimmen.

Diese Überlegung führt gleichermaßen zu dem zutreffenden Ergebnis der Rechtsprechung, dass der Ansatz des Substanzerhaltungsanspruches unabhängig von der Frage erfolgt, ob der spätere Zugang des jeweils betroffenen Wirtschaftsgutes beim Verpächter überhaupt zu einer Aktivierung führt oder nicht. Auch insoweit stellen die bilanzielle Behandlung des Anspruchs auf Substanzerhaltung und die des später ggf. zugehenden Wirtschaftsgutes zwei getrennte Bilanzierungsfragen dar. Dieser Fall ist vergleichbar mit dem Erwerb einer Sachleistungsforderung als Gegenleistung für eine eigene Leistung. Verspricht der Unternehmer A dem Unternehmer B für die Durchführung einer (betrieblichen) Dienstleistung, in einem späteren Abrechnungszeitraum seinerseits ein betriebliches Wirtschaftsgut des B zu reparieren, so ergibt sich die bilanzielle Abbildung dieses Vorgangs bei B wie folgt: Die Leistungserbringung des B führt zur Realisierung des Leistungsaustausches, das heißt, B muß den Anspruch auf die spätere Leistung des A als Forderung aktivieren. Dies unabhängig davon, daß die spätere Durchführung der Reparatur bei B voraussichtlich als Maßnahme der Instandhaltung selbst zu keiner Aktivierung führen wird. Der Grund für die gewinnrealisierende Aktivierung liegt demgemäß auch nicht in der späteren Verwendung der Leistung bzw. deren zutreffender bilanzieller Abbildung. Vielmehr ist die Aktivierung Folge der abgeschlossenen Leistungserbringung des B.

Zusammenfassend ist danach festzuhalten, daß die von der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes geforderte Aktivierung des Substanzerhaltungsanspruches entgegen der überwiegenden Meinung im Schrifttum nicht gegen das Realisationsprinzip verstößt. Die neueste Entscheidung IV R 29/12 des Bundesfinanzhofs, welche eine Aktivierungspflicht für Substanzerhaltungsansprüche verneint, ist abzulehnen.

3.2. Umlaufvermögen

3.2.1. Kaufweise Übertragung des Umlaufvermögens

Für das in der Praxis vornehmliche Übertragungsmodell, dem Kauf der Wirtschaftsgüter durch den Pächter mit entsprechender Rückgabeverpflichtung, stellen sich die vorgenannten Probleme wiederum während der Pachtzeit nicht. Der Pächter ist in diesem Fall rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Wirtschaftsgüter und ersetzt diese fortlaufend als eigene. Ebenso wie beim Pächter die Rückgabeverpflichtung als Gegenstand eines schwebenden Geschäftes bilanziell bei regelgerechter Vertragsabwicklung nicht in Erscheinung tritt, kommt es auch beim Verpächter während der Pachtzeit nicht zu einem Ausweis seines Anspruchs auf Rückübertragung am Ende der Pachtzeit. Etwas anderes kann wiederum nur ausnahmsweise gelten, wenn der Pächter entgegen seiner vertraglichen Pflicht zur Ersatzbeschaffung im Rahmen einer ordnungsgemäßen Wirtschaft nicht nachkommt und dauerhaft die erforderlichen Ersatzbeschaffungen unterlässt. In diesen Sonderfällen befindet sich der Pächter ihm gegenüber in einem Erfüllungsrückstand, so dass die oben beschriebenen Grundsätze Anwendung finden.

3.2.2. Mitverpachtung des Umlaufvermögens

Nach der hier vertretenen Ansicht sind in diesem Sonderfall die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens dem Verpächter als zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen und beim Pächter bilanziell nicht zu erfassen. Veräußert der Pächter mitgepachtetes Umlaufvermögen, so führt dessen Ausscheiden beim Verpächter zu einer Ergebnisminderung am Bilanzstichtag in Höhe der Buchwerte der betroffenen Wirtschaftsgüter. Hat der Pächter nun aber bis zum Bilanzstichtag das Umlaufvermögen auf gleichem Stand gehalten, so muss in Übereinstimmung mit der Behandlung im Anlagevermögen des Verpächters eine Aktivierung der Ersatzbeschaffungen in Höhe der Anschaffungskosten des Pächters erfolgen. Hierdurch kann es ebenfalls zu einem Ausweis von Gewinnen kommen. Dies ist immer dann der Fall, wenn die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter teurer sind als die ersetzten. Für diese Gewinnrealisierung gelten im Hinblick auf einen möglichen Verstoß gegen

das Realisationsprinzip die gleichen Argumente wie für das Anlagevermögen. Ein Verstoß gegen den Ausweis nicht realisierter Gewinne liegt insoweit nicht vor. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Behandlung beim Pächter verwiesen.

Es ist an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass eine Gewinnrealisierung beim Umlaufvermögen während der Pachtzeit nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Sachdarlehen grundsätzlich ausgeschlossen ist.

4. Wertigkeitsausgleich

Wie im Rahmen der Erläuterungen zur Bilanzierungspraxis dargestellt, kommt es bei Durchführung von Ersatzbeschaffungen typischerweise auch zum Austausch von im gebrauchten Zustand übernommener Wirtschaftsgüter durch neue. In diesen Fällen entspricht die Wertigkeit des Ersatzwirtschaftsguts nicht der geringeren Wertigkeit des ehemals vom Verpächter gebraucht übernommenen Wirtschaftsguts. In diesem Fall erhält der Verpächter durch den Übergang des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums mehr als ihm in diesem Augenblick wirtschaftlich zusteht. Der Pächter leistet im Gegenzug mehr als es seiner aktuellen Verpflichtung entspricht. Aus diesem Grund aktiviert der Pächter gegenüber dem Verpächter einen sogenannten Wertausgleichsanspruch. Korrespondierend hierzu passiviert der Verpächter eine Wertausgleichsverpflichtung. Diese Behandlung trägt im Ergebnis ausschließlich der Tatsache Rechnung, dass der Ersatz regelmäßig nur durch neue Wirtschaftsgüter erfolgen kann und nimmt die entsprechenden Mehr- oder Minderleistungen gegenüber der (aktuellen) vertraglichen Verpflichtung auf. Im Ergebnis stellen diese aktiven und passiven Wertausgleichsposten damit in erster Linie Abrechnungsposten am jeweiligen Bilanzstichtag dar. Dieses Verrechnungsmodell ist, soweit ersichtlich, in der Literatur nicht strittig. Handelsrechtlich ist der Wertausgleichsanspruch des Pächters meines Erachtens als sonstiger Vermögensgegenstand (§ 266 Abs. 2 Ziffer B. II.

4. HGB) auszuweisen⁶⁹⁵. Beim Verpächter erfolgt der Ausweis entsprechend als sonstige Verbindlichkeit (§ 266 Abs. 3 Ziffer C. 8. HGB)⁶⁹⁶.

Obgleich die Substanzerhaltung wirtschaftlich und rechtlich einen Teil der Pachtzinsentrichtung des Pächters darstellt, kann der Wertüberhang meines Erachtens nicht im Sinne einer Vorauszahlung des Pachtzinses behandelt werden. Zwar kommt es im weiteren Verlauf des Pachtverhältnisses gegebenenfalls wieder zu einem Verbrauch des Wertüberhanges, so dass vordergründig eine Pachtvorauszahlung angenommen werden könnte. Dies hätte zur Folge, dass die entsprechenden Überhänge als Rechnungsabgrenzungsposten anzusehen und behandeln wären. Der Ersatz der verbrauchten Wirtschaftsgüter durch neue erfolgt aber nicht mit dem Verständnis einer Pachtvorauszahlung, sondern ist vielmehr rein technisch bzw. praktisch bedingt. Der Posten nimmt, wie bereits erläutert, den „Zuwendungsüberschuss“ am jeweiligen Bilanzstichtag auf und stellt daher einen Abrechnungs- bzw. Forderungsposten dar. Dies zeigt sich besonders deutlich, wenn gegen Ende der Pachtzeit Ersatzbeschaffungen durchgeführt werden, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bis zum Pachtende nicht erreicht werden wird. In diesen Fällen erfolgt die Aktivierung aus Sicht des Pächters weniger im Hinblick auf das weitere Nutzungspotential des Wirtschaftsguts als vielmehr im Hinblick auf den Ausgleichsanspruch wegen höherer Wertigkeit am Ende der Pachtzeit. Besonderheiten für den Ansatz dieser Posten sind nicht erkennbar, so dass eine Vertiefung im Rahmen dieser Untersuchung unterbleiben kann.

695 Vgl. hierzu allgemein Schubert/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 120 ff; Korth in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 266 Rz. 173 f.

696 Vgl. hierzu allgemein Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 266 Rz. 246.

1. Allgemeines

Wenig Beachtung findet die Frage der Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Rahmen von Betriebsverpachtungen. Soweit diese Frage überhaupt diskutiert wird, ging es dabei in der Vergangenheit ausschließlich um einen Ansatz des Firmenwertes im Rahmen der seit langem bereits abgeschafften Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, nicht jedoch um den Ansatz im Rahmen der Handels- oder Steuerbilanz. Zudem hat der Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen der Rechtsprechung zum sogenannten Verpächterwahlrecht eine besondere Bedeutung⁶⁹⁷. Dabei wird auch vertreten, dass der Geschäftswert des Verpächters im Laufe der Verpachtung auf den Pächter übergeht. Dies gibt Anlass, die Frage der bilanziellen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes kurz darzustellen.

Wie oben ausführlich dargestellt, ist der Geschäfts- oder Firmenwert bei Betriebsverpachtung regelmäßig Gegenstand des Pachtvertrages, das heißt ein möglicher Geschäfts- oder Firmenwert des Verpächters wird an den Pächter mit verpachtet. Dabei ist davon auszugehen, dass bei der Bemessung des Pachtzinses die Überlassung eines Geschäfts- oder Firmenwertes Berücksichtigung findet. In vielen Fällen wird für die Abgeltung der Überlassung eines Firmenwertes explizit ein Zinsbestandteil zwischen den Vertragsparteien ausgehandelt und vertraglich fixiert. In anderen Fällen fällt ein bestimmter Teil des Pachtzinses nach einigen Jahren weg, weil man annimmt, der Pächter habe den ursprünglich vorhandenen Firmenwert zwischenzeitlich durch einen „eigenen“ ersetzt⁶⁹⁸. Im Ergebnis zahlt damit der Pächter während der Pachtdauer eine laufende Nutzungsgebühr für die Nutzung des Geschäfts- oder Firmenwertes des Verpächters. Schließlich ist der Geschäftswert bei Pachtende vom Pächter regelmäßig wieder an den Verpächter herauszugeben.

Vor diesem Hintergrund könnte fraglich sein, ob in diesen Konstellationen ein Übergang des Geschäfts- oder Firmenwertes vorliegt, und ob ggf.

697 Vgl. oben, S. 125 ff.

698 Vgl. ebd. und S. 42 ff.

sich hierauf beziehende Zahlungen im Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes bei Verpächter oder Pächter niederschlagen können. Zudem könnte vor dem Hintergrund der Änderung der Aktivierungsregeln für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen des BilMoG die Frage gestellt werden, ob in diesen Fällen der Ansatz eines selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes in Frage kommt.

2. Rechtsprechung zum Bewertungsrecht

Die Frage des Ansatzes eines Geschäfts- oder Firmenwertes war im Bereich des Bewertungsrechts früher bereits wiederholt Gegenstand von Entscheidungen der Finanzgerichte⁶⁹⁹. So hatte bereits der Reichsfinanzhof entschieden, dass der Ansatz eines Firmenwertes im Falle der Betriebspacht nur dann in Frage komme, wenn der Geschäftswert konkret verpachtet wird und der Pächter hierfür einen gesonderten Pachtzins zahle⁷⁰⁰. Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesfinanzhof übernommen⁷⁰¹. Er hat in Fällen, in denen eine eindeutige Feststellung des Firmenwertes aus den Regelungen und der Abwicklung der Betriebsverpachtung möglich war, den Ansatz des Firmenwertes für die Zwecke der Einheitsbewertung gefordert. Nach seinen Ausführungen könne durch die Verpachtung eines Betriebes dessen Firmenwert ebenso in Erscheinung treten wie bei der Veräußerung durch Bezahlung. Für die Konkretisierung mache es keinen Unterschied, ob es sich um eine Einmalzahlung oder laufende Zahlungen im Rahmen der Pacht handele. In einem späteren Urteil hat er diese Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass eine Individualisierung des Geschäfts- oder Firmenwertes in diesem Sinne nur dann angenommen werden könne, wenn der Geschäfts- oder Firmenwert tatsächlich explizit Gegenstand der Pacht sei (explizite Benennung im Pachtvertrag) und die sich hierauf beziehende Pacht entweder ebenfalls explizit ausgewiesen sei, oder aber aus anderen Gründen vom Gesamtpachtzins eindeutig abgegrenzt werden könne⁷⁰². Danach

699 Vgl. hierzu auch Knoppe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, 1985, S. 354 ff; Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Auflage, 1979, S. 240 f.

700 Vgl. RFH vom 25.10.1934 III A 313/34, RStBl 1935, S. 25; RFH vom 29.02.1940 III 265/38, RStBl 1940, S. 652.

701 Vgl. z.B. BFH vom 28.08.1962 III R 15/67, BStBl II 1969, S. 2.

702 Vgl. BFH vom 06.08.1971 III R 9/71, BStBl II 1971, S. 677.

dürfte bei Betriebsverpachtungen ein Firmenwert in vielen Fällen wegen der expliziten Vereinbarung der Nutzung und der Bemessung im Pachtzins tatsächlich in Erscheinung treten.

3. Bilanzielle Behandlung

3.1. Allgemeines

3.1.1. Handelsbilanz

Der Umstand, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert sich entsprechend der vorstehend skizzierten Rechtsprechung für Zwecke des Bewertungsrechts identifizieren lässt, bzw. wirtschaftlich ein gesonderter Teil des Leistungsaustausches zwischen Verpächter und Pächter ist, bedeutet nicht automatisch, dass der Geschäfts- oder Firmenwert auch in der Handels- oder Steuerbilanz der Beteiligten in Erscheinung tritt. Denn die Aktivierung eines Firmenwertes ist nach den gesetzlichen Regelungen von genau umschriebenen Ansatzvoraussetzungen abhängig. Diese sollen im Folgenden kurz dargestellt und im Weiteren in ihren Auswirkungen auf den Ansatz von Geschäfts- oder Firmenwerten im Rahmen von Betriebspachtverhältnissen untersucht werden.

Gemäß § 246 Abs. 1 S. 4 HGB gilt der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand. Das früher bestehende Wahlrecht zum Ansatz eines derivativen Geschäftswerts (§ 255 Abs. 4 S. 1 HGB a.F.) ist durch die vorgenannte Neuregelung im Rahmen des BilMoG entfallen. Ein ggf. vorhandener derivativer Geschäfts- oder Firmenwert ist seither zwingend anzusetzen⁷⁰³. Eine inhaltliche Änderung des Begriffes des Geschäfts- oder

703 Vgl. Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 83; Noodt in: HGB Bilanz Kommentar, Bertram/Brinkmann/Keßler/Müller, § 246 Rz. 1; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 85; Kuß-

Firmenwertes ist mit der Neuformulierung im Rahmen des BilMoG nicht verbunden⁷⁰⁴. Das Gesetz geht somit im Grundfall von einem entgeltlichen Erwerb im Rahmen eines Erwerbs aus.

Nach der Rechtslage vor den Änderungen durch das BilMoG bestand gleichzeitig ein Bilanzierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden (§ 248 Abs. 2 HGB a.F.). Dieses Bilanzierungsverbot ist durch das BilMoG ebenfalls entfallen. Es ist deshalb fraglich, ob ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert zukünftig aktiviert werden kann. Diese Frage ist, soweit ersichtlich, umstritten. So geht ein Teil im Schrifttum unter Bezug auf die Formulierung des § 246 Abs. 1 S. 4 HGB davon aus, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nach der Neuregelung durch das BilMoG einen Vermögensgegenstand darstellt. Dies ergibt sich danach aus der Formulierung „gilt ... als Vermögensgegenstand“⁷⁰⁵. Daraus wird dann weitergehend gefolgert, dass für den selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert seit dem Wegfall des oben genannten Bilanzierungsverbots des § 248 Abs. 2 HGB a.F. für Zwecke der Handelsbilanz entsprechend der Neuregelung des § 248 Abs. 2 HGB ein Ansatzwahlrecht besteht⁷⁰⁶. Zum Teil wird jedoch die Ansicht vertreten, der Geschäfts- oder Firmenwert habe auch nach den Änderungen durch BilMoG nicht die Eigenschaft eines Vermögensgegenstands, so dass eine Aktivierung nach Maßgabe des § 248 Abs. 2 HGB nicht in Betracht komme⁷⁰⁷. Vielmehr scheitere der Ansatz eines selbstgeschaffenen Geschäfts – oder Firmenwertes weiterhin an der Erwerbsvoraussetzung des § 246 HGB. Offensichtlich geht diese Argumentation davon aus, dass die im Wege der Fiktion („gilt“)

maul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2009, § 246 Rz. 19; Künkele/Zwirner, DStR 2009, S. 1277 (1280); Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer, BB 2008, S. 152 (156 f.).

704 Vgl. Noodt in: HGB Bilanz Kommentar, Bertram/Brinkmann/Kießler/Müller, § 246 Rz. 1.

705 Vgl. Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 400; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 84; Kußmaul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2009, § 246 Rz. 19; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 222; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 616.

706 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 222.

707 Vgl. Noodt in: HGB Bilanz Kommentar, Bertram/Brinkmann/Kießler/Müller, § 246 Rz. 1; Kußmaul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2009, § 246 Rz. 19.

geschaffene Eigenschaft des Geschäfts- oder Firmenwertes als Vermögensgegenstand allein auf die Anwendung im Rahmen des § 246 Abs. 1 S. 4 HGB begrenzt ist und keine darüber hinausgehende Wirkung entfaltet.

Dieser Frage ist im Folgenden kurz nachzugehen. Zunächst mag man den Vertretern der zuletzt genannten Meinung zugeben, dass die Entstehung bzw. das Bestehen eines Geschäfts- oder Firmenwertes mit dem Erwerb und der darauf entfallenden Kaufpreiszahlung besonders deutlich hervortritt. Weiterhin stellt der Geschäfts- oder Firmenwert als Residualgröße konzeptionell geradezu einen abstrakten Rechenposten dar. Dies gilt umso mehr, als das Gesetz einige Rückausnahmen vom Aktivierungswahlrecht für Vermögenswerte vorsieht, die in ihrer Greifbarkeit im Sinne eines Vermögensgegenstandes noch deutlich unterhalb des Geschäfts- oder Firmenwertes rangieren⁷⁰⁸, d.h. in diesem Sinne vorrangig zu aktivieren wären. Dennoch ist bei der Beurteilung der Frage, welcher der beiden Meinungen zuzustimmen ist, zunächst von den Regelungen des Gesetzes selbst auszugehen. So hat der Gesetzgeber in § 248 Abs. 2 S. 2 HGB als Ausnahme zu dem allgemeinen Aktivierungswahlrecht für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens explizite Rückausnahmen vorgesehen⁷⁰⁹. Es handelt sich dabei um Aufwendungen für „selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens“. Begründet wird die Negativliste mit der Schwierigkeit der Abgrenzung der diesbezüglichen Ausgaben gegenüber Aufwendungen auf den Geschäftswert⁷¹⁰. Es fällt zunächst auf, dass ein Aktivierungsverbot für den selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert nicht vorgesehen ist. Auch in den Kommentierungen zu den „vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens“ wird der Geschäfts- oder Firmenwert nicht angesprochen⁷¹¹. Ob der

708 Kritisch zur Eigenschaft derartiger Werte als Vermögensgegenstand vgl. z.B. Stibi/Fuchs, DB 2009, Beilage 5, S. 14.

709 Vgl. Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 248 Rz. 10 ff; Noodt in: HGB Bilanz Kommentar, Bertram/Brinkmann/Keßler/Müller, § 248 Rz. 48 ff; Kußmaul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 248 Rz. 27 ff.

710 Vgl. Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 248 Rz. 10 ff.

711 Vgl. ebd.; ebensowenig Künkele/Zwirner, DStR 2009, S. 1277 (1280).

Geschäfts- oder Firmenwert mit den Begriffen aus der vorgenannten Negativliste vergleichbar ist, ist durchaus zweifelhaft. Zwar ist zuzugestehen, dass gerade Aufwandsabgrenzungsfragen zwischen den explizit genannten Einzelbegriffen und dem Geschäfts- oder Firmenwert Grund für die Aufnahme der Negativliste des § 248 Abs. 2 S. HGB waren. Tatsächlich stellt aber der Begriff des Geschäfts- oder Firmenwertes meines Erachtens qualitativ eher einen Oberbegriff zu den genannten Einzelbegriffen der Negativliste dar. Wegen der weitaus größeren Bedeutung der Aktivierung des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes erscheint es damit auch nicht naheliegend, dass insoweit ein Versehen des Gesetzgebers vorliegt und die Aufnahme des Begriffes Geschäfts- oder Firmenwert in die Negativliste des § 248 Abs. 2 S. HGB nur versehentlich unterblieben ist. Auch erscheint es vor diesem Hintergrund fraglich, ob der Schluss gezogen werden kann, dass sich der qualitativ umfassendere Begriff des Geschäfts- oder Firmenwertes als wirtschaftlich bedeutsamster Anwendungsfall hinter der Formulierung des „vergleichbaren Vermögensgegenstandes“ verbirgt. Wie ausgeführt, besteht hier ein nennenswerter qualitativer Unterschied. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Frage, ob ein Bilanzposten die Eigenschaft als Vermögensgegenstand erfüllt oder nicht, regelmäßig nicht davon abhängig ist, ob er erworben oder selbst geschaffen wurde. Vielmehr kommt es dabei regelmäßig auf die Eigenschaften des Vermögensgegenstands selbst (Veräußerbarkeit mit oder ohne das Unternehmen) an. Geht aber das Gesetz – wenn auch nur im Rahmen einer Fiktion – selbst davon aus, dass der Geschäfts- oder Firmenwert die Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes besitzt, so sollte dies auf den ersten Blick auch für andere Fragestellungen zumindest innerhalb des gleichen Gesetzes gelten. Demnach spricht eine Reihe von Argumenten zunächst dafür, dass durch die Änderungen des BilMoG tatsächlich der wahlweise Ansatz eines selbstgeschaffenen Firmenwertes gerechtfertigt sein könnte.

Dennoch ist diesem Ergebnis zu widersprechen. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Argumente muss man zunächst dem Gesetzgeber wohl vorhalten, dass es der gesetzlichen Regelung an Klarheit mangelt. Dies ergibt sich schon aus dem oben genannten, durchaus nicht fern liegenden, Auslegungsergebnis von Weber-Grellet⁷¹². Aber auch ein Hinweis

712 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 222.

auf die Beschlussempfehlung und den Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) zeigt, dass die Aufhebung des Aktivierungsverbots für selbstgeschaffenen immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens tatsächlich nicht für die Aktivierung des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes greifen sollte. Dort wird zur Neuregelung des § 248 Abs. 1 und 2 HGB ausgeführt⁷¹³: „Wie auch die Bundesregierung vertritt auch der Ausschuss die Auffassung, dass Aufwendungen, die sich einem selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens nicht zweifelsfrei unmittelbar zuweisen lassen, nicht aktiviert werden dürfen. Sie entfallen auf den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert und sind daher aufwandswirksam zu erfassen.“ Damit dürfte zunächst klargestellt sein, dass sich für den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert nichts ändern sollte. Vielmehr wurden sogar weitere immaterielle Vermögensgegenstände von der Aktivierung ausgeschlossen, deren Greifbarkeit höher einzustufen ist als die des Geschäfts- oder Firmenwert und bei denen die Zuordnung von Aufwendungen zum vermeintlichen Vermögensgegenstand deutlich einfacher möglich wäre. Dem Argument der zweifelsfreien Zurechnung von Aufwendungen zum selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstand kommt eine zentrale Bedeutung für die Objektivierung des Bilanzansatzes zu. Aus diesem Grund sind an die Dokumentation hohe Anforderungen zu stellen⁷¹⁴. Zwar könnte formal auch hiergegen eingewandt werden, die Zuordnung von Aufwendungen zum Geschäfts- oder Firmenwert unterliege praktisch gesehen kaum solchen Einschränkungen. Da der Geschäfts- oder Firmenwert ein „Konglomerat aller nicht einzeln erfassbaren (und bilanzierbaren) Vermögenswerte“ des Betriebes darstellt⁷¹⁵, dienen letztlich alle Aufwendungen, die nicht in andere Vermögensgegenstände eingehen, dem Geschäfts- oder Firmenwert. Dass diese Argumentation nicht sachgerecht ist, liegt auf der Hand. Vielmehr wird man davon ausgehen müssen, dass der Ansatz eines selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts im Ergebnis ausscheidet, wenn bereits der Ansatz der Vermögensgegenstände aus der Negativliste des § 248 Abs. 2 S. 2 HGB unzulässig ist. Im Übrigen schiede mangels einer sachgerechten und objektivierbaren Aufwandszurechnung an einen selbstgeschaffe-

713 Vgl. Bundestagsdrucksache 16/12407 vom 24.03.2009, zu Artikel 1 Nr. 6, S. 85.

714 Vgl. Schubert/Pastor, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 484.

715 Vgl. Küting, DStR 2008, S. 1795.

nen Geschäfts- oder Firmenwert im Ergebnis auch eine zutreffende Spaltung in laufenden Aufwand des Betriebes und Anschaffungskosten insgesamt aus. Im Extremfall wären nämlich bei einem solchen weiten Verständnis zur Aktivierung des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes negative Ergebnisse des Betriebes praktisch ausgeschlossen, da mit den „Aufwandsüberhängen“ gleichzeitig Investitionen in den Firmenwert vorlägen.

Im Ergebnis ist damit der Meinung zuzustimmen, die eine Aktivierung des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts in der Handelsbilanz auch nach Änderung des § 248 Abs. 2 HGB ablehnt. Damit kann ein Geschäfts- oder Firmenwert weiterhin nur angesetzt werden, wenn dieser entgeltlich⁷¹⁶ erworben wurde. Ein Erwerb in diesem Sinne setzt voraus, dass das zivilrechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum vom Veräußerer auf den Erwerber übergeht, das heißt es kommt auf eine geänderte Güterzuordnung an. Da der Firmenwert regelmäßig nur im Zusammenhang mit einem lebenden Unternehmen übertragen werden kann, fordert § 246 Abs. 1 S. 4 HGB eben eine solche⁷¹⁷.

Ein erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist gemäß § 246 Abs. 1 S. 4 HGB mit dem Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt, anzusetzen. Insoweit ist eine Sonderregelung für die Ermittlung der Anschaffungskosten getroffen. Voraus-

716 Vgl. zur Frage des entgeltlichen Erwerbs allgemein, Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 248 Rz. 35 ff; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, § 248 Rz. 14 ff; Kußmaul in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2009, § 246 Rz. 19.

717 Vgl. zur Unternehmensübertragung unter Geltung des § 255 Abs. 4 HGB a.F., die Kommentierung bei Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 257 ff. Die dortigen Ausführungen gelten meines Erachtens insoweit fort.

setzung ist danach, dass die gezahlte Gegenleistung, das heißt der Kaufpreis, den Wertansatz der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden übersteigt⁷¹⁸.

Der aktivierte Geschäfts- oder Firmenwert ist gemäß § 253 Abs. 3 S. 1 bis 3 HGB planmäßig, gegebenenfalls außerplanmäßig abzuschreiben⁷¹⁹. Die Nutzungsdauer ist dabei betriebsindividuell unter Beachtung der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten festzulegen⁷²⁰. Die bisher weit verbreitete Übernahme der typisierten steuerlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren für den Geschäfts- oder Firmenwert in der Handelsbilanz ist zukünftig nicht mehr ohne weiteres möglich. Vielmehr ist zukünftig in jedem Fall eine Prüfung erforderlich, ob nicht die tatsächliche Nutzungsdauer des Firmenwertes geringer ist als die typisierte steuerliche Nutzungsdauer⁷²¹. Wird ein Geschäfts- oder Firmenwert außerplanmäßig abgeschrieben, kann eine Wertaufholung in späteren Geschäftsjahren nicht erfolgen (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)⁷²².

3.1.2. Steuerbilanz

Auch für die Steuerbilanz ist ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Dabei war der Geschäfts- oder Firmenwert bereits vor der Änderung des HGB durch das BilMoG als immaterielles Wirtschaftsgut anerkannt⁷²³. Ein selbst geschaffener

718 Für die Bewertung im Zeitpunkt der Übernahme kommt es auf die Teilwerte aller Vermögensgegenstände und Schulden an. Erst wenn danach ein Überschuss des Kaufpreises über den Nettobetrag der übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich Schulden verbleibt, kommt es zum Ansatz des Geschäftswertes, vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 269.

719 Vgl. hierzu Winkeljohann/Taetzner/Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 671 ff; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 88.

720 Zu den einzelnen Faktoren der Nutzungsdauerschätzung, ebd., Rz. 673.

721 Vgl. Bertram/Harth/Heusinger/Keßler in: HGB Bilanz Kommentar, Bertram/Brinkmann/Keßler/Müller, § 253 Rz. 201 f.

722 Vgl. hierzu Winkeljohann/Taetzner/Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 676 f.

723 Vgl. BFH vom 25.10.1995 I R 104/94, BFH/NV 1996, S. 124; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 222.

Geschäfts- oder Firmenwert darf in der Steuerbilanz ebenfalls nicht angesetzt werden (§ 5 Abs. 2 EStG). Die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes erfolgt über eine typisierte beziehungsweise fiktive Nutzungsdauer von 15 Jahren (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG)⁷²⁴. Soweit sich der Geschäftswert verflüchtigt, kommt eine Teilwertabschreibung in Frage⁷²⁵. Dabei ist nach der sogenannten Einheitstheorie der aktuelle Teilwert des Geschäfts- oder Firmenwerts dem jeweils vorhandenen Buchwert gegenüberzustellen. Im Rahmen dieser Einheitstheorie geht in die Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts auch derjenige Teil des Geschäfts- oder Firmenwertes ein, welcher nicht mehr auf den ursprünglich entgeltlich erworbenen Geschäftswert zurückgeht. Vielmehr werden danach auch diejenigen Wertfaktoren berücksichtigt, welche nach dem Erwerb erst durch den Erwerber selbst geschaffen wurden. Insoweit liegt im Grunde ein selbstgeschaffener Firmenwert vor. Fallen die Gründe für eine Teilwertabschreibung wieder weg, ist anders als im Handelsrecht eine Zuschreibung zum Geschäfts- oder Firmenwert durchzuführen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG).

3.2. Verpächter

Wie oben ausführlich dargestellt, muss der Pächter die Firma nach den Regelungen der Vertragspraxis und selbst ohne eine entsprechende Regelung regelmäßig bei Pachtende an den Verpächter zurückgewähren⁷²⁶. Auch die Beiträge des Pächters während der Pachtzeit zur Erhaltung, Erhöhung oder Schaffung des Firmenwertes beziehen sich ausnahmslos auf den dem Verpächter zuzuordnenden Geschäfts- oder Firmenwert⁷²⁷. Vor dem Hintergrund dieser Ausgangslage, insbesondere aber wegen der Rückgewähr des Geschäfts- oder Firmenwerts, kann der Pächter nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer des Geschäfts- oder Firmenwerts werden. Dies obgleich er während der Pachtzeit in vielen Fällen einen gesondert fixierten Pachtanteil für die Überlassung des Firmenwertes entrichtet.

724 Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 311; Blümich/Krumm, § 7 EStG Rz. 272 ff.

725 Zur grundsätzlichen Statthaftigkeit einer Teilwertabschreibung Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 313 auch mit Gegenmeinungen zur Einheitstheorie.

726 Vgl. oben, S. 102 ff.

727 Vgl. ebd.

Vielmehr bleibt es bei einer unveränderten Güterzuordnung zum Verpächter. Dieser ist während der gesamten Pachtzeit rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäfts- oder Firmenwertes.

Wie vorstehend ausgeführt, scheidet die Aktivierung eines selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes auch nach den Änderungen durch das BilMoG weiterhin bereits dem Grunde nach aus. Zudem ist nicht ersichtlich, dass der Verpächter während der Pachtzeit Aufwendungen für die Schaffung oder Erhaltung des Firmenwertes tätigen sollte. Nach den vertraglichen Abreden gehört dies ja gerade zum Pflichtenkreis des Pächters.

Damit ist festzuhalten, dass ein beim Verpächter vorhandener Geschäfts- oder Firmenwert durch die Betriebsverpachtung nicht berührt wird. Ein beim Verpächter bereits aktivierter Geschäfts- oder Firmenwert wird unverändert fortgeführt, d.h. abgeschrieben. Außerplanmäßige Abschreibungen können beispielsweise aufgrund ausbleibender Pacht nach den oben skizzierten Regelungen durchgeführt werden. Soweit bei Pachtbeginn im Betrieb des Verpächters ein Geschäfts- oder Firmenwert bisher nicht aktiviert war, führt die Betriebsverpachtung nicht zum Ansatz eines solchen. Dieses Ergebnis gilt gleichermaßen für Zwecke der Handels- und der Steuerbilanz.

3.3. Pächter

Im Grundsatz gelten die Ausführungen beim Verpächter auch für die Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes beim Pächter. Er wird nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer eines Geschäftswertes, da er diesen bei Pachtende herausgeben muss. Es mangelt insoweit bereits an einem Erwerbsgegenstand im Sinne einer veränderten Güterzuordnung. Folglich ist es auch unerheblich, dass er in vielen Fällen eine gesondert fixierte Pacht für die Überlassung zahlt. Diese würde zwar grundsätzlich die Anforderungen an ein Entgelt im Sinne des entgeltlichen Erwerbs erfüllen. Der Umstand, dass insoweit keine Einmalzahlung, sondern eine laufende Zahlung erfolgt, wäre meines Erachtens nicht ausschlaggebend. Mangels Erwerb scheidet ein Ansatz dennoch aus. Unabhängig von der vorstehend erläuterten grundsätzlichen Nichtbilanzierung des selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes auch nach den Änderungen des BilMoG,

scheidet eine Aktivierung aus, weil dem Pächter in keinem Zeitpunkt ein eigener Geschäfts- oder Firmenwert zuzuordnen ist. Somit fehlte ein Gegenstand der Aktivierung. Insoweit ist auch unerheblich, dass in dem speziellen Fall der Betriebsverpachtung in vielen Fällen eine gesonderte Pacht für den Geschäfts- oder Firmenwert vereinbart wird, und somit eine Zuordnung von Aufwendungen in diesem Fall ausnahmsweise sachgerecht und objektivierbar durchgeführt werden könnte. Damit ist auch für den Pächter festzuhalten, dass der Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Zusammenhang mit der Betriebspacht⁷²⁸ ausscheidet. Dieses Ergebnis gilt gleichermaßen für Zwecke der Handels- und der Steuerbilanz.

728 Soweit der Pächter ausnahmsweise bereits vorher einen Betrieb führte und diesen mit dem Pachtbetriebs zusammenlegt, kann ein ggf. vorher bereits vorhandener Geschäfts- oder Firmenwert – bei Fortbestehen – ggf. nach den allgemeinen Regelungen fortgeführt werden.

§ 12 Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten

1. Übernahme im Außen- oder Innenverhältnis

Wie oben bereits erläutert, übernimmt der Pächter im Zusammenhang oder neben dem Eintritt in die laufenden Verträge zum Teil auch Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters. Soweit der Pächter im Rahmen des Pachtvertrages auch Forderungen beziehungsweise Verbindlichkeiten des Verpächters (entgeltlich) übernimmt, ist diese neben der Vertragsübernahme gesondert zu würdigen. Soweit es in diesem Zusammenhang nicht mehr um die grundsätzlichen Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis geht, ist ein entsprechender Leistungsaustausch zwischen dem Verpächter und dem jeweiligen Vertragspartner bereits erfolgt. Damit hat bereits eine gewisse Verselbständigung von dem zugrunde liegenden Vertragsverhältnis stattgefunden. Gleiches gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten, bei denen das zugrunde liegende Rechtsgeschäft bereits vollständig abgewickelt ist.

Sollen derart verselbständigte Forderungen übertragen werden, geschieht dies durch Abtretung der Forderung an den Pächter (§ 398 BGB). Sollen Verbindlichkeiten übertragen werden, erfolgt dies regelmäßig durch eine befreiende Schuldübernahme. Dazu ist grundsätzlich ein Vertrag zwischen dem Gläubiger, das heißt Vertragspartner des bisherigen Verpächters, und dem Pächter, erforderlich (§ 414 BGB). Wird die Schuldübernahme zunächst nur zwischen dem Verpächter und dem Pächter vereinbart, so hängt ihre Wirksamkeit im Außenverhältnis von der Zustimmung des Gläubigers, das heißt des jeweiligen Vertragspartners ab. Bis zur Zustimmung des jeweiligen Gläubigers muss der bisher Verpflichtete im Außenverhältnis für die bestehenden Verbindlichkeiten voll eintreten. Ihm steht nur im Innenverhältnis gegenüber dem Pächter ein Freistellungsanspruch zu.

2. Bilanzielle Konsequenzen der Übernahme

Im Hinblick auf die bilanziellen Konsequenzen der Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters durch den Pächter ist zunächst nochmals kurz auf den wirtschaftlichen Hintergrund der Über-

nahme derartiger Ansprüche und Verpflichtungen hinzuweisen. Wie bereits mehrfach erwähnt, werden Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters durch den Pächter in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle so durchgeführt, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Pächter durch eine wertgleiche Übertragung von Forderungen bzw. eine Spitzenzahlung ausgeglichen wird. Damit liegt im Ergebnis ein entgeltliches Geschäft vor, bei dem Leistung und Gegenleistung ausgeglichen sind. Nur ausnahmsweise übernimmt der Pächter in der Praxis „rückständige“ Verpflichtungen des Verpächters aus dessen laufenden Verträgen ohne gesonderte Abrechnung. Diese Übernahme erfolgt dann im Hinblick auf die Überlassung des Pachtbetriebes beziehungsweise den daraus zu ziehenden Fruchtgenuss, das heißt den Gewinn. In diesem Fall leistet der Pächter mit der Übernahme derartiger Verpflichtungen wirtschaftlich und rechtlich eine Pachtvorauszahlung.

Vor diesem Hintergrund ist im Folgenden zu beurteilen, wie die Übernahme der Forderungen und Verbindlichkeiten beziehungsweise Rückstellungen bilanziell abzubilden ist. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Frage, ob die für die Passivierung ausgewählter Verpflichtungen geltenden steuerlichen Passivierungsverbote auch in diesen Fällen zu berücksichtigen sind.

2.1. Übernahme der Forderungen

2.1.1. Allgemeines

Der Erwerb einer Forderung bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten stellt sowohl für die Handels- als auch die Steuerbilanz ein Anschaffungsgeschäft dar und führt in Höhe des Wertes beziehungsweise des Erfüllungsbetrags (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) der übernommenen Verpflichtung zu Anschaffungskosten für die Forderung (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)⁷²⁹. Soweit in Einzelfällen die Gegen-

729 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 67; Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 51, Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 325 „Schulden“;

leistung für die übernommene Forderung(en) in einer Verpflichtung besteht, die nur aus zukünftigen Gewinnen oder Erlösen zu tilgen ist, soll folgendes gelten. Ist der Wert des Wirtschaftsguts objektiv bestimmbar, ist dies in Höhe seines gemeinen Wertes zu aktivieren und eine gleich hohe Verbindlichkeit zu passivieren⁷³⁰. Damit ist in diesen Fällen eine Forderung regelmäßig mit ihrem Nennbetrag anzusetzen. Soweit der spätere Verlauf zu geringeren beziehungsweise höheren Aufwendungen führt, soll für Zwecke der Steuerbilanz eine Anpassung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegen und zu einer rückwirkenden Korrektur der Anschaffungskosten führen⁷³¹. Für die Handelsbilanz ist eine solche nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 S. 3 HGB ebenfalls zu berücksichtigen⁷³². Da der gemeine Wert der Forderungen im Allgemeinen durch den Nennwert ohne größere Probleme bestimmt werden kann, scheidet eine (ratierliche) Aktivierung nach Maßgabe der später eingehenden Zahlungen bei gleichzeitigem Unterlassen der Passivierung aus. Diese Vorgehensweise wird nur gefordert, wenn der Wert des erworbenen Gegenstandes nicht hinreichend objektiv bestimmt werden kann⁷³³. Im Ergebnis ist bei dieser Vorgehensweise die Neutralität des Anschaffungsgeschäfts gewährleistet. Eine negative Rückwirkung der steuerlichen Regelung des § 5 Abs. 2 a EStG auf das Anschaffungsgeschäft bzw. die Bestimmung der Anschaffungskosten wird so vermieden⁷³⁴.

Herrmann in: Frotscher, EStG, § 6 EStG Rz. 192; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 81; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 304; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz. 287 „Schuldübernahme“.

730 Vgl. BFH vom 19.07.1972 VIII R 16/68, BStBl II 1972, S. 884; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütungen“; ähnlich Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 68.

731 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütungen“ unter Bezug auf BFH vom 05.09.2001 I R 107/00, BStBl II 2002, S. 134.

732 Vgl. Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 60 ff.; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 46; Ekkenga in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 255 Rz. 46 ff.

733 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütungen“; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 298 ff.

734 Vgl. zu dieser Regelung allgemein Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 315; HHR/H. Richter, § 5 EStG Rz. 1900 ff.

Im Regelfall erfolgt nicht nur die Übernahme einer einzigen Forderung und Verbindlichkeit, sondern des gesamten Forderungs- und Verbindlichkeitsbestands. Theoretisch ergibt sich hier das Problem der Aufteilung des Gesamtkaufpreises, d.h. des Gesamtgegenwertes aller übernommenen Verbindlichkeiten, auf die einzelnen Forderungen. Da die Übernahme der Verpflichtungen in der Praxis durch eine wertgleiche Übertragung von Forderung, ggf. zuzüglich Spitzenausgleichs erfolgt, ist eine Aufteilung der Anschaffungskosten in der Praxis nicht erforderlich. Der Wertansatz ergibt sich aus dem konkreten Wertansatz der Forderungen, ggf. zuzüglich des Spitzenausgleichs im Rahmen der vertraglichen Abrechnung unmittelbar.

Wie oben ausgeführt, ist der Übergang der Forderungen nicht von der Zustimmung des jeweiligen Gläubigers abhängig, so dass der erläuterte Erwerb der Forderungen mit der Durchführung der Übertragung bilanziell bei Pächter und Verpächter unmittelbar wirksam wird. Soweit aufgrund mangelnder Mitteilung des Forderungsübergangs an die Gläubiger von diesen Zahlungen an den Verpächter geleistet werden, führt dies nach einer entsprechenden Mitteilung des Pächters zu einem neutralen Forderungstausch beim Pächter. Dieser hat dann anstelle der Forderung gegenüber dem originären Gläubiger eine gleich hohe Forderung gegenüber dem Verpächter auszuweisen.

2.1.2. Bonitätsrisiko

Wie die unten darzustellende treuhänderische Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten für den Verpächter durch den Pächter zeigt⁷³⁵, verbleibt das Risiko des Forderungsausfalls häufig beim Verpächter. Soweit der Verpächter das Risiko des Forderungsausfalles für seine ehemaligen Forderungen weiterhin trägt, liegt ein Fall des sogenannten unechten Factorings vor⁷³⁶ und es gilt Folgendes. Grundsätzlich bleibt in diesem Fall der Verpächter trotz Übertragung der Forderung auf den Pächter

735 Vgl. S. 298 f.

736 Vgl. hierzu Schubert/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 112 ff; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Factoring“; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 740 „Factoring“.

wirtschaftlicher Eigentümer der Forderungen und müsste diese weiterhin in seiner Bilanz ausweisen. Aus praktischen Erwägungen wird dennoch nach überwiegender Meinung ein Forderungsübergang zum Zessionar angenommen, so dass der Pächter die Forderung zur Abwicklung in seine Bilanz aufnehmen können soll⁷³⁷. Dies erscheint insbesondere in Fällen sachgerecht, in denen die Forderungszession im Zusammenhang mit einer Übernahme von wertgleichen Verbindlichkeiten erfolgt. Die Aufnahme der Forderungen gegenüber den originären Gläubigern in das externe Rechnungswesen erleichtert dabei den von den Vertragsparteien gewünschten Forderungseinzug, da auf die beim Pächter ohnehin vorhandenen Systeme zurückgegriffen werden kann.

Hält man diese Vereinfachung nicht für vertretbar, müssen die Forderungen weiterhin beim Verpächter als Zedent ausgewiesen werden. Da andererseits die Vertragsparteien von einem Einzug durch den Pächter ausgehen und ihm der Gegenwert der Forderungen als Gegenleistung für die Übernahme der wertgleichen Verbindlichkeiten zugehen soll, muss der Pächter in diesem Fall eine gleich hohe Forderung gegenüber dem Verpächter in seinen Rechnungswesen erfassen. Mit Zugang der Mittel von den jeweiligen Gläubigern, ist diese Forderung entsprechend erfolgsneutral zu vermindern. Fallen Teile der Forderungen aus, richtet sich der Anspruch in Höhe des nicht erfüllten Teils gegen den Verpächter und ist von diesem auszugleichen.

2.1.3. Abzinsung

Unverzinsliche Forderungen sind in der Handelsbilanz mit ihrem Barwert anzusetzen⁷³⁸. Maßgeblich ist dabei der landesübliche Zinsfuß. Auf eine Abzinsung kann aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden, soweit die Restlaufzeit weniger als ein Jahr beträgt. Auch für Zwecke der

737 Vgl. Schubert/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 113.

738 Vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 253 Rz. 532; Schubert/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 592 ff; Brösel/Olbrich in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2012, § 255 Rz. 182.

Steuerbilanz ergibt sich aus der Teilwertbetrachtung eine Abzinsung unverzinslicher Forderungen⁷³⁹. Dabei ist ebenfalls in Ermangelung einer gesetzlichen Regelung wie diese für Verbindlichkeiten besteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG), vom Marktzins auszugehen⁷⁴⁰. Unter Bezug auf die vorgenannte Abzinsungsregelung für Verbindlichkeiten wird man auch bei der Bewertung von Forderungen davon ausgehen können, dass eine Abzinsung unterbleibt, wenn die Laufzeit weniger als ein Jahr beträgt.

2.2. Übernahme der Verbindlichkeiten

2.2.1. Grundsatz

Die Übernahme der Verbindlichkeiten stellt das Spiegelbild der Übernahme der Forderungen dar. Sie sind grundsätzlich mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 S. 2. HGB). Dabei ist eine Abzinsung handelsrechtlich unzulässig⁷⁴¹. Für Zwecke der Steuerbilanz wird der insoweit inhaltsgleiche Anschaffungskostenansatz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) durch die Bewertungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ergänzt. Danach sind Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit am Bilanzstichtag von mehr als 12 Monaten mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen. Im Ergebnis sind danach die übernommenen Verbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Betrag anzusetzen, mit dem diese in die Abrechnung zwischen Verpächter und Pächter eingehen.

2.2.2. Übernommene gewinn- bzw. erlösabhängige Verpflichtungen

Hier ist zunächst auf die Erläuterungen im Rahmen der Übernahme der Forderungen zu verweisen. Durch die dort erläuterte Behandlung wirkt

739 Vgl. hierzu Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 296; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 889; BFH vom 24.01.1990 I R 157/85, I R 145/86, BStBl II, 1990, S. 639.

740 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 296 unter Bezug auf BFH vom 21.10.1980 VIII R 190/78, BStBl II 1981, S. 160, allerdings hiernach mindestens 5,5%.

741 Vgl. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 63; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 253 Rz. 81; Brösel/Olbrich in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2013, § 255 Rz. 256.

sich das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2 a EStG nicht aus, da es sich insoweit um ein Anschaffungsgeschäft handelt. Dies wird bestätigt, durch den Sinn und Zweck der Regelung. Durch die Regelung soll verhindert werden, dass mangels wirtschaftlicher Verursachung noch nicht entstandene Verpflichtungen aufwandswirksam werden⁷⁴². Dies ist aber vorliegend ohnehin nicht der Fall. Wie ausgeführt, erfolgt die Übernahme der Verbindlichkeiten bei Betriebsverpachtung im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs als Gegenposten zu den übernommenen Forderungen. Insoweit liegt eine zu verhindernde Aufwandswirkung beim Ansatz dieser Verbindlichkeiten nicht vor.

2.2.3. Übernommene Rückstellungen für Drohverluste

Insbesondere beim Eintritt in laufende Verträge kann es auch zu einer Übernahme von bereits beim Verpächter bestehenden Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften kommen. Handelsrechtlich stellt die Übernahme solcher Verpflichtungen keine Besonderheit dar. Sie sind ebenso anzusetzen wie andere Verbindlichkeiten.

Anders im Rahmen der Steuerbilanz. Der Bundesfinanzhof hatte zunächst für den Fall der kaufweise übernommenen Drohverlustrückstellung klargestellt, dass das originäre Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG) hier nicht gilt⁷⁴³. Dem ist die Finanzverwaltung nicht gefolgt⁷⁴⁴. Als Reaktion auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes wurde der Fragenkreis nunmehr gesetzlich geregelt (§§ 4 f, 5 Abs. 7 EStG)⁷⁴⁵. Danach muß der Übernehmer einer derartigen Verpflichtung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.11.2013 enden (§ 57 Abs. 14a EStG) ein für den Veräußerer zuvor bestehendes Passivierungsverbot ebenfalls beachten (Fiktion) und eine formal übernommene Rückstellung wieder auflösen. Für den daraus entstehenden Gewinn kann er eine steuerfreie Rücklage in Höhe von 14/15 des Gewinns bilden, welche er über die kommenden 14 Jahre gewinnerhöhend auflösen muss.

742 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 315.

743 Vgl. BFH vom 16.12.2009 I R 102/08, BFH/NV 2010, S. 517.

744 Vgl. BMF vom 24.06.2011 IV C 6 – S 2137/0-03, DStR 2011, S. 1226.

745 Vgl. zur Neuregelung Benz/Placke, DStR 2013, S. 2645; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 503 f.

Damit ergibt sich anstelle der systematisch zutreffenden Passivierung (Ergebnisneutralität von Anschaffungsvorgängen) eine ebenfalls – allerdings unsystematische – lange zeitliche Streckung der Gewinnrealisierung.

3. Treuhänderische Abwicklung

Wie oben erläutert, werden die Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen von Betriebsverpachtungen nicht immer durch den Pächter übernommen. Vielmehr erfolgt bisweilen auch nur eine treuhänderische Abwicklung dieser Positionen für den Verpächter⁷⁴⁶. Dabei zieht der Pächter regelmäßig im eigenen Namen, aber für Rechnung des Verpächters die bei Pachtbeginn bestehenden Forderungen des Verpächters ein und reguliert dessen bestehende Verbindlichkeiten. Wie im Rahmen der Analyse der Struktur des wirtschaftlichen Eigentums dargestellt⁷⁴⁷, wird das Treugut (hier Forderungen und Verbindlichkeiten) regelmäßig dem Treugeber (Verpächter) als wirtschaftlichen Eigentümer und nicht dem Treuhänder (Pächter) zugerechnet und grundsätzlich in dessen Bilanz ausgewiesen⁷⁴⁸. Uneinheitlich wird offensichtlich die Behandlung von Verbindlichkeiten bei Treuhandverhältnissen für Zwecke des Handelsrechts beurteilt. So führen Adler/Düring/Schmaltz aus, Verbindlichkeiten, die der Treuhänder im eigenen Namen eingeht, seien immer bei diesem auszuweisen und durch den Ansatz eines korrespondierenden Freistellungsanspruchs gegen den Treugeber auszugleichen⁷⁴⁹. Unter Bezug hierauf gehen Schmidt/Ries⁷⁵⁰ sogar davon aus, dass treuhänderisch abzuwickelnde Verbindlichkeiten immer in die Bilanz des Treuhänders aufzunehmen seien. Dies kann jedoch den Ausführungen von Adler/Düring/Schmaltz meines Erachtens nicht entnommen werden. Die Aufnahme der treuhänderischen abzuwickelnden Verbindlichkeiten in

746 Vgl. S. 60.

747 Vgl. S. 195.

748 Vgl. Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 11; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 280 ff. mit Hinweisen auf einen zusätzlichen Ausweis unter der Bilanz des Treuhänders; Braun in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 246 Rz. 68 ff; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 154.

749 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 246 Rz. 294.

750 Vgl. Schmidt/Ries, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 246 Rz. 13.

das externe Rechnungswesen widerspricht den hierfür allgemein anerkannten Erkenntnissen für die Zurechnung im Rahmen des wirtschaftlichen Eigentums und kann daher allenfalls ausnahmsweise Platz greifen. Insoweit ist meines Erachtens der Ansicht von Adler/Düring/Schmaltz zuzustimmen, die diesen Ansatz nur für vom Treuhänder „neu“ eingegangenen Verbindlichkeiten vorsehen. Bei bereits vorher bestehenden und vom Treugeber übernommenen Verbindlichkeiten ist dem Gläubiger die originäre Schuldnerstellung des Treugebers bekannt, so dass insoweit eine Aufnahme in die Bilanz des Treuhänders nicht erforderlich erscheint. Aber auch dieser Sonderfall tritt mit der treuhänderischen Übernahme der beim Verpächter vorher bereits bestehenden Verbindlichkeiten durch den Pächter typischerweise bei Betriebsverpachtung nicht auf.

Die treuhänderische Regulierung der bei Pachtbeginn vorhandenen Forderungen und Verbindlichkeiten des Verpächters durch den Pächter schlägt sich demnach im externen Rechnungswesen des Pächters nicht nieder. Vielmehr erfolgt die erforderliche Dokumentation hier ausschließlich in internen Nebenrechnungen.

§ 13 Eintritt in laufende Verträge

1. Übernahme im Außen- oder Innenverhältnis

Wie oben dargestellt, tritt der Pächter im Regelfall in laufende Verträge des Verpächterbetriebs ein und übernimmt damit die Ansprüche und Verpflichtungen aus diesen Verträgen. Der Eintritt in laufende Verträge des Verpächters erfolgt idealerweise durch eine sogenannte Vertragsübernahme. Diese ist im BGB nicht explizit geregelt, stellt jedoch eine rechtsgeschäftliche Übertragung eines Schuldverhältnisses im Ganzen dar⁷⁵¹. Durch eine solche in der Regel dreiseitige Vereinbarung erfolgt der Eintritt der übernehmenden Vertragspartei (hier Pächter) anstelle der bisherigen Vertragspartei (hier Verpächter). Die Vertragsübernahme geht über eine Abtretung von einzelnen Forderungen (§ 398 BGB) kombiniert mit einer Schuldübernahme (§ 414 BGB) hinaus und führt zu einem Übergang des gesamten Schuldverhältnisses, nicht nur ausgewählter Forderungen bzw. Rechte oder Verbindlichkeiten bzw. Verpflichtungen. Mit Durchführung der Vertragsübernahme treffen den Übernehmer exakt die gleichen Pflichten wie den Übergeber, ihm stehen dieselben Rechte zu. Für die jeweils andere Vertragspartei ändert die Vertragsübernahme inhaltlich nichts; es wird lediglich der Vertragspartner ausgetauscht.

2. Grundsätze der bilanziellen Erfassung

Wie oben dargestellt, tritt der Pächter im Regelfall in laufende Verträge des Verpächterbetriebs ein und übernimmt damit die Ansprüche und Verpflichtungen aus diesen Verträgen. Bedeutsam für die weitere bilanzielle Behandlung dieser Übernahme ist der Befund, dass der Pächter nach Maßgabe wirtschaftlicher Erwägungen und nach den Regelungen der Vertragspraxis nicht mit Verpflichtungen wirtschaftlich belastet werden soll, die durch den Betrieb vor der Übernahme verursacht wurden. Aus diesem Grund wird die Übernahme derartiger „rückständiger“ Verpflichtungen regelmäßig durch eine kompensatorische Übernahme wertgleicher Forderungen bzw. einen anderweitigen finanziellen Ausgleich realisiert. Diese Regelungstechnik führt dazu, dass die bereits vor dem

751 Vgl. S. 52 ff.

Pachtbeginn im Zusammenhang mit zu übernehmenden Verträgen verursachten Verpflichtungen im Wege eines entgeltlichen Leistungsaustausches auf den Pächter überführt werden. Im Ergebnis werden sie damit von dem übergehenden laufenden Vertrag bzw. der damit übergehenden Leistungsbeziehung abgekoppelt und gesondert abgerechnet. Dieses Verständnis prägt die weitere bilanzielle Behandlung des Eintritts des Pächters in die laufenden Verträge des Verpächterbetriebs. Denn die Übernahme der erforderlichenfalls so zwischenabgerechneten laufenden Verträge stellt sich für den Pächter wirtschaftlich neutral dar. D.h. der Pächter gewinnt mit der Übernahme regelmäßig keinen gesonderten bzw. greifbaren Vorteil, noch ist er mit „rückständigen“ Verpflichtungen belastet. Die laufenden Verträge schaffen für ihn lediglich die Möglichkeit, zukünftig entsprechende Leistungen oder Waren zu beziehen.

Mit dem Eintritt des Pächters in die laufenden Verträge des Verpächters stellen diese für den Pächter sogenannte schwebende Geschäfte dar. Diese werden nach Maßgabe der bilanziellen Behandlung schwebender Geschäfte im externen Rechnungswesen des Pächters nicht erfasst, soweit keine Vorleistungen bzw. Erfüllungsrückstände bestehen, oder aus dem noch schwebenden Teil ein Verlust droht. Soweit die eingangs beschriebene Abrechnung der laufenden Verträge zwischen Verpächter und Pächter erfolgt, ist das Geschäft aus Sicht des Pächters (und Verpächters) insoweit nicht mehr als schwebend im Sinne des Bilanzrechts zu beurteilen. Vielmehr hat durch die Abrechnung eine Abkoppelung einer ggf. „rückständigen“ Verpflichtung vom im Übrigen weiterhin schwebenden Geschäft stattgefunden. Diese wird bilanziell einer gesonderten Behandlung zugeführt. Das gleiche gilt für die Übertragung „rückständiger“ Ansprüche (d.h. Forderungen) vom Verpächter auf den Pächter. Die Behandlung dieser Positionen wurde oben bereits gesondert dargestellt, so dass hierauf verwiesen wird.

Soweit auf Basis der zu übernehmenden (Lieferanten-) Verträge beim Verpächter bereits vor Pachtbeginn Bestände zugehen, d.h. nach Erlangung des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums beim Verpächter, dort zu bilanzieren waren, ist der Schwebezustand insoweit ebenfalls bereits beendet. Die Übernahme dieser Bestände erfolgt vertragsseitig bilanziell außerhalb des Eintritts in die laufenden Verträge des Verpächters.

Vielmehr vollzieht sich diesbezüglich im Regelfall ein Erwerb des entsprechenden Umlaufvermögens bei gleichzeitiger Übernahme einer ggf. im Zeitpunkt der Übergabe noch bestehenden Kaufpreisverbindlichkeit des Verpächters durch den Pächter. Insoweit wird auf die Erläuterungen zur bilanziellen Abbildung der Übernahme des Umlaufvermögens und der Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten verwiesen.

Auch bei dem in der Praxis seltenen Fall, dass der Pächter ohne gesonderte Abrechnung „rückständige“ Verpflichtungen des Pächters aus dessen laufenden Verträgen übernimmt, liegt aus Sicht des Pächters insoweit kein Schwebezustand mehr vor. Vielmehr leistet der Pächter mit der Übernahme derartiger Verpflichtungen wirtschaftlich und rechtlich eine Pachtvorauszahlung. Diese ist nach den Grundsätzen des schwebenden Geschäfts als sogenannte Vorleistung gesondert bilanziell zu erfassen. Auch diesbezüglich wird auf die Erläuterungen zur Übernahme der Forderungen und Verbindlichkeiten verwiesen.

3. Übernahme der laufenden Kundenverträge

Neben der bereits erläuterten Behandlung bestehender Forderungen und Verbindlichkeiten sind mit dem Eintritt des Pächters in die laufenden Kundenverträge weitere Besonderheiten verbunden, die im folgenden kurz erläutert werden sollen.

3.1. Übernahme der Kundenkartei

Die Übernahme der laufenden Kundenverträge des Verpächters durch den Pächter wird technisch regelmäßig durch die Übergabe der Kundenkartei realisiert. Analog zum möglichen Ansatz eines Firmenwertes beim Pächter, kann sich auch hier die Frage einer Aktivierung der Kundenkartei beim Pächter stellen. Da sich im Ergebnis hierbei die gleichen Fragen stellen, kann zunächst auf die Ausführungen zum Firmenwert verwiesen werden⁷⁵².

Die Kundenkartei stellt eine systematische Bestandsaufnahme bzw. -führung bestehender Geschäftskunden dar, die regelmäßig die Anschrift

752 Vgl. S. 279 ff.

und häufig auch weitere kundenspezifische Informationen, wie Häufigkeit von Bestellungen, Kreditwürdigkeit, Zahlungsverhalten usw., enthält⁷⁵³. Die Kundenkartei ist als eigenständiges Wirtschaftsgut sowohl handelsrechtlich⁷⁵⁴ als auch steuerrechtlich⁷⁵⁵ grundsätzlich anerkannt (geschäftswertähnliches Wirtschaftsgut). Dies gilt für Fälle isolierter Übertragung⁷⁵⁶, bzw. für Fälle, in denen der Kundenstamm den einzigen geschäftswertbildenden Faktor darstellt⁷⁵⁷. Im Regelfall stellt jedoch die Kundenkartei einen unselbständigen Bestandteil des Geschäftswerts dar⁷⁵⁸.

Wirtschaftlich betrachtet, stellt die Kundekartei beziehungsweise die damit verkörperten Geschäftsbeziehungen für den Pächter einen zentralen Wertfaktor für den Pachtbetrieb dar, so dass insoweit auch ein Teil des Pachtentgeltes wirtschaftlich hierauf entfällt. Zudem verändert sich die Zusammensetzung des Kundenstammes im Laufe der Bewirtschaftung durch den Pächter, im Idealfall kommen vor allem neue Kunden hinzu. Dass für den Erhalt und insbesondere den Ausbau der Kundenbeziehungen beim Pächter Aufwendungen entstehen können, ist nicht zweifelhaft.

Eine Aktivierung im Rahmen von Betriebsverpachtungen beim Pächter scheidet dennoch regelmäßig aus. Wie bereits im Zusammenhang mit der möglichen Aktivierung des Firmenwertes gezeigt, kommt es zunächst nicht zu einer geänderten Güterzuordnung der Kundenkartei zum Pächter. Vielmehr muss dieser bei Pachtende die Kundenbeziehungen bzw. die Kundenkartei wieder an den Verpächter herausgeben. Ein Erwerb der (bestehenden) Kundenbeziehungen beziehungsweise der Kundenkartei liegt insoweit nicht vor. Selbst wenn man auf den Ausbau der Kundenkartei durch den Pächter und damit auf einen möglicherweise

753 Vgl. Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 248 Rz. 19.

754 Vgl. Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 410; Baetge/Fey/Weber/Sommerhoff in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 248 Rz. 42 „Kundenkartei oder Kundenstamm“.

755 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 172.

756 Vgl. BFH vom 20.08.1986 I R 152/86, BFH/NV 1987, S. 471.

757 Vgl. BFH vom 26.07.1989 I R 49/85, BFH/NV 1990, S. 442.

758 Vgl. Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 410; Bauer, DB 1989, S. 1051 (1053).

selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand abstellt, kommt eine Aktivierung nicht in Frage. Gemäß § 248 Abs. 2 S. 2 HGB dürfen „selbst geschaffene Kundenlisten“ auch nach den Änderungen durch das BilMoG nicht aktiviert werden⁷⁵⁹. Auch steuerlich scheidet eine Aktivierung aus. Zunächst liegt ein entgeltlicher Erwerb hinsichtlich der bestehenden Kundenkartei ebenfalls nicht vor. Insoweit besteht kein Unterschied zum Handelsrecht. Die Aktivierung von Aufwendungen des Pächters auf die Kundenbeziehung scheitert steuerlich zudem an § 5 Abs. 2 EStG. Danach dürfen immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Insofern verbietet das Steuerrecht generell den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter.

3.2. Übernahme des Auftragsbestandes

Mit der Übernahme der laufenden Kundenverträge wird regelmäßig auch der beim Verpächter bei Pachtbeginn bestehende Auftragsbestand vom Pächter übernommen. Soweit ersichtlich, wird dieser Fragenkreis im Zusammenhang mit Betriebsverpachtungen jedoch weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung behandelt⁷⁶⁰. Eine Behandlung des Fragenkreises erfolgt ausschließlich durch die Finanzrechtsprechung im Zusammenhang mit dem Erwerb von Unternehmen und dabei unter dem Aspekt der Abgrenzung des Auftragsbestands als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut gegenüber dem Geschäfts- oder Firmenwert. Der Auftragsbestand repräsentiert Kundenaufträge, welche vom Verpächter noch nicht, auch nicht teilweise, erfüllt wurden. Sie stellen demnach schwebende Geschäfte dar, die beim Verpächter bisher bilanziell noch nicht in Erscheinung getreten sind.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann der Auftragsbestand beim Unternehmenserwerb ein selbständig bewertungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut darstellen, welches nicht im Geschäfts- oder

759 Vgl. Schmidt/Usinger, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 248 Rz. 19.

760 Vgl. hierzu die Darstellung der Einzelregelungen, insbesondere zur Übernahme der laufenden Verträge sowie des Umlaufvermögens in den einschlägigen Vertragsmustern oben, S. 52 ff.

Firmenwert aufgeht⁷⁶¹. Dies gilt zumindest dann, wenn es sich um konkrete Kundenaufträge handelt und nicht um Rahmenverträge, aus denen im Übertragungszeitpunkt keine konkreten Abrufe etc. hervorgegangen sind⁷⁶². Das so anzunehmende immaterielle Wirtschaftsgut Auftragsbestand ist nach Maßgabe der Auftragserledigung gesondert abzuschreiben⁷⁶³. Nicht näher erläutert wird dabei die Frage, ob es sich beim Auftragsbestand um ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens handelt. Das Finanzgericht Niedersachsen⁷⁶⁴ geht unter Bezugnahme auf § 248 Abs. 2 HGB a.F. offensichtlich davon aus, dass der Auftragsbestand ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens darstellt. Dies steht vordergründig im Einklang mit dem jeweils diskutierten Abgrenzungsproblem gegenüber dem Geschäfts- oder Firmenwert. Andererseits legt die durch den Bundesfinanzhof in der zuvor erläuterten Entscheidung als angemessen angesehene Abschreibung nach Maßgabe der Auftragserledigung nahe, dass es sich um ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens handelt. Meines Erachtens verkörpert der Auftragsbestand materiell die Gewinnchancen aus konkreten Aufträgen. Im Ergebnis ähnelt damit der Auftragsbestand materiell den unfertigen Erzeugnissen oder Leistungen nur mit dem Unterschied, dass beim Auftragsbestand mit der Erledigung noch überhaupt nicht begonnen wurde. Aus diesem Grund stellt der Auftragsbestand, soweit er auf konkrete Kundenaufträge zurückgeht, ein immaterielles Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens dar.

Die vorstehenden Erläuterungen bedeuten für einen Ansatz bei Betriebsverpachtungen Folgendes. In einem ersten Schritt sind die unterschiedlichen Gestaltungen für die Übernahme des Auftragsbestandes zu unterscheiden. So kann der Auftragsbestand zwischen den Vertragsparteien

761 Ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH vom 01.02.1989 VIII R 361/83, BFH/NV 1989, S. 778 m.w.N.; so auch Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 172; für die handelsrechtliche Literatur erfolgt, soweit ersichtlich, bei Schubert/F. Huber, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 247 Rz. 383, nur ein unkommentierter Hinweis auf die vorstehende Kommentierung von Weber-Grellet. Ebenfalls nur kurz unter Bezug auf BFH-Rechtsprechung Baetge/Fey/Weber/Sommerhoff in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 248 Rz. 42 „Auftragsbestand“.

762 Vgl. zu dieser Abgrenzung FG Münster vom 01.02.2008 9 K 2367/03, EFG 2008, S. 1449.

763 So explizit im Fall BFH vom 01.02.1989 VIII R 361/83, BFH/NV 1989, S. 778.

764 Vgl. FG Niedersachsen vom 18.03.2004 6 K 18/00, EFG 2004, S. 1428.

gesondert abgerechnet werden. In diesem Fall wird quasi das Gewinnpotential aus den Aufträgen ermittelt. Dieser Wert wird dann dem Verpächter gutgeschrieben. Im Ergebnis behält sich der Verpächter in diesen Fällen das Gewinnpotential aus den Aufträgen, welche er noch selbst akquiriert hatte, zurück. Es handelt sich hierbei um einen entgeltlichen Leistungsaustausch. Der Pächter aktiviert den Auftragsbestand als immaterielles Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens mit den Anschaffungskosten, das heißt dem vereinbarten Wert (= Gewinnerwartung des Verpächters aus diesen Aufträgen). Korrespondierend wird die Kaufpreisverpflichtung passiviert. Nach Maßgabe der Erledigung der Aufträge schreibt er den Auftragsbestand ab und neutralisiert den anderweitig entstehenden Gewinn aus der Erledigung der Aufträge.

Soweit ersichtlich, stellt die vorstehend beschriebene Abwicklung der Übernahme der laufenden Kundenverträge jedoch bei Betriebsverpachtungen die Ausnahme dar. Mangels entsprechender Vereinbarungen werden die laufenden Kundenverträge und damit der Auftragsbestand typischerweise „unentgeltlich“ vom Pächter übernommen. Danach gehen die Vertragsparteien bei Betriebsverpachtungen und anders als beim Unternehmenskauf offensichtlich davon aus, dass der Gewinn aus der Erledigung der Aufträge dem Pächter verbleiben soll und nicht dem Verpächter zugutekommt. In diesem Fall scheidet die Aktivierung des Auftragsbestands trotz der grundsätzlichen Wirtschaftsguteigenschaft beim Pächter mangels Entgelt aus. Dies gilt unabhängig davon, ob der Auftragsbestand tatsächlich Anlage- oder Umlaufvermögen darstellt. Denn das für immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bestehende Ansatzgebot⁷⁶⁵ wirkt sich nur aus, wenn entweder im Falle des Erwerbs ein Entgelt gezahlt wird, oder bei Selbsterstellung eigener Aufwand entsteht. Beides ist vorliegend nicht der Fall. Damit kann festgehalten werden, dass der Ansatz eines übernommenen Auftragsbestands bei Betriebsverpachtung regelmäßig ausscheidet. Etwas anderes gilt nur, wenn für den Auftragsbestand ausnahmsweise zwischen den Vertragsparteien ein gesondertes Entgelt vereinbart wird.

765 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 248 Rz. 23; Baetge/Fey/Weber/Sommerhoff in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 248 Rz. 17 ff.

3.3. Unfertige Erzeugnisse und Leistungen

Bei der Übernahme eines Betriebes im Wege der Betriebsverpachtung kommt es regelmäßig auch zur Übertragung sogenannter unfertiger Erzeugnisse oder Leistungen. Unfertige Erzeugnisse sind dadurch gekennzeichnet, dass bereits mit dem Herstellungsprozess begonnen wurde, dieser aber noch nicht im Sinne der Herstellung der Verkaufsreife abgeschlossen ist. Im Unterschied zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren sind für unfertige Erzeugnisse und Leistungen im Übertragungszeitpunkt bereits eigene Herstellungskosten angefallen, insbesondere zum Beispiel Fertigungslöhne oder Materialkosten für eingesetzte Rohstoffe⁷⁶⁶. Die unfertigen Erzeugnisse und Leistungen sind, wie Rohstoffe oder Fertigerzeugnisse, Teil des Umlaufvermögens, dessen Übertragung oben bereits in seinen für die Praxis relevanten verschiedenen Varianten dargestellt wurde. Hierauf wird verwiesen⁷⁶⁷.

3.4. Anzahlungen

Häufig kommt es vor, dass der Verpächter vor Pachtbeginn Anzahlungen von seinen Kunden erhalten hat. Sie stellen Vorausleistungen des jeweiligen Vertragspartners auf die vom Verpächter zu erbringende Vertragsleistung dar und wurden als Ausnahme vom Nichtausweis schwebender Geschäfte beim Verpächter erfolgsneutral unter den Verbindlichkeiten passiviert. Die für Verbindlichkeiten vorgesehene Abzinsung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) erfolgt bei erhaltenen Anzahlungen regelmäßig nicht⁷⁶⁸. Bei Fertigstellung des Auftrags erfolgt eine Verrechnung der vom Kunden erhaltenen Anzahlungen mit dem Vergütungsanspruch des Verpächter bzw. Pächters. Mit der Übernahme der zugrunde liegenden laufenden

766 Vgl. z.B. Schubert/Waubke, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 266 Rz. 93; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Unfertige Erzeugnisse“; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 740 „Unfertige Leistungen, unfertige Erzeugnisse“.

767 Vgl. S. 239 ff.

768 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 550 „Anzahlungen“. Zur Frage der Abwertung der korrespondierenden Wirtschaftsgüter bzw. dem Ansatz einer Drohverlustrückstellung, wenn die Anzahlung den Aufwand für die eigene Leistung nicht (mehr) deckt vgl. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 94.

Verträge müssen aufgrund des in ihnen verkörpertten Anspruchs des Kunden auch die erhaltenen Anzahlungen auf den Pächter übergeleitet werden. Im Ergebnis stellt die Überleitung der erhaltenen Anzahlungen auf den Pächter eine Verbindlichkeitenübernahme dar. Dies ist durch eine wertgleiche Forderung gegen den Verpächter, gegebenenfalls durch baren Spitzenausgleich zu kompensieren. Zur bilanziellen Darstellung kann daher auf die Ausführungen zur Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten verwiesen werden⁷⁶⁹.

3.5. Sicherheitseinbehalte

Inbesondere im Baugewerbe wird mit Endkunden häufig vereinbart, dass die vereinbarte Vertragssumme trotz Fertigstellung der Leistung nicht sofort vollständig an den Leistenden (Verpächter) ausgezahlt wird. Die Zurückbehaltung eines Teils des Kauf- oder Werkpreises erfolgt in diesem Fall vom Auftraggeber für gegebenenfalls später innerhalb der längeren Gewährleistungsfrist auftretende Mängel. Eine Auszahlung erfolgt bei fortdauernder Mängelfreiheit nach Ablauf von beispielsweise 5 Jahren. Damit steht dem Verpächter bei Pachtbeginn in diesen Fällen eine kundenbezogene Forderung zu, so dass auch diese regelmäßig auf den Pächter zu übertragen ist. Im Ergebnis stellt die Überleitung der Sicherheitseinbehalte auf den Pächter eine Forderungsübernahme dar. Zur bilanziellen Darstellung kann daher auf die Ausführungen zu Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten verwiesen werden⁷⁷⁰.

3.6. Gewährleistungen

Vielfach muss der Verpächter für von ihm veräußerte Waren oder Werkbeziehungsweise Dienstleistungen eine Gewährleistung übernehmen. Für das daraus erwachsende Aufwandsrisiko muss er entsprechende Rückstellungen für Gewährleistungen bilden⁷⁷¹. Die Gewährleistung kann sich dabei inhaltlich auf die kostenlose Nach- oder Ersatzlieferung,

769 Vgl. S. 291 ff.

770 Vgl. ebd.

771 Vgl. hierzu Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Gewährleistung“; Mayer-Wegelin in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 11/2012, § 249 Rz. 229 „Gewährleistungen (Garantien)“; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 550 „Gewährleistung“; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 920 „Gewährleistung“.

Nachbesserungen, Schadensersatz oder die Rückgewähr nach Rücktritt des Vertragspartners vom Vertrag beziehen. Soweit am Bilanzstichtag oder im Übergabezeitpunkt bereits Gewährleistungsfälle bekannt geworden sind, ist hierfür eine Einzelrückstellung je Sachverhalt unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu bilden. Daneben erfolgt üblicherweise der Ansatz einer Pauschalrückstellung für noch nicht konkret bekannt gewordene Gewährleistungsfälle. Letztere ist grundsätzlich nach Maßgabe der Erfahrungen des Unternehmens in der Vergangenheit zu bilden. Da mit der Übernahme der Kundenverträge und des laufenden Betriebs diese Ansprüche im Ergebnis nur noch vom Pächter sachgerecht erfüllt werden können, sind auch diese Verpflichtungen auf ihn überzuleiten. Da der Pächter regelmäßig mit Aufwendungen, die aus der früheren Geschäftstätigkeit des Verpächters herrühren wirtschaftlich nicht belastet werden soll, erfolgt die Übernahme im Zuge einer wertgleichen Übernahme von Forderungen bzw. durch Spitzenausgleich.

3.7. Rechnungsabgrenzungsposten

Hat der Verpächter vor Pachtbeginn Vorauszahlungen auf eine zeitraumbezogenen Gegenleistung erbracht und übernimmt der Pächter die entsprechenden Kundenverträge (zum Beispiel Mietverträge des Verpächters), so sind auch diese Positionen auf den Pächter überzuleiten. Dabei erfolgt typischerweise ebenfalls ein Ausgleich im Zuge der Übernahme der Forderungen bzw. Verbindlichkeiten. Mit Abrechnung der vom Verpächter geleisteten Vorauszahlungen sind die Voraussetzungen für den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens beim Pächter erfüllt⁷⁷². Er muss daher nach Vertragsübernahme den entsprechenden Betrag als

772 Vgl. zu den konkreten Ansatzvoraussetzungen für Rechnungsabgrenzungsposten z.B. Schubert/Waubke, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 250 Rz. 18 ff.; Prinz in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 250 Rz. 11 ff.; Küting/Trützschler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 02/2016, § 250 Rz. 62 ff.; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz. 654 ff.; HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz. 2163 ff.; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 241 ff.; zur Frage der Behandlung im Rahmen eines schwebenden Geschäftes vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 76 m.w.N. zur Rechtsprechung der Finanzgerichte.

Rechnungsabgrenzungsposten aktivieren und die entsprechende korrespondierende Verbindlichkeit passivieren. Auf die Ausführungen zur Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten wird verwiesen⁷⁷³.

4. Übernahme der laufenden Lieferantenverträge

Im Rahmen von Betriebsverpachtungen werden regelmäßig auch die laufenden Lieferantenverträge des Verpächters vom Pächter übernommen. Diese Übernahme stellt das Spiegelbild zur Übernahme der laufenden Kundenverträge dar. Grundsätzliche Besonderheiten hinsichtlich der bilanziellen Technik der Übernahme sind nicht erkennbar, so dass auf die vorstehenden Ausführungen zur Übernahme der laufenden Kundenverträge sowie der Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten verwiesen werden kann⁷⁷⁴.

5. Übernahme der laufenden Arbeitsverhältnisse

Ein wesentlicher Bestandteil von Betriebsverpachtungen besteht in der Übernahme der laufenden Arbeitsverhältnisse des Verpächters durch den Pächter. Im Gegensatz zu der zuvor dargestellten Übernahme der laufenden Kunden- und Lieferantenverträge vollzieht sich die Übernahme der laufenden Arbeitsverhältnisse zwar aufgrund eines gesetzlich angeordneten Übergangs der Arbeitsverhältnisse⁷⁷⁵. Diese Besonderheit wirkt sich jedoch auf die bilanzielle Abbildung des Überganges nicht aus. Vielmehr gelten hierfür die gleichen Grundsätze wie für die Übernahme aufgrund gesonderter schuldrechtlicher Vereinbarung. Insoweit kann eingangs zunächst auf die diesbezüglichen Erläuterungen verwiesen werden. „Rückständige“ Verpflichtungen werden nach Maßgabe der Erläuterungen zur Übernahme der Forderungen und Verbindlichkeiten bilanziell erfasst⁷⁷⁶. Besonderheiten sind für den Bereich der Übernahme der laufenden Arbeitsverhältnisse nicht erkennbar.

Verpflichtungen aus den laufenden Arbeitsverhältnissen nach Pachtbeginn entstehen in der Person des Pächters unmittelbar neu und sind den

773 Vgl. S. 291 ff.

774 Vgl. ebd.

775 Vgl. S. 58 f.

776 Vgl. S. 291 ff.

für diese Rechtsverhältnisse geltenden allgemeinen Regeln unterworfen. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Bildung von Rückstellungen aufgrund eingeschränkter Leistungsfähigkeit der Arbeitnehmer durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sehr restriktiv war. So hat dieser für Zeiträume vor Geltung des § 5 Abs. 4a EStG den Ansatz für drohende Verluste aufgrund von Minderleistungen des Arbeitnehmers durch eine weite Auslegung des Ausgeglichenheitsgrundsatzes praktisch vollständig ausgeschlossen⁷⁷⁷. Ausnahmen hiervon wurden nur für zulässig erachtet, wenn ein Einsatz des betreffenden Arbeitnehmers nach objektiven Kriterien überhaupt nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll möglich war. Durch die Einführung des § 5 Abs. 4a EStG dürfen Rückstellungen für Zwecke der Steuerbilanz, soweit diese nach Pachtbeginn in der Person des Pächters neu entstehen, nicht mehr passiviert werden. Der restriktiven Rechtsprechung ist die handelsrechtliche Literatur nicht gefolgt⁷⁷⁸. Danach waren und sind unter Berücksichtigung einer hinreichenden Objektivierung – zum Beispiel bei Verdienstsicherung für ältere Mitarbeiter – Rückstellungen für Fälle eingeschränkter Leistungserbringung durch den Arbeitnehmer handelsrechtlich im Wege einer Rückstellung grundsätzlich erfaßbar und zu erfassen.

6. Ab Pachtbeginn neu entstehende Ansprüche und Verpflichtungen

Die vorstehenden Erläuterungen haben sich vornehmlich mit der Behandlung von Ansprüchen und Verpflichtungen beschäftigt, die bereits im Zeitpunkt des Pachtbeginns beim Verpächter bestanden und auf den Pächter überleitet werden. Soweit nach der Übernahme der laufenden Verträge Ansprüche und Verpflichtungen beim Pächter durch die Inanspruchnahme der Leistungen der jeweiligen Geschäftspartner in der Person des Pächters neu entstehen, gelten für diese uneingeschränkt die je-

777 Vgl. z.B. BFH vom 16.12.1987 I R 68/87, BStBl II 1988, S. 338; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 550 „Arbeitnehmer“, „restriktiv“; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 961 ff.

778 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 249 Rz. 158; Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 73, 100 „Arbeitnehmer“; Altenburger in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 249 Rz. 91; Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 182 ff.

weiligen handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsregeln. Dies bedeutet insbesondere, dass auch die steuerlichen Ansatzverbote, zum Beispiel für Rückstellungen, für den Pächter maßgeblich sind. Ausnahmen, wie beispielsweise für die Übernahme von Drohverlustrückstellungen im Zuge der Übernahme, entfalten insoweit keine Wirkung mehr.

§ 14 Umsatz- oder gewinnabhängige Pacht sowie Gewinngarantie

1. Umsatz- oder gewinnabhängige Pacht

Häufig wird im Rahmen von Betriebspachtverträgen neben oder als Ersatz für eine Festpacht eine umsatz- oder gewinnabhängige Pacht vereinbart. Unabhängig von der Frage möglicher Abschlagszahlungen hierauf, stellt sich die Frage, wann beziehungsweise wie diese in den Bilanzen von Verpächter und Pächter zu erfassen ist.

1.1. Verpächter

Der Anspruch auf eine umsatz- oder gewinnabhängige Pachtzahlung entsteht als Forderung des Verpächters mit Ablauf des Geschäftsjahrs, dessen Umsatz beziehungsweise Gewinn für die Bemessung der Pachtzahlung maßgeblich ist⁷⁷⁹. In diesem Zeitpunkt steht regelmäßig fest, ob die Voraussetzungen zur Zahlung des umsatz- oder gewinnabhängigen Pachtentgelts vorliegen oder nicht. Der entsprechende Anspruch ist beim Verpächter in diesem Zeitpunkt ohne weiteres zu aktivieren. Damit ist dieser Sachverhalt auch nicht mit der Aktivierung des Gewinnbezugsrechts eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vergleichbar. Dort entsteht das Gewinnbezugsrecht als vom Stammrecht der Beteiligung gesonderter Anspruch erst durch einen Gewinnausschüttungsbeschluss der Gesellschafter. Vorher ist das Gewinnbezugsrecht ein unselbständiger Teil des Gesellschaftsanteils, so dass eine Aktivierung ausscheidet⁷⁸⁰. Hängt die Zahlung ausnahmsweise von den Ergebnissen mehrerer, auch

779 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütung“; so im Ergebnis auch BFH vom 18.12.2002 I R 11/02, BStBl II 2003, S. 400 für die Aktivierung eines Genussrechtsanspruchs, der entfallen sollte, wenn durch seine Bedienung ein Bilanzverlust entstünde oder sich erhöhte, wobei eine spätere Nachholung vorgesehen war. Insoweit war der Anspruch im Hinblick auf seine Auszahlung bzw. Fälligkeit quasi auch gewinnabhängig. Allgemein hierzu Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 762; HHR/H. Richter, § 5 EStG Rz. 1900 ff.

780 Vgl. BFH vom 21.05.1986 I R 190/81, BStBl II 1986, S. 815; BFH vom 21.11.1995 VIII B 40/95, BFH/NV 1996, S. 405; BFH vom 07.08.2000 GrS 2/99, BStBl II 2000, S. 632, letzteres auch zum Ausnahmefall der sogenannten phasengleiche Aktivierung; zur anderweitigen Zivilrechtsprechung hierzu BGH vom 12.01.1998 II ZR 82/93, BB 1998, S. 635; vgl. hierzu auch Frotscher in: Frotscher, EStG, § 5 Rz. 230 ff.; HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz. 621.

noch nicht abgelaufener Jahre ab, kann eine Aktivierung nicht erfolgen, bevor die Bedingung eintritt⁷⁸¹. Dies ist erst mit Ablauf des letzten Jahres erfüllt, das in die Berechnung der variablen Vergütung einbezogen ist⁷⁸².

1.2. Pächter

Soweit sich die Verpflichtung zur Zahlung der gewinn- oder umsatzabhängigen Pacht ausschließlich auf ein bereits abgelaufenes Jahr bezieht, ist diese handels- und steuerrechtlich uneingeschränkt zu passivieren⁷⁸³. Da nach Ablauf des Geschäftsjahrs die Höhe der Verpflichtung regelmäßig eindeutig ermittelt werden kann, liegt in der Regel eine sonstige Verbindlichkeit des Pächters vor. Es gelten hier die Ausführungen zum Verpächter analog. Hängt die Zahlung ausnahmsweise von den Ergebnissen mehrerer, auch noch nicht abgelaufener Jahre ab, ist die Verpflichtung in der Handelsbilanz des Pächters zu passivieren. Dabei sind für die Bemessungsgrundlage relevante Gewinne zukünftiger Geschäftsjahre zu schätzen⁷⁸⁴. Zum Ansatz gelangt dann aber im Ergebnis nur der Teil des Schätzbetrages, welcher auf das bereits abgelaufene Geschäftsjahr entfällt. Steuerlich scheidet eine Rückstellung der gewinnabhängigen Verpflichtung aus, soweit sich die Verpflichtung auf zukünftige Gewinne bezieht (§ 5 Abs. 2a EStG).

2. Gewinngarantie

Vereinzelte wird bei Betriebsverpachtungen für die Anlaufzeit – regelmäßig ein, allenfalls zwei Jahre – dem Pächter ein gewisser Mindestgewinn garantiert⁷⁸⁵. Dabei verpflichtet sich der Verpächter bei Unterschreitung des vereinbarten Mindestgewinns, die Differenz auszugleichen, das

781 Vgl. zur Behandlung aufschiebend bedingter Forderungen z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Forderungen“; HHR/Kleinle/Deixler, § 6 EStG Rz. 906.

782 Vgl. FG Münster vom 26.08.2002 9 K 1618/98 K, 9 K 2102/98/F, EFG 2002, S. 1582.

783 Vgl. zu dem vergleichbaren Fall des Umsatzbonus Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Bonus“; Bertram in: Bertram/Brinkmann/Keller/Müller HGB Bilanz Kommentar, § 249 Rz. 190 „Erfolgsprämien“ zum ebenfalls vergleichbaren Fall von Erfolgsprämien der Arbeitnehmer.

784 Vgl. zum Fall einer Kredittilgung, die nur aus zukünftigen Gewinnen erfolgen muss BFH vom 20.09.1995 X R 225/93 BStBl II 1997, S. 320; dagegen BMF vom 28.04.1997 IV B 2 – S 2137 – 38/97, BStBl I 1997, S. 398.

785 Vgl. oben, S. 42 ff.

heißt, das Ergebnis auf den vereinbarten Mindestgewinn aufzustocken. Die Verpflichtungen beziehen sich hier regelmäßig auf jedes Geschäftsjahr getrennt. Auch hier stellt sich die Frage, wann beziehungsweise wie die Gewinngarantie in den Bilanzen von Verpächter und Pächter zu erfassen ist.

2.1. Verpächter

Es gelten hier die gleichen Grundsätze wie für die Behandlung des gewinn- bzw. umsatzabhängigen Pachtentgelts. Soweit sich die Verpflichtung zur Aufstockung auf den Mindestgewinn jeweils auf ein getrenntes Geschäftsjahr bezieht, entsteht sie auch hier mit Ablauf des Geschäftsjahres, für die die Verpflichtung eingreift. Auch in diesem Fall steht mit Ablauf des Geschäftsjahrs fest, ob und in welcher Höhe der vereinbarte Mindestgewinn des Pächters nicht erreicht wurde, das heißt wie hoch der Aufstockungsbetrag des Verpächters ausfällt. Der Verpächter muss den entsprechenden Betrag passivieren.

Bezieht sich die Gewinngarantie in Ausnahmefällen auf mehrere Geschäftsjahre, kann eine Unterschreitung des Mindestgewinns im ersten Jahr beispielsweise durch eine Gewinnüberschreitung im zweiten Jahr kompensiert werden. In diesen Fällen ist für Zwecke der Handelsbilanz eine Rückstellung geboten. Dabei ist eine Schätzung durchzuführen, die das Entstehen des Gewinns des Pächters im Folgejahr in objektivierbarer Weise berücksichtigt. Insoweit ist auf den vergleichbaren Fall der gewinn- oder umsatzabhängigen Pacht zu verweisen. Auch für die Steuerbilanz ist eine Rückstellung geboten. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG greift hier nicht ein. Die Verpflichtung zur Zahlung des Aufstockungsbetrags stellt nämlich aus Sicht des Verpächters keine Verbindlichkeit dar, die aus seinen künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen ist. Die Abhängigkeit der Zahlung von einem Mindestgewinn eines Dritten, nämlich des Pächters, fällt nicht hierunter. Hiervon geht offensichtlich auch Frotscher aus, wenn er ausführt, die wirtschaftliche Belastung könne bei einer Verbindlichkeit fehlen, „wenn der Verpflichtete auf einen in der Zukunft möglicherweise anfallenden (Teil seines) Reingewinn(s) verzichtet.“⁷⁸⁶. Im Ergebnis unterstellt auch er damit zu Recht,

786 Vgl. Frotscher in: Frotscher, EStG, § 5 Rz. 485.

dass sich die Gewinn- oder Einnahmeabhängigkeit im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG auf den Gewinn des Verpflichteten selbst beziehen muss. Im Ergebnis muss der Verpächter auch in diesem Sonderfall eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Leistung der Aufstockungsbeträge passivieren. Die Höhe der Rückstellung ist nach den zuvor genannten Grundsätzen zu schätzen.

2.2. Pächter

Für den Pächter stellt sich die Sachlage wie folgt dar. Im Grundfall einer einjährigen Gewinngarantie muss er seinen Anspruch gegen den Verpächter sowohl handels- als auch steuerrechtlich mit Ablauf des Geschäftsjahres aktivieren. Im Ergebnis wird mit der Aktivierung das Ergebnis des Pächters auf den Mindestgewinn aufgestockt.

Im Falle einer jahresübergreifenden Gewinngarantie nach dem oben erläuterten Muster gilt das Gleiche. Am Ende des ersten Geschäftsjahrs aktiviert der Pächter gegenüber dem Verpächter diejenige Forderung, die zur Erreichung des Mindestgewinnes führt. Der Umstand, dass gegebenenfalls im Folgejahr „Übergewinne“ anfallen, kann nicht forderungsmindernd berücksichtigt werden. Insoweit läge ein Verstoß gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne vor. Kommt es im Folgejahr tatsächlich zu einem „Übergewinn“, der materiell den Entfall des Anspruches gegenüber dem Verpächter für das Vorjahr nach sich zieht, ist dies in neuer Rechnung zu berücksichtigen. Ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip durch den ursprünglichen Ausweis der Forderung bei späterem Entfall ist nicht gegeben. Zum Zeitpunkt der Einbuchung der Forderung bestand ein entsprechender Anspruch. Der mögliche Wegfall der Forderung ist Folge eines Gewinnes der insgesamt über dem vereinbarten kumulierten Mindestgewinn der Garantieperiode liegt. Dieses Ergebnis gilt ebenfalls sowohl für Zwecke der Handels- als auch Steuerbilanz.

2.3. Gewinngarantie und Gewinnermittlung

An dieser Stelle ist noch auf einen eher vertragsrechtlichen Aspekt der Gewinngarantie hinzuweisen. Wie die oben skizzierten Regelungen der

Vertragspraxis zur Gewinngarantie zeigen, ist deren Ausgestaltung zu-
meist recht allgemein gehalten. Diese Herangehensweise dürfte jedoch
nicht allen denkbaren, insbesondere außergewöhnlichen Konstellationen
gerecht werden. Dies gilt vor allem für den Fall, dass der Pächter während
der für die Gewinngarantie relevanten Periode zulässigerweise Rückstel-
lungen für drohende Verluste aus dem Pachtverhältnis bildet. In diesem
Fall wird das Ergebnis des Pächters, welches wiederum Bezugspunkt für
die Gewinngarantie darstellt, durch den Aufwand aus der Rückstellungs-
bildung negativ beeinflusst. Im Maße der Rückstellungsbildung erhöht
sich dann – eine undifferenzierte Regelung der Gewinngarantie voraus-
gesetzt – der vom Verpächter zu leistende Aufstockungsbetrag. Im Ergeb-
nis zahlt der Verpächter dann materiell seine eigene Pacht. Dies gegebe-
nenfalls nicht nur bezogen auf die Periode für die die Gewinngarantie
nach den ursprünglichen Vorstellungen der Vertragsparteien gelten
sollte, sondern auch für zukünftige Jahre. Denn die Rückstellungen für
drohende Verluste aus dem schwebenden Pachtverhältnis antizipieren
derartige Verluste für alle noch nicht realisierten Perioden. Dass dies
nicht den Interessen des ursprünglichen Vertragsschlusses entsprechen
kann, ist offensichtlich. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, für Rege-
lungen einer zu vereinbarenden Gewinngarantie das maßgebliche Ergeb-
nis in Abweichung vom vollständigen handelsrechtlichen Ergebnis detail-
liert festzuschreiben. Aus Vereinfachungsgründen könnte hier auch auf
das steuerliche Ergebnis abgestellt werden, das nach den Änderungen des
Einkommensteuergesetzes in den zurückliegenden Jahren eine Reihe
von handelsrechtlich möglichen und zuvor steuerlich ebenfalls relevan-
ten Gewinnminderungen von der weiteren steuerlichen Berücksichti-
gung ausgeschlossen hat.

§ 15 Rückbauverpflichtungen des Pächters

1. Allgemeines

Der Pächter ist grundsätzlich verpflichtet, das Pachtobjekt bei Pachtende in einem vertragsgemäßen Zustand an den Verpächter zurück zu gewähren. Dies umfasst typischerweise auch die Verpflichtung, eigene Veränderungen am Pachtobjekt wieder rückgängig zu machen. Zudem wird der Pächter bei Betriebsverpachtungen häufig vertraglich verpflichtet, von ihm durchgeführte Veränderungen am Pachtobjekt bei Pachtende wieder rückgängig zu machen, bzw. durchgeführte Umbauten auf seine Kosten wieder zu beseitigen⁷⁸⁷. Zudem sehen Verpachtungsvereinbarungen regelmäßig vor, dass der Verpächter die Wegnahme oder den Rückbau von Maßnahmen des Pächters abwenden kann. Er ist in diesen Fällen berechtigt, vom Pächter die Belassung der Einbauten und Maßnahmen zu verlangen. Dabei erfolgt die Überlassung vielfach gegen Entgelt, z.T. jedoch auch unentgeltlich. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie die Verpflichtung des Pächters zum Rückbau bilanziell in den Bilanzen der Vertragsbeteiligten abzubilden ist⁷⁸⁸.

2. Pächter

2.1. Rückbauverpflichtung

Die Verpflichtung des Pächters zur Entfernung einzelner von ihm durchgeführter Maßnahmen bezieht sich vor allem auf Baumaßnahmen, kann aber auch in Bezug auf bewegliche Wirtschaftsgüter bestehen, die der Pächter beispielsweise mit Anlagen des Verpächters verbunden hat. Soweit mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit von der Durchführungen der Rückbaumaßnahmen in der Zukunft ausgegangen werden kann,

787 Vgl. S. 106.

788 Vgl. zu den möglichen Auswirkungen einer Rückbau- oder Übergabeverpflichtung auf die Abschreibungsdauer bei sogenannten Pächtereinbauten BFH vom 25.02.2010 IV R 2/07, BStBl II 2010, S. 670.

muss der Pächter hierfür Rückstellungen bilden⁷⁸⁹. Es handelt sich hierbei um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB), da sich diese Verpflichtungen nach allgemeiner Auffassung außerhalb des Saldierungsrahmens für die gegenseitigen vertragsprägenden (Haupt-) Leistungspflichten der Vertragspartner liegen⁷⁹⁰. Diese Kategorisierung ist meines Erachtens zutreffend, da bei derartigen Verpflichtungen – anders als im Falle der Substanzerhaltungspflicht – ein Leistungsaustausch zwischen den Vertragsparteien tatsächlich nicht beabsichtigt ist und auch nicht erfolgt. Der Verpächter sichert durch diese Verpflichtungen nur ab, dass er das Pachtobjekt wieder so zurückerhält wie er dieses übergeben hat. Anders als bei der Substanzerhaltungspflicht wird durch diese Verpflichtungen auch nicht ein planmäßiger und den Pachtzins beeinflussender Werteverzehr kompensiert, so dass auf Grundlage dieser Überlegung eine Einbeziehung in den Saldierungsbereich des schwebenden Geschäftes sachgerecht erschiene. Anders könnte ein Ansatz dieser Verpflichtungen vor deren Durchführung auch nicht gerechtfertigt werden. Bei Einbeziehung in den synallagmatischen Teil des Leistungsaustausches wären diese Verpflichtungen der Annahme der sogenannten Ausgeglichenheitsvermutung unterworfen⁷⁹¹, so dass eine bilanzielle Erfassung wegen ihrer Zurechnung zum schwebenden Teil des Geschäftes erst in Frage käme, wenn die eigene Leistung die Leistung des Vertragspartners insgesamt überstiege. Ein Ansatz ist aber nach der Rechtsprechung sogar dann erforderlich, wenn der tatsächliche Abbruchzeitpunkt ungewiss ist⁷⁹². Die Bemessung erfolgt dabei auf Basis der

789 Ständige Rechtsprechung BFH vom 19.02.1975 I R 28/73, BStBl II 1975, S. 480; BFH vom 28.03.2000 VIII R 13/99, BStBl II 2000 S. 612; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 550 „Abbruch“; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz. 920 „Abbruchverpflichtung“; HHR/v. Wallis, § 5 EStG Rz. 1266; Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 100 „Abbruchkosten“ und „Entfernungsverpflichtung“; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 249 Rz. 133; Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 136; Küting/Kessler, DStR 1998, S. 1937 (1941).

790 Vgl. z.B. Kessler, Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1992, S. 87 ff., S. 285 ff., speziell für Abbruch- und Entfernungsverpflichtungen S. 294 ff. m.w.N.

791 Vgl. hierzu Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 57.

792 Vgl. BFH vom 28.03.2000 VIII R 13/99, BStBl II 2000, S. 612.

Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als sogenannte Ansammlungsrückstellung⁷⁹³. Danach ist der voraussichtliche Aufwand für die spätere Entfernung über die Laufzeit des Vertrages verteilt in der Rückstellung anzusammeln. Für die Steuerbilanz wurde diese Rechtsprechung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Ziffer d) S. 1 EStG neuerdings gesetzlich festgeschrieben. Danach sind Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. Für die Verpflichtung zur Entfernung ist die so verstandene Verursachung durchaus fraglich, da die Verpflichtung nicht durch den laufenden Betrieb verursacht ist, sondern mit der Durchführung einer Investitionsmaßnahme des Pächters einmalig und unabhängig vom weiteren Betrieb des Pächters entsteht⁷⁹⁴. Dennoch wird auch für Zwecke der Handelsbilanz seit langem die von der Rechtsprechung geforderte rätierliche Ansammlung der Rückstellungen für Abbruch- oder Entfernungskosten praktiziert⁷⁹⁵. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz können sich nach den Änderungen des HGB durch das BilMoG sowie durch steuerliche Sonderregelungen ergeben. Ursprünglich konnte die Rückstellung für beide Rechenwerke unter Berücksichtigung zukünftiger Preissteigerungen ermittelt werden. Steuerbilanziell konnten dabei jedoch nur diejenigen Preissteigerungen Eingang in die Bewertung finden, welche am Bilanzstichtag bereits eingetreten waren⁷⁹⁶. In der Handelsbilanz wurde es jedoch überwiegend für vertretbar gehalten auch weitergehende, zukünftige Preissteigerungen zu berücksichtigen, soweit diese am Bilanzstichtag absehbar waren. Neuerdings gilt Folgendes. In der Steuerbilanz sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a f) EStG ausschließlich die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; zukünftige Preis- und Kostensteigerung dürfen nicht berücksichtigt werden. In der Handelsbilanz ist für die Bewertung der Verpflichtungen der

793 Vgl. BFH vom 19.02.1975 I R 28/73, BStBl II 1975, S. 480. Zur Frage der alljährlichen Neubewertung von Ansammlungsrückstellungen, z.B. bei Verlängerung der Vertragslaufzeit, vgl. BFH vom 02.07.2014 I R 46/12, DStR 2014, S. 1961.

794 Vgl. hierzu auch kritisch Küting/Kessler, DStR 1998, S. 1937 (1941); Kessler, Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1992, S. 295 f.

795 Vgl. hierzu die Nachweise bei Kessler, Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, 1992, S. 295.

796 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 253 Rz. 196.

Erfüllungsbetrag maßgeblich, der zukünftige Kostensteigerungen explizit mit umfasst⁷⁹⁷. Da es sich bei der Verpflichtung zum Abbruch oder zur Entfernung um eine Sachleistung handelt, dürfen für die Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a b) EStG nur die Einzelkosten und angemessene Teile der Gemeinkosten angesetzt werden. Allerdings dürfte sich diese Einschränkung in Bezug auf die Abbruch- bzw. Entfernungskosten bei Betriebspachtverhältnissen allenfalls dann auswirken, wenn der Rückbau vom Pächter bzw. dessen Mitarbeitern selbst durchgeführt. Soweit im Normalfall mit den entsprechenden Arbeiten Dritte beauftragt werden, dürfte sich die Beschränkung des Einzelkostenansatzes praktisch kaum auswirken. Ansammlungsrückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind sowohl für Zwecke der Handelsbilanz (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB) als auch Steuerbilanz abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a e) EStG).

2.2. Abwendungsrechte des Verpächters

Wie vorstehend ausgeführt, hat der Verpächter nach den Regelungen der Vertragspraxis vielfach das Recht, den Abbruch oder die Entfernung abzuwenden und so die Investitionsmaßnahmen des Pächters an sich zu ziehen. Je nach Ausgestaltung erhält der Pächter in diesen Fällen entweder für die Belassung der Investitionsmaßnahmen ein Entgelt, oder aber muss die Maßnahmen unentgeltlich zurücklassen. Es stellt sich die Frage, ob dies der Bildung der Rückstellung für die Abbruch- oder Entfernungsverpflichtung im Wege steht.

Grundsätzlich ist im Zeitpunkt der Durchführung der Maßnahmen durch den Pächter nicht klar, ob der Verpächter später auf der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes bestehen wird oder nicht. Demgemäß beeinflussen die Abwendungsrechte des Verpächters die Bildung der Rückstellung für die Verpflichtung zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes nicht. Etwas anderes kann nur gelten, wenn die Übernahme durch den Verpächter bereits von Anfang an als quasi sicher angesehen werden kann. Dies dürfte jedoch im Hinblick auf die üblicherweise langen Pachtdauern bei Betriebspachtverträgen einen seltenen Ausnahmefall darstellen und kann nur im konkreten Einzelfall beurteilt

797 Vgl. z.B. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 158.

werden. Dabei dürfte bedeutsam sein, wie sich Verpächter und Pächter vor der Durchführung einzelner Maßnahmen abstimmen und dabei ggf. bestehende Interessen des Verpächters Berücksichtigung finden. Weiterhin können sich Anhaltspunkte für eine voraussichtliche Übernahme auch dann ergeben, wenn einzelne Maßnahmen erst in einem späten Stadium der Pachtlaufzeit durchgeführt werden. In diesen Fällen könnte die o.g. überwiegende Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Durchführung der Rückbaumaßnahmen in Einzelfällen zweifelhaft werden.

3. Verpächter

Der Anspruch des Verpächters auf Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands löst beim Verpächter keine weiteren bilanziellen Konsequenzen aus.

§ 16 (Teilweiser) Ausfall der Pacht oder Änderungen der „Marktpacht“

1. Allgemeines

Auch im Rahmen von Betriebspachtverhältnissen kommt es vereinzelt vor, dass der Pächter seinen Verpflichtungen zur Entrichtung des Pachtzinses nicht mehr ordnungsgemäß nachkommen kann. Dies kann auf eine bereits ursprünglich für die wirtschaftlichen Belange des Pächters zu hoch bemessene Pacht zurückzuführen sein. Meist stellt sich diese Problemlage aber erst durch geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen während der Pacht ein. Es ist fraglich, welche bilanziellen Konsequenzen hieraus – vorbehaltlich einer außerordentlichen Kündigung des Pachtverhältnisses seitens des Verpächters – zu ziehen sind. Dass der Verpächter eine für ihn verlustträchtige Betriebsverpachtung weiterführt, kann unterschiedliche Gründe haben. So ist es durchaus denkbar, dass die Wiederaufnahme durch den Verpächter kurzfristig aus persönlichen Gründen nicht möglich ist. Auch kann die Suche nach einem Nachfolgepächter längere Zeit in Anspruch nehmen. In diesen Fällen wird der Verpächter aber regelmäßig daran interessiert sein, dass der Pachtbetrieb zumindest übergangsweise fortbesteht, um ihn als lebenden Organismus zu erhalten und ihn danach gegebenenfalls einer neuen Verwendung zuzuführen. Da die Verpflichtung des Pächters zur Entrichtung des Pachtzinses auch in dieser Situation grundsätzlich unverändert fortbesteht, ändert sich bei diesem die bilanzielle Behandlung im Grunde auch in der Krise insoweit nicht. Er muss die rückständigen Pachtzahlungen uneingeschränkt als sonstige Verbindlichkeiten passivieren. Aber auch für ihn kann sich die Frage der bilanziellen Behandlung derjenigen Verluste stellen, die er zukünftig noch erleiden wird.

Das geltende Handelsbilanzrecht⁷⁹⁸ sieht zwei grundsätzliche Formen der Verlustantizipation vor. Soweit in die Leistungserstellung Wirtschaftsgüter eingehen, kann eine Abschreibung der eingesetzten Wirtschaftsgüter in Frage kommen. Andererseits ist für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine Verlustantizipation durch die Bildung

⁷⁹⁸ Vor der Einführung des § 5 Abs. 4a EStG (Verbot für Drohverlustrückstellungen) galt dies gleichermaßen auch für die Steuerbilanz.

von Rückstellungen für drohende Verluste vorgesehen. Bei Betriebsverpachtungen können beide Ausprägungen der Verlustantizipation zusammentreffen. Einerseits stellt die Betriebsverpachtung ein typisches schwebendes Geschäft dar. Andererseits besteht gerade im Rahmen von Betriebsverpachtung die Leistung des Verpächters zentral in der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an den Pächter. Es stellt sich daher zunächst die Frage nach dem Verhältnis beider Varianten der Verlustantizipation im Rahmen von Betriebsverpachtungen. Erst im weiteren Fortgang ist dann der konkrete Ansatz von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden oder der Abschreibung von Wirtschaftsgütern bei Betriebspachtverhältnissen näher zu untersuchen.

2. Abschreibung versus Drohverlustrückstellung

Mit dem Verbot von Drohverlustrückstellung für Zwecke der Steuerbilanz im Rahmen des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform⁷⁹⁹ hat das Verhältnis von Teilwertabschreibung und Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine erhebliche bilanzielle, insbesondere bilanzsteuerliche Bedeutung erlangt⁸⁰⁰. Dies gilt für Fälle in denen im Rahmen eines schwebenden Geschäftes Wirtschaftsgüter eingesetzt werden und damit deren Wert durch die erwarteten Verluste gegebenenfalls gemindert ist. Denn soweit trotz des Verbotes zum Ansatz von Drohverlustrückstellungen eine Teilwertabschreibung auf die eingesetzten Wirtschaftsgüter möglich bleibt, verlagert sich die Verlustantizipation vom Bereich der Drohverlustrückstellung auf die Bewertung der aktivierten und eingesetzten Wirtschaftsgüter. Dabei darf allerdings nicht verkannt werden, dass eine Abschreibung der Wirtschaftsgüter allenfalls bis auf einen Wert von Null möglich ist, der zu erwartende Drohverlust das Abschreibungsvolumen aber übersteigen kann. Insoweit stellt die unterschiedliche Berücksichtigung des Drohverlusts mehr als nur einen technischen Unterschied dar. Im Schrifttum wurde überwie-

799 GFStRef vom 29.10.1997, BGBl I 1997, S. 2590 mit Wirkung für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.1996 endet (§ 52 Abs. 13 EStG).

800 Vgl. hierzu und zum folgenden Herzig/Teschke, DB 2006, S. 576.

gend die Meinung vertreten, die Teilwertabschreibung habe für die Verlustantizipation Vorrang vor dem Ansatz der Drohverlustrückstellung⁸⁰¹. Dies wird im Wesentlichen damit begründet, dass eine Drohverlustrückstellung nur denjenigen Verlust aufnehmen könne, der noch drohe (Wortlaut § 249 Abs. 1 HGB) und nicht bereits anderweitig bilanziell in Erscheinung getreten sei. Bei der erforderlichen Teilwertabschreibung sei jedoch genau dies der Fall. Der Verlust habe sich in diesem Fall bereits in der Abwertung der Wirtschaftsgüter niedergeschlagen und drohe demnach nicht mehr⁸⁰². Die Finanzverwaltung erkannte einen Vorrang der Teilwertabschreibung gegenüber der Drohverlustrückstellung dennoch nicht an⁸⁰³. Nachdem das Finanzgericht Rheinland-Pfalz der Verwaltung zunächst Recht gegeben hatte⁸⁰⁴, lehnte der Bundesfinanzhof die Ansicht der Finanzverwaltung ab⁸⁰⁵ und stellte fest, dass die Teilwertabschreibung der Drohverlustrückstellung vorgeht. Er schloss sich somit der im Schrifttum vertretenen Ansicht an.

3. Verpächter

3.1. Abschreibung der Wirtschaftsgüter

Fraglich ist, ob der Verpächter die im Rahmen der Betriebsverpachtung gebundenen Wirtschaftsgüter außerplanmäßig abschreiben, bzw. eine Teilwertabschreibung vornehmen kann, wenn die Pacht vollständig oder teilweise ausfällt. Wie oben bereits ausgeführt, sind Konstellationen denkbar, in denen der Verpächter auch über einen längeren Zeitraum die Zahlung einer geringeren als der vereinbarten Pacht hinnimmt. Für einen kürzeren Übergangszeitraum ist sogar die quasi entgeltfreie Überlassung vorstellbar, wenn dadurch die Zeit bis zu einer anderweitigen Nutzung überbrückt werden kann. Wirtschaftlich wird man ohne weiteres anerkennen, dass ein ggf. marktüblich vereinbarter Pachtzins und der

801 Vgl. z.B. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 68; wohl auch Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 361; HHR/Rade/Stobbe, § 5 EStG Rz. 2059.

802 Vgl. hierzu Herzig/Teschke, DB 2006, S. 576; Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 68.

803 Vgl. BMF vom 14.11.2000 IV A 6 – S 2174 – 5/00, BStBl I 2000, S. 1514.

804 Vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 18.11.2002 5 K 1468/01, EFG 2003, S. 289.

805 Vgl. BFH vom 07.09.2005 VIII R 1/03, BStBl II 2006, S. 298.

Wert der im Rahmen der Betriebsverpachtung gebundenen Wirtschaftsgüter in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Fällt nun die Pacht zu einem nennenswerten Teil und über einen längeren Zeitraum aus, liegt die wirtschaftliche Vermutung nahe, der Wert der eingesetzten Wirtschaftsgüter sei durch den Ausfall ebenfalls gemindert und könne zu einer Abwertung der Wirtschaftsgüter führen.

Dies ist jedoch bilanzrechtlich in aller Regel nicht der Fall. Ausgangspunkt ist dabei die Überlegung, dass der Ausfall eines Teils der Pacht, nicht notwendigerweise einen Verlust des Verpächters aus der Verpachtung nach sich zieht. Vielmehr kann der Ausfall der Pacht sich ggf. auch in einem nur verringerten, als den nach den vertraglichen Regelungen ergebenden Gewinn niederschlagen. Die Frage der zutreffenden Behandlung ist, soweit ersichtlich, höchstrichterlich nicht abschließend geklärt⁸⁰⁶. In dem vorstehend zitierten Urteil machte der Besitzer eines Gebäudes im Privatvermögen eine außergewöhnliche Absetzung geltend, weil die Mieten nachhaltig und deutlich gegenüber dem Kaufzeitpunkt gesunken waren. Im Ergebnis lehnte das Gericht die begehrte Abschreibung ab. Es geht davon aus, dass eine Absetzung nur möglich sei, wenn ein von außen wirkender außergewöhnlicher Umstand oder eine Einwirkung vorläge, welche die wirtschaftliche Einsatzfähigkeit des Wirtschaftsgutes selbst verringere. Der Umstand, dass die Mieteinnahmen nachhaltig und signifikant gesunken seien, reiche hierfür nicht aus. Dementsprechend reiche auch ein bloßes Absinken des Ertragswertes des Gebäudes nicht für die Anerkennung der Absetzung aus.

Im betrieblichen Bereich wird die Frage einer Teilwertabschreibung wegen mangelnder Rentabilität regelmäßig im Zusammenhang mit dem Begriff einer „Fehlmaßnahme“ oder des Geschäftswertes erörtert. Aber auch in diesem Bereich ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

806 So explizit FG Schleswig-Holstein vom 06.06.2009 1 K 61/08, EFG 2009, S. 1453 zu einer Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung eines Gebäudes im Privatvermögen aufgrund deutlich gesunkener Mieteinnahmen.

sehr restriktiv. Für die Teilwertabschreibung von Fehlmaßnahmen werden hohe Hürden aufgestellt⁸⁰⁷. Im Ausgangspunkt wird zwar festgehalten, dass eine Teilwertabschreibung möglich ist, wenn der Nutzen eines Wirtschaftsgutes dauerhaft und deutlich hinter den Anschaffungskosten zurückbleibt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein gedachter Erwerber die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht honorieren würde. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb insgesamt rentabel arbeitet oder nicht⁸⁰⁸. Im Ergebnis können unter dem Aspekt der Fehlmaßnahme nach der Rechtsprechung aber nur Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden, wenn diese objektiv nicht mehr sachgerecht oder wirtschaftlich eingesetzt werden können⁸⁰⁹. Auf den Vergleich eines ursprünglich mit dem Wirtschaftsgut nach den Vorstellungen des Steuerpflichtigen erzielbaren Gewinns mit dem gegenwärtigen Gewinn kommt es in diesen Fällen regelmäßig nicht an. Vielmehr muss sich die Fehlmaßnahme dabei ebenfalls aus dem eingeschränkten Einsatz des Wirtschaftsgutes selbst ergeben. Etwas anderes gilt wiederum, wenn der Gesamtbetrieb unrentabel arbeitet. Dies ist der Fall, wenn insgesamt ein erheblicher und nachhaltiger Verlust erwirtschaftet wird. Allerdings wird hier nach der Rechtsprechung zusätzlich vorausgesetzt, dass das Unternehmen nachprüfbare Maßnahmen zur Stilllegung oder Liquidation ergriffen hat⁸¹⁰.

Eine gewisse Parallele zum hier vorliegenden Fall könnte in der Frage der Abwertung eines Firmenwertes gesehen werden⁸¹¹. Im Rahmen seiner Rechtsprechung hält der Bundesfinanzhof eine Teilwertabschreibung des Geschäftswertes zwar grundsätzlich für möglich. Im Ergebnis schränkt er die Teilwertabschreibung aber ebenfalls auf Fälle von Fehlmaßnahmen ein. Der Nachweis einer Fehlmaßnahme im vorgenannten Sinn soll dabei sogar nur innerhalb des ersten Jahres nach Erwerb des Geschäftswertes

807 Vgl. hierzu Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 244 ff.; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 623; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz. 726 ff.

808 Vgl. BFH vom 17.09.1987 III R 201/84, BStBl II 1988, S. 488.

809 Vgl. die Nachweise aus der Rechtsprechung bei Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 246; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 623; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz. 726 ff.

810 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 248.

811 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 311 ff.

möglich sein⁸¹². Hierfür ist dann ggf. darauf abzustellen, ob sich der Preis für den erworbenen Geschäftswert erkennbar auf Umsatz- oder Gewinnerwartungen des Erwerbers gestützt hat⁸¹³. Nach der Rechtsprechung setzt eine Teilwertabschreibung danach voraus, dass zunächst aus bestimmten (externen) Gründen auf ein Absinken der Ertragskraft des Betriebes geschlossen werden kann⁸¹⁴. Hierbei ist die nachhaltige schlechte wirtschaftliche Entwicklung des Betriebs, insbesondere der Rückgang der Umsätze und des Gewinns ausschlaggebend⁸¹⁵. Ein kurzzeitiger Gewinnrückgang genügt nicht, ebenso wenig wie allein die Errechnung eines niedrigeren Gewinns aufgrund betriebswirtschaftlich anerkannter Methoden⁸¹⁶. Vielmehr muss sich das Absinken des Teilwerts bereits aus anderen Umständen ergeben und kann dann mit den einschlägigen Methoden quantifiziert werden. Ein Beispiel hierfür gibt der Bundesfinanzhof in seinem Urteil VIII R 170/85⁸¹⁷. Dort hatte der Steuerpflichtige wegen eines deutlichen Rückgangs der Gewinne eine Teilwertabschreibung des Geschäftswerts geltend gemacht. Das Gericht stellte aber fest, dass diese sich nicht allein aus dem Absinken der Gewinne herleiten lasse. Vielmehr müssen andere, außerhalb des Unternehmens liegende Gründe für die Wertminderung vorliegen. Dies sei beispielsweise der Fall, wenn bereits

812 Diese Beschränkung ist Konsequenz der sogenannten Einheitstheorie zum Geschäftswert. Diese besagt, dass der erworbene Geschäftswert sich im Zeitablauf mit dem nach Übernahme selbst geschaffenen Geschäftswert vermischt bzw. diesen ersetzt. Demgemäß ist für die Werthaltigkeitsprüfung immer auf dem Gesamtgeschäftswert abzustellen. Insoweit kann ein Abwertungsbedarf für einen erworbenen Geschäftswert nur innerhalb des ersten Wirtschaftsjahrs sicher festgestellt werden. Danach tritt eine Vermischung mit dem selbstgeschaffenen Geschäftswert ein. Dieser Aspekt ist für die hier interessierenden Fragen unerheblich, da bei Übertragung dieser Grundsätze auf Betriebsverpachtungen ohnehin die gesamte Pacht Ausgangspunkt für die Bewertungsüberlegungen ist. Zudem ist diese Ansicht ein Relikt aus der Zeit als der Geschäftswert weder als Wirtschaftsgut abgesehen wurde, noch überhaupt abschreibbar war. Dies hat sich zwischenzeitlich geändert (vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 222), so dass diese Einschränkung für die geltende Rechtslage abzulehnen ist, vgl. hierzu Söffing in: FS Döllerer, S. 593 (612 f.).

813 Vgl. BFH vom 09.02.1977 I R 130/74, BStBl II 1977, S. 412.

814 Vgl. ebd.

815 Vgl. BFH vom 29.07.1982 IV R 49/78, BStBl II 1982, S. 650.

816 Vgl. BFH vom 17.03.1977 IV R 218/72, BStBl II 1977, S. 595; BFH vom 28.10.1976 IV R 76/72, BStBl II 1977, S. 73.

817 Vgl. BFH vom 10.04.1990 VIII R 170/85, BFH/NV 1991, S. 226.

unmittelbar vor Geschäftsübernahme in der Nähe ein Konkurrenzunternehmen eröffnet worden sei. In dem Fall ging das Gericht aber davon aus, dass die Gründe für den Ertragsrückgang in der geänderten Geschäftspolitik des Übernehmers selbst, das heißt in der Geschäftsübernahme zu erblicken waren. Dies soll eine Teilwertabschreibung mangels externen Grunds offensichtlich ausschließen.

Die Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung des Geschäftswerts stellt – insbesondere nach Klarstellung der Wirtschaftsgutseigenschaft desselben – eine nicht begründbare Sonderbehandlung im Vergleich zu anderen Wirtschaftsgütern dar. Dies wird auch im handelsrechtlichen Schrifttum so beurteilt und es werden daher die Einschränkungen der genannten Rechtsprechung abgelehnt⁸¹⁸. Für die außerplanmäßige Abschreibung des Geschäftswerts kommt es danach richtigerweise allein auf das nachhaltige Absinken im Sinne eines Ertragswertvergleiches an⁸¹⁹. Schließlich hat der Bundesfinanzhof im vorliegenden Zusammenhang entschieden, dass bei einem noch mit Gewinn arbeitenden Betrieb die Abschreibung eines Betriebsgebäudes nicht mit einer schlechten Ertragslage begründet werden könne⁸²⁰. Dabei hat er weiterhin festgehalten, dass die vorstehend erläuterten Grundsätze für die Teilwertabschreibung des Geschäftswerts nach Maßgabe einer Ertragsbetrachtung nicht auf die Teilwertabschreibung von Gebäuden übertragbar seien.

Für eine mögliche Teilwertabschreibung der Wirtschaftsgüter bei Betriebsverpachtung bedeutet dies Folgendes. Eine Übertragung oder sinn-gemäße Anwendung der Grundsätze über die Abwertungen des Geschäftswerts auf Betriebsverpachtungen scheidet aus. Zwar erfolgt im Rahmen der Betriebsverpachtung nicht die endgültige Übertragung des Pachtobjektes auf den Pächter. Wirtschaftlich betrachtet stellt aber die Betriebsverpachtung ebenfalls eine, wenn auch zeitlich begrenzte Nutzung des Unternehmens des Verpächters im Ganzen dar. Durch den Abschluss der Betriebsverpachtung haben die Vertragsparteien über den Ertragsstrom, das heißt die Pacht, zwar eine Bewertung des Unternehmens

818 Vgl. z.B. Schubert/Andrejewski/Roscher, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 675.

819 Vgl. Bertram/Harth/Heusinger/Kessler in: Bertram/Brinkmann/Keßler/Müller HGB Bilanz Kommentar, § 253 Rz. 238.

820 Vgl. BFH vom 22.03.1973 IV R 46/69, BStBl II 1973, S. 581.

und damit der eingesetzten Wirtschaftsgüter vorgenommen. Insoweit wäre das oben genannte Kriterium der Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung des Geschäftswerts erfüllt, dass die Vertragsparteien erkennbar bestimmte Ertragsverhältnisse – hier den Ertragsstrom aus Pachtzahlungen – zum Gegenstand ihrer Dispositionen gemacht haben. Auch wäre das Kriterium erfüllt, dass ein externes Ereignis für das nachhaltige Absinken des Wertes vorliegen muss. Dies wäre meines Erachtens in dem Zahlungsausfall selbst zu erblicken. Allerdings kann zwischen den Buchwerten des Pachtobjektes und dem Ertragswert kein hinreichender Zusammenhang hergestellt werden. Dies insbesondere auch deshalb, weil mit dem Pachtentgelt regelmäßig auch beim Verpächter zuvor nicht bilanzierte Vermögenswerte abgegolten werden. Insoweit ist tatsächlich in Fällen der nur geminderten Pacht ein Rückschluss auf den Wert der eingesetzten bilanzierten Wirtschaftsgüter nicht möglich. Hier zeigt sich auch der strukturelle Unterschied zur Teilwertabschreibung des Geschäftswerts. Dort ist über den Gesamtkaufpreis des Unternehmens unter Einbeziehung und Aktivierung des Geschäftswerts tatsächlich eine Verbindung zwischen Ertragswert und dem aktivierten Geschäftswert möglich. Damit ist dem Bundesfinanzhof zuzustimmen, dass die Grundsätze der Abwertung des Geschäftswerts auf die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter nicht übertragbar sind.

Im Ergebnis kommt eine Abschreibung danach nur in Frage, wenn das Verpächterunternehmen wegen des dauerhaften Pachtausfalls insgesamt über einen längeren Zeitraum mit Verlust arbeitet. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die Pacht nachhaltig vollständig ausfällt oder auf einen Betrag absinkt, der zur Deckung der laufenden Kosten des Verpächterunternehmens nicht mehr ausreicht. Dabei kann die konkrete Abwertung immer nur unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Generelle Aussagen sind hierbei nur eingeschränkt möglich.

Wie an anderer Stelle bereits angesprochen, soll nach der Entscheidung IV R 29/12⁸²¹ des Bundesfinanzhofes die Durchführung der Substanzerhaltung allein die Sphäre des Pächters betreffen und nicht Teil des Austauschverhältnisses mit dem Verpächter sein, insbesondere keine Form

821 Vgl. BFH vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811.

des Pachtzinses darstellen. Konsequenterweise wäre die Frage der Ausgeglichenheit beim Verpächter dann nur auf Basis der Gegenüberstellung von Barpacht und Abschreibung zu beantworten. In diesem Fällen wird sich vielfach ein dauerhafter rechnerischer Verlust ergeben, da so eine wesentliche wirtschaftliche Komponente des Leistungsaustausches aus der Betrachtung ausgeklammert bliebe. Rein formal ergäbe sich hierbei jedoch eine rechnerische dauerhafte Verlustsituation, welche nach allgemeinem Verständnis zur Abschreibung der Wirtschaftsgüter berechtigen sollte. Nach der hier vertretenen Ansicht sind die denkbaren Auswirkungen der Entscheidung ohnehin, insbesondere aber auch für den Bereich der Abschreibung, abzulehnen.

3.2. Drohverlustrückstellung

Eine Drohverlustrückstellung nimmt den Verpflichtungsüberschuss des Verpächters auf, soweit dieser nicht bereits zu einer Abwertung der eingesetzten Wirtschaftsgüter nach den vorstehenden Erläuterungen geführt hat. Ein nicht objektivierter Minderertrag kann dabei den Ansatz einer Rückstellung ebenso wenig rechtfertigen, wie die Teilwertabschreibung auf die eingesetzten Wirtschaftsgüter. Insoweit sind Rückstellungen für drohende Verluste aus der schwebenden Betriebsverpachtung beim Verpächter nur in engen Sonderkonstellationen denkbar. Dies ist zunächst der Fall, wenn die Abschreibung der Wirtschaftsgüter einen aus dem Mietausfall drohenden Verlust aufgrund der Höhe der Buchwerte nicht vollständig kompensieren kann⁸²². Ein darüber hinausgehender Verlust wäre dann einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden

822 Hier könnte sich theoretisch wiederum eine mittelbare Rückwirkung aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 12.02.2015 IV R 29/12, DStR 2015, S. 811, ergeben. Da es für die Frage der Ausgeglichenheit des Leistungsaustausches nach der Entscheidung aus Sicht des Verpächters nur auf das Verhältnis von Barpacht zu Abschreibungen ankommen sollte, dürfte beim Verpächter vielfach ein rechnerischer Verlust entstehen. Dieser Verlust wäre konsequenterweise handelsrechtlich in Form einer Drohverlustrückstellung zu erfassen (steuerlich: Passivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 4a EStG). Dies obgleich tatsächlich aus Sicht des Verpächters kein Verlust entsteht, da der Pächter die Substanzerhaltung vornimmt. Für beide Rechenwerke stellt sich hierbei gleichermaßen die Frage der vorrangigen Teilwertabschreibung für die verpachteten Wirtschaftsgüter. Diese denkbaren Auswirkungen der Entscheidung stehen mit der Dogmatik der bilanziellen Behandlung schwebender Geschäfte meines Erachtens nicht in Einklang und sind daher ebenfalls abzulehnen.

Geschäften zuzuführen. Zu denken ist hier auch an den Fall, dass die Pachtzahlung im Ergebnis vollständig ausfällt und der Verpächter darüber hinaus damit rechnet, bei der Beendigung der Pacht für erforderliche Rückbaumaßnahmen entgegen den vertraglichen Vereinbarungen selbst aufkommen zu müssen. Ob in diesem Fall dem hieraus voraussichtlich entstehenden Aufwand mit einer Abschreibung der Wirtschaftsgüter überhaupt Rechnung getragen werden kann, ist meines Erachtens jedoch zweifelhaft. Diese Aufwendungen stehen nämlich nicht in einem unmittelbaren Wertzusammenhang mit den eingesetzten Wirtschaftsgütern. Vielmehr sind derartige Aufwendungen meines Erachtens zwingend dem Bereich der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zugewiesen. Allerdings kann auch hierbei fraglich sein, ob dieser Verpflichtungsüberschuss bilanziell beim Verpächter durch Rückstellungsbildung berücksichtigt werden kann. Denn diese Verpflichtungen verwandeln sich durch den Ausfall des Pächters zwar ungewollt, aber im Ergebnis in eine eigene Verpflichtung des Verpächters zur Wiederherstellung des vertraglich vereinbarten Zustandes. Für eigene Verpflichtungen können jedoch Rückstellungen nicht gebildet werden. Da aber die hieraus erwachsenden Aufwendungen bzw. Verluste durch den Abschluss des Pachtvertrages und die Maßnahmen des Pächters originär verursacht sind, wird der Aspekt des Rückfalls der Verpflichtungen an den Verpächter selbst durch die ursprüngliche Fremdverursachung verdrängt. Insoweit können für derartige Verpflichtungen unter den weiteren Voraussetzungen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Soweit Rückstellungen für drohende Verluste in der Handelsbilanz zulässigerweise gebildet werden, ist das steuerliche Ansatzverbot des § 5 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen.

4. Pächter

Mehr noch als für den Verpächter stellt sich das Problem einer möglichen Berücksichtigung einer negativen Geschäftsentwicklung für den Pächter. Denn im Ergebnis ist dieser, weil er den Pachtbetrieb betreibt, unmittelbar von einer negativen Entwicklung betroffen. Auch bei der Person des Pächters ist dabei zwischen einer möglichen Berücksichtigung durch Teilwertabschreibungen einerseits und der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste zu unterscheiden. Zwar werden die Wirtschaftsgüter des Pachtobjekts bilanziell regelmäßig dem Verpächter zugerechnet.

Wie oben ausgeführt, setzt der Pächter aber vielfach neben den gepachteten Wirtschaftsgütern auch eigene Wirtschaftsgüter ein, welche in seiner Bilanz ausgewiesen werden.

4.1. Abschreibung

Soweit der Pächter neben den Wirtschaftsgütern des Pachtobjektes weitere, eigene Wirtschaftsgüter im Pachtbetrieb einsetzt, stellt sich auch für ihn die Frage, ob eine im Vergleich zu den ursprünglichen Planungen bei Pachtabschluss negative Geschäftsentwicklung den Wert der Wirtschaftsgüter beeinflusst und demgemäß hierauf außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Teilwertabschreibungen vorzunehmen sind. Zudem kann sich eingangs auch hier das Problem des Verhältnisses von Teilwertabschreibung und der ggf. erforderlichen Bildung einer Drohverlustrückstellung stellen.

Vordergründig könnte man meinen, das oben skizzierte Vorrangproblem zwischen Abschreibung und Drohverlustrückstellung stelle sich auch beim Pächter in gleicher Weise wie beim Verpächter. Dies ist jedoch nicht der Fall. Vielmehr ergibt sich die oben dargestellte Vorrangfrage ausschließlich aus dem Umstand, dass die verpachteten Wirtschaftsgüter beim Verpächter unauflöslich mit dem schwebenden Geschäft der Verpachtung verbunden, das heißt Teil der Betriebsverpachtung sind. Materiell geht es dort ausschließlich um die bilanzielle Berücksichtigung eines möglichen Verlustes aus der Betriebsverpachtung selbst. Diese kann wegen der Einbindung der Wirtschaftsgüter in die Betriebsverpachtung als zentrales Element des Leistungsaustausches ausnahmsweise technisch auf zwei unterschiedlichen Wegen realisiert werden – Abschreibung oder Verlustrückstellung. Diese Konstellation liegt auf Seiten des Pächters nicht vor. Soweit der Pächter eigene Wirtschaftsgüter im Pachtbetrieb einsetzt, sind diese typischerweise nicht Gegenstand des Leistungsaustausches mit dem Verpächter. Vielmehr stehen sie außerhalb des Leistungsaustausches der Betriebsverpachtung. Insbesondere hierin liegt auch der Grund für eine Zurechnung und bilanzielle Erfassung dieser Wirtschaftsgüter beim Pächter.

Aus diesem Grund stellt sich das Vorrangproblem Abschreibung versus Verlustrückstellung für die eigenen Wirtschaftsgüter des Pächters nicht.

Vielmehr handelt es sich beim Pächter bei beiden Fragen um gesonderte Regelungsbereiche, die nicht unmittelbar miteinander verbunden sind. Damit gelten für eine mögliche Abwertung der eigenen Wirtschaftsgüter des Pächters die allgemeinen Regeln für die Abwertung von Wirtschaftsgütern wegen eingeschränkter Nutzbarkeit bzw. mangelnder Rentabilität. Es kann insoweit auf die Ausführungen beim Verpächter verwiesen werden. Danach kommt eine Teilwertabschreibung nur unter dem Aspekt der Fehlmaßnahme oder aber wegen nachhaltiger Verluste des Pächterbetriebs in Frage. Die Voraussetzungen hierfür sind immer unter Beurteilung aller Umstände im Einzelfall zu prüfen. Generelle Aussagen sind hier nur eingeschränkt möglich. Eine mögliche negative Bewertung des Betriebspachtverhältnisses selbst wirkt sich somit auf die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Pächters nicht unmittelbar aus. Eine mittelbare Rückwirkung ergibt sich dennoch in den Fällen, in denen sich unter Berücksichtigung der Belastungen aus dem Betriebspachtvertrag ein dauerhaftes negatives Ergebnis des Pächters einstellt. Weiterhin ergeben sich Rückwirkungen durch den Umstand, dass auch die Wirtschaftsgüter des Pächters im Rahmen der Betriebsverpachtung an den Einsatz im Pachtbetrieb gebunden sind und ggf. einer anderweitigen Verwendung nur zeitlich verzögert, oder bei besonderer Anpassung an den Pachtbetrieb, überhaupt nicht, zugeführt werden können. Dies alles ändert jedoch nichts an dem Ausgangsbefund, dass eine rechtliche Verbindung zum Pachtbetrieb und damit zum Pachtverhältnis selbst nicht besteht.

4.2. Drohverlustrückstellung

Unter der Geltung des sog. Maßgeblichkeitsprinzips (und der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit, § 5 Abs. 1 S. 2 a.F., abgeschafft durch das BilMoG) bestand eine weitgehende Übereinstimmung der Bilanzansätze in Handels- und Steuerbilanz, insbesondere bei der Anwendung und Auslegung der grundlegenden Bilanzierungsprinzipien. Über einen Verweis auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung war die Steuerbilanz an die Zweckstruktur und Prinzipien der Handelsbilanz gebunden. Dies führte dazu, dass aufgrund einer sehr restriktiven Rechtsprechung der

Finanzgerichte der Ansatz von Drohverlustrückstellungen für Dauerschuldverhältnisse steuerlich fast vollständig ausgeschlossen war⁸²³. Weitergehend wurde daraufhin auch der Ansatz von Drohverlustrückstellungen für Dauerschuldverhältnisse im Beschaffungsbereich für Zwecke der Handelsbilanz kontrovers diskutiert⁸²⁴. Mit der Abschaffung der Drohverlustrückstellungen für Zwecke der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 4a EStG) wird allgemein der Ansatz von Drohverlustrückstellungen auch für Dauerschuldbeschaffungsverhältnisse in der Handelsbilanz grundsätzlich (wieder) für geboten erachtet⁸²⁵.

Da aber eine Verlustantizipation allein eine geschäftsbezogene Berücksichtigung drohender Verluste rechtfertigt, nicht jedoch eine allgemeine Antizipation von Geschäftsverlusten insgesamt, kommt der Objektivierung des Geschäftsbezugs gerade bei Betriebsverpachtung eine besondere Bedeutung zu. Aus diesem Grund sollen im Folgenden unterschiedliche Konstellationen betrachtet werden.

4.2.1. Keine weitere Nutzung des Pachtobjektes

Auch unter der äußerst restriktiven Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Drohverlustrückstellungen vor Einführung des Passivierungsverbotes (§ 5 Abs. 4a EStG) für derartige Risiken war eine Rückstellungsbildung unstreitig, wenn keine weitere Nutzung des Pachtobjekts erfolgte⁸²⁶. Im Kern ist die Unsicherheit zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen für Dauerschuldverhältnisse im Beschaffungsbereich Ausfluss eines Objektivierungsproblems. Dieses besteht in erster Linie darin, dass den Beschaffungsaktivitäten des Unternehmens ein Beitrag

823 Ihren Höhepunkt erreichte die ablehnende Rechtsprechung in dem vielzitierten „Apotheker-Fall“ (BFH vom 23.06.1997 GrS 2/93, BStBl II 1997, S. 735).

824 Grundsätzlich ablehnend z.B. Biener in: FS Döllerer, S. 45 ff; zustimmend Hartung, BB 1988, S. 2138 (2140); Herzig, StbJb 1985/86, S. 61 (89 ff.); ders. DStJG 1991, S. 224; Groh, StuW 1976, S. 32 (40); Jacobs, DStR 1988, S. 238; Sarx, in: FS v. Wysocki, S. 91 ff.; Strobl, DStJG 1984, S. 195 (216).

825 Vgl. z.B. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 77 f; Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 182 ff.

826 Vgl. z.B. Heddeus, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, S. 190 ff. m.w.N.

zum Erfolg beziehungsweise Misserfolg des Unternehmens nur eingeschränkt zugerechnet werden kann⁸²⁷. Dieses Problem besteht nicht (mehr), wenn die mit der Beschaffung verbundene Leistung überhaupt nicht mehr genutzt werden kann. Soweit der Pächter das Pachtobjekt im Gefolge einer negativen Entwicklung des Pachtbetriebes nicht mehr nutzt, sind Erfolgsbeiträge aus dem Betriebspachtverhältnis nicht mehr zu erwarten. Da das Zurechnungsproblem in diesen Fällen nicht mehr besteht, besteht auch Einigkeit, dass der weiterhin entstehende Aufwandsüberschuss im Sinne einer Verlustantizipation bilanziell berücksichtigt werden muss. Der Pächter muss daher für die noch ausstehenden Pachtzinsen eine Rückstellung wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe der Summe der noch ausstehenden Pachtzinsen bilden. Regelmäßig wird der Pächter in solchen Fällen versuchen, mit dem Verpächter eine Einigung über eine mögliche Entlassung aus den zukünftigen Verpflichtungen zu erlangen. Sei es durch Benennung eines Nachpächters oder im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes durch den Verpächter selbst. Es stellt sich daher die Frage, inwieweit bzw. ab welchem Zeitpunkt eine derartige Entlastung des Pächters in seinem Rechnungswesen berücksichtigt werden kann. Grundsätzlich muss ein Kaufmann Rückstellungen bilden, wenn er mit einer Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss⁸²⁸. Dies ist allgemein der Fall, wenn mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen⁸²⁹. Im Gegenzug entfällt eine Passivierungspflicht im Hinblick auf mögliche Risiken erst und nur dann, wenn die Verpflichtung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss⁸³⁰. Meines Erachtens gelten hier für eine mögliche Berücksichtigung derartiger Freistellungsansprüche die gleichen Voraussetzungen wie für die Aktivierung von streitigen Ansprüchen. Diese sind erst dann zu aktivieren, wenn sie

827 Vgl. hierzu maßgeblich Koch, WPG 1957, S. 1 ff., 31 ff. und 60 ff.

828 Vgl. hierzu z.B. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 33; Altenburger in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 249 Rz. 58 ff; BFH vom 02.12.1992 I R 46/91, BStBl II 1993, S. 109.

829 Vgl. hierzu z.B. Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 249 Rz. 33; Altenburger in: Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, § 249 Rz. 58 ff; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 378 m.w.N zur Rechtsprechung.

830 Vgl. BFH vom 22.11.1988 VIII R 62/85, BStBl II 1989, S. 359 (361); Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 249 Rz. 74.

rechtskräftig festgestellt oder anerkannt sind⁸³¹. Dies ist übertragen auf die vorliegende Fragestellung erst dann der Fall, wenn über die Freistellung eine verbindliche Einigung erzielt ist, beziehungsweise Vertrag zustande gekommen ist⁸³².

Mit der Einstellung der Nutzung sind für den Pächter neben der fortbestehenden Verpflichtung zur Entrichtung des Pachtzinses häufig weitere Zahlungsverpflichtungen verbunden. Dabei kann es sich um vertragliche Verpflichtungen handeln, welche vereinbarungsgemäß, ggf. bei regulärer Beendigung der Betriebspacht, ohnehin vom Pächter zu erfüllen wären. Zu denken ist hier insbesondere an die oben bereits erläuterten Rückbauverpflichtungen bzw. Verpflichtungen zur Wiederherstellung des vertragsgemäßen Zustandes. Daneben wird der Pächter im Falle der Zahlungs- und/oder Nutzungseinstellung aber häufig mit weitergehenden Ansprüchen des Verpächters konfrontiert. Zu denken ist hierbei insbesondere an Schadenersatzansprüche des Verpächters⁸³³, die sich unter verschiedenen Aspekten ergeben können. Wie oben ausgeführt, wird dem Pächter in vielen Betriebspachtvereinbarungen eine Betriebspflicht auferlegt, beziehungsweise leitet sich diese u.U. aus den gesetzlichen Regelungen ab. Insoweit können aus der Einstellung der Nutzung dem Verpächter weitergehende Schäden entstehen. Auch kann sich der Pächter mit der Substanzerhaltung der Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens in Rückstand befinden u.v.m.

Bei all diesen „zusätzlichen“ Verpflichtungen kann fraglich sein, ob diese weiteren Aufwendungen des Pächters im Rahmen der zuvor bereits besprochenen Rückstellung für drohende Verluste abzubilden sind. Alternativ könnte insoweit auch eine gesonderte Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entstehen, welche neben die Drohverlustrückstellung

831 Vgl. z.B. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35, Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Forderungen“ m.w.N.

832 So auch BFH vom 17.11.1987 VIII R 348/82, BStBl II 1988, S. 430 für Aufhebungsverhandlungen zu einem ungünstigen Vertrag; ebenso Schubert, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 253 Rz. 157.

833 Der Umstand, dass der Anspruch auf Pachtzahlung nach Einstellung der Zahlungen durch den Pächter sich auch zu einem Schadenersatzanspruch wandelt, braucht für die hier erfolgende Abgrenzung nicht weiter vertieft werden.

tritt. Diese Unterscheidung hat wiederum insbesondere vor dem steuerlichen Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen Bedeutung⁸³⁴. Schließlich ist fraglich, was passiert, wenn die Vertragsparteien sich über eine Abschlusszahlung verständigen und gleichzeitig das Betriebspachtverhältnis endet.

Wie oben ausgeführt, stellen Rückbau- und Entfernungs-, Wiederherstellungs- sowie Rekultivierungsverpflichtungen nach allgemeiner Meinung Verpflichtungen dar, die sich nicht auf den synallagmatischen Leistungsaustausch in seinem Kern beziehen. Vielmehr stellen sie gesonderte Verpflichtungen dar, welche auch bilanziell gesondert zu berücksichtigen sind. Diesen Charakter verlieren sie auch dann nicht, wenn die Nutzung nicht mehr erfolgt. Vielmehr entfällt in diesem Fall sogar weiterhin die Berechtigung zur ratierlichen Ansammlung. Wie oben erläutert, entsteht die rechtliche Verpflichtung für erforderliche Maßnahmen bereits mit der Durchführung der baulichen oder sonstigen Maßnahmen durch den Pächter. Entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist damit nicht der zukünftige Betrieb des Unternehmens für die Entstehung der Verpflichtungen ursächlich. Dennoch lässt die Rechtsprechung (jetzt § 6 Abs. 1 Nr. 3a d) EStG) steuerlich nur eine ratierliche Ansammlung zu. Aber spätestens im Zeitpunkt der Nutzungseinstellung kann von einem „zukünftigen“ Betrieb nicht mehr die Rede sein. Vielmehr ist spätestens in diesem Zeitpunkt der volle Erfüllungsbetrag für diese Verpflichtungen beim Pächter zuzuführen. Gleiches gilt meines Erachtens uneingeschränkt für weitergehende Schadenersatzverpflichtungen, welche dem Pächter aus der vorzeitigen Nutzungseinstellung drohen. Auch diese sind unabhängig von einer möglichen Rückstellung für drohende Verluste gesondert im Rahmen einer Verbindlichkeitsrückstellung zu erfassen.

Trifft der Pächter mit dem Verpächter im Hinblick auf die Nutzungseinstellung eine Vereinbarung über die Auflösung des Pachtverhältnisses, wandelt sich der Charakter der Rückstellung, welche vorher den Verpflichtungsüberschuss aufnahm. Mit dem Abschluss der Vereinbarung

834 Vgl. hierzu auch den interessanten Hinweis von Arndt, DStR 2000, S. 718, der vor dem Hintergrund des steuerlichen Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen für eine ausgeweitete Anwendung der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten eintritt und dabei auch ehemalige Fälle der Drohverlustrückstellung unter den Begriff der ungewissen Verbindlichkeit gefasst sehen möchte.

entfällt das schwebende Geschäft, welches vorher den Verpflichtungsüberschuss aufnahm, ersatzlos. Die fortan bestehende Verpflichtung des Pächters stellt eine sonstige Verbindlichkeit dar. Bestehen hinsichtlich der Höhe noch Ungewissheiten, erfolgt ein Ausweis im Rahmen der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Die Grundsätze für den Ausweis drohender Verluste aus schwebenden Geschäften sind nicht mehr anwendbar. Die Einschränkungen des § 5 Abs. 4a EStG für die Bildung von Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz greifen in diesem Fall ebenfalls nicht mehr ein.

4.2.2. (Objektiv) Eingeschränkte Nutzung des Pachtobjektes

Auch für den Fall, dass das Mietobjekt durch den Pächter teilweise nicht mehr genutzt werden kann oder genutzt wird, ist eine Drohverlustrückstellung handelsrechtlich grundsätzlich anzuerkennen⁸³⁵. Im Ergebnis geht es dabei um die Frage, ob die eingeschränkte Nutzung hinreichend objektivierbar ist. Dies ist immer der Fall, wenn beispielsweise Teile des Mietobjektes nicht mehr genutzt werden und damit eine Aufteilung nach Maßgabe der Fläche o.ä. möglich ist. Begründet wird die Verlustantizipation in diesen Fällen durch einen Vergleich mit der Teilwertabschreibung bei Fehlmaßnahmen. Insoweit kommt eine Verlustantizipation bei objektiver Überdimensionierung etc. in Frage. Dies ist meines Erachtens sachgerecht, da die Antizipation eines Aufwandsüberschusses nicht davon abhängen kann, ob das Geschäft zum Zugang eines Wirtschaftsguts führt oder nicht.

4.2.3. Gesunkene „Marktmiete“

Die Problematik der Verlustantizipation bei Dauerrechtsverhältnissen am Beschaffungsmarkt wurde oben bereits angesprochen. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat vor diesem Hintergrund die Bildung

835 Vgl. z.B. Heddeus, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997, S. 190 ff. m.w.N.; Christiansen, DStR 1993, S. 1242; Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 197 ff, der mit einer „begrenzt wiederbeschaffungsorientierten Ausgewogenheitsprüfung“ (ebd. Rz. 204) zumindest deutliche Fälle der Unausgewogenheit von Dauerbeschaffungsgeschäften ohne Zugang von Vermögensgegenständen abdecken möchte.

von Verlustrückstellungen für Dauerrechtsverhältnisse auch regelmäßig abgelehnt. Dennoch hat ein wesentlicher Teil des vor allem handelsrechtlichen Schrifttums den Ansatz auch in diesem Fall immer wieder gefordert und für sachgerecht beziehungsweise zulässig gehalten⁸³⁶. Dieser Beurteilung ist zuzustimmen. Die in der Vergangenheit bereits erkennbare Tendenz, dass insbesondere Vertreter im handelsrechtlichen Schrifttum die überaus restriktive Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu diesem Problemkreis durchaus kritisch beurteilt haben, beziehungsweise eine andere Meinung vertraten, wird sich nach Einführung des Bilanzierungsverbot für Drohverlustrückstellungen in Zukunft voraussichtlich weitergehend verstärken. Dies allein auch deshalb, weil Urteile des Bundesfinanzhofs zu diesem Fragenkreis nicht mehr ergehen werden. Damit bleibt festzuhalten, dass Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerbeschaffungsverhältnissen grundsätzlich angesetzt werden können und müssen.

Allerdings ist zuzugestehen, dass der konkrete Ansatz, insbesondere bei Betriebspachtverhältnissen in der Praxis dennoch vielfach scheitern wird. Denn für die Ermittlung des drohenden Verlustes ist eine Objektivierung im Sinne einer Vergleichspacht erforderlich. Ohne diese Objektivierung kann nicht ausreichend verhindert werden, dass nur zukünftige Gewinne oder allgemeine Betriebsverluste, welche mit dem Pachtverhältnis nicht hinreichend in Zusammenhang stehen, antizipiert werden⁸³⁷.

So wird es im Einzelfall schwer sein, für das konkrete Pachtobjekt ein relevantes Vergleichsobjekt zu finden. Dies kann jedoch die Verlustantizipation im Grunde nicht ausschließen. Hier ist jeweils eine Beurteilung im Einzelfall durchzuführen, wobei an die Anforderungen meines Erachtens keine überzogenen Anforderungen gestellt werden können. Dabei ist dem Kaufmann ein gewisser Beurteilungsspielraum einzuräumen, der seine Grenze dort findet, wo der Ansatz nicht mehr intersubjektiv nachvollzogen werden kann. Auch bei der Bewertung von komplexeren Wirtschaftsgütern ist der Kaufmann bei der Ermittlung des niedrigeren

836 Vgl. z.B. nur Clemm/Erle, Beck Bil-Komm., 4. Auflage, § 249 Rz. 77.

837 Vgl. zu diesem Problemkreis ausführlich Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 197 ff.

beizulegenden Wertes beziehungsweise Teilwert vor ähnliche Anforderungen gestellt, ohne dass hierdurch die Verlustantizipation grundsätzlich in Frage gestellt ist. Erforderlichenfalls sind entsprechende Gutachten zur Objektivierung anzufertigen.

4.3. Abzinsung

Soweit nach den vorstehenden Ausführungen Rückstellungen zu bilden sind, unterliegen diese den allgemeinen Regelungen über die Abzinsung, soweit deren Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB).

4.4. Steuerbilanz

Für Zwecke der Steuerbilanz dürfen Rückstellungen für drohende Verluste nicht mehr gebildet werden (§ 5 Abs. 4a EStG). Soweit nach den vorstehenden Ausführungen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zum Ansatz gelangen, sind die steuerlichen Sonderregelungen (§ 6 Abs. 3a EStG) ebenfalls zu beachten.

§ 17 **Aufwendungen bei Abschluss bzw. Auflösung des Pachtverhältnisses**

Im Zusammenhang mit dem Abschluss oder der Auflösung von Pachtverhältnissen treten in der Praxis immer wieder gesonderte Zahlungen auf. So leistet der Pächter häufig Zahlungen an Makler oder den Vorpächter. Umgekehrt leistet der Verpächter vereinzelt Zahlungen an den Pächter, z.B. zur vorzeitigen Auflösung des Betriebspachtverhältnisses. Es stellt sich die Frage, wie derartige „Sonderzahlungen“ bilanziell zu behandeln sind.

1. Zahlungen an Makler oder vergleichbare Zahlungen

Im Zusammenhang mit dem Abschluss von Betriebsverpachtungsvereinbarungen leistet der Pächter häufig auch Zahlungen an Dritte, z.B. Makler oder Gutachter. Hier kann sich die Frage stellen, wie derartige Aufwendungen beim Pächter bilanziell zu behandeln sind. Ausgangspunkt der Überlegung ist meines Erachtens hierbei, dass der Vertrag mit dem Dritten grundsätzlich gesondert vom Pachtvertrag behandelt werden muss. Eine Einbeziehung in den Saldierungsbereich des „primären“ Leistungsaustausches kommt nicht in Betracht, da diese Leistungen typischerweise die Konditionen des primären Leistungsaustausches nicht beeinflussen. Vielmehr tätigt der Pächter diese Aufwendungen eigenständig. Die wohl überwiegende Meinung geht in diesem Zusammenhang m. E. zurecht davon aus, dass Zahlungen, die von bzw. an Dritte – beispielsweise Kreditvermittler⁸³⁸ - geleistet werden, nicht als Vorleistungen im Rahmen des „primären“ Leistungsaustausches behandelt werden können. Sie betreffen das Austauschverhältnis der Nutzungsüberlassung nicht unmittelbar⁸³⁹.

838 Vgl. hierzu BFH vom 19.01.1978 IV R 153/72, BStBl II 1978, S. 262.

839 Vgl. z.B. Kupsch, Wpg 1980, S. 379 (384); Rose, StBj 1983/84, S. 141 (146 u. 150); Auch Kessler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 05/2014, § 249 Rz. 130 ff erläutert ähnliche Verpflichtungen unter dem Stichwort „Rückstellungen für selbständige Verpflichtungen außerhalb des sachlichen Saldierungsbereichs“.

Im Übrigen ist die bilanzielle Abgrenzung solcher Zahlungen vom Vorliegen der üblichen Voraussetzungen der Rechnungsabgrenzung abhängig. Es gilt also insbesondere zu prüfen, ob der Leistungsaustausch die zeitlichen Anforderungen der Rechnungsabgrenzung erfüllt. Dies ist nicht der Fall. Voraussetzung der Rechnungsabgrenzung sind Vorleistungen aus einem schwebenden Dauerschuldverhältnis. Die Dienstleistung des Dritten, beispielsweise des Maklers, stellt aber regelmäßig ein einaktiges Geschäft dar. Die Leistung des Maklers besteht in der Vermittlung des Pachtverhältnisses. Der Vertrag wird regelmäßig mit der Vermittlung erfüllt und realisiert. Zahlungen des Pächters an Makler für die Vermittlung eines Pachtobjekts sind weder als Anschaffungskosten eines Pachtrechtes noch als Rechnungsabgrenzungsposten aktivierbar. Die Grundsätze über die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten sind mangels Erwerb eines Wirtschaftsgutes nicht übertragbar. Eine Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten scheidet aus, da insoweit kein hinreichender Zusammenhang dieser Zahlungen mit dem primären Leistungsaustausch zwischen Verpächter und Pächter besteht⁸⁴⁰. Sie stellen für den Pächter sofort abziehbare Betriebsausgaben dar.

Die gleichen Überlegungen gelten für Zahlungen des Pächters an den Vorpächter für eine frühere Nutzungsmöglichkeit des Objektes. Der Vertrag ist ebenso gesondert zu beurteilen. Er ist mit Eintritt des Pächters in den Vertrag realisiert. Zwar wird dem Pächter die vorzeitige Nutzung für einen Zeitraum ermöglicht, der Leistungsaustausch mit dem Vorpächter trägt jedoch nicht die Merkmale eines Dauerschuldverhältnisses. Die Voraussetzungen für eine Rechnungsabgrenzung sind deshalb ebenfalls nicht gegeben. Das gleiche gilt schließlich für Kosten, welcher der Pächter beispielsweise für die Begutachtung des Pachtobjektes durch einen Gutachter aufwendet.

840 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Maklergebühren“; gegen einen Ansatz als Rechnungsabgrenzungsposten BFH vom 19.06.1997 IV R 16/95, BStBl II 1997, S. 808; Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 325 „Maklergebühren“; Küting/Trützschler in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 02/2016, § 250 Rz. 97 „Maklerprovisionen“.

2. Abstandszahlungen an den Vorpächter

Leistet der Pächter an den Vorpächter eine Abstandszahlung, so ist wie folgt zu unterscheiden. Zielt die Zahlung auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern, liegen Anschaffungskosten vor und sind nach den allgemeinen Regelungen beim Pächter zu aktivieren. Leistet der Pächter an den Vorpächter, um Wirtschaftsgüter nicht übernehmen zu müssen, stellen die Aufwendungen abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Ein Wirtschaftsgut wird nicht erworben⁸⁴¹. Fraglich ist der Fall, dass der Pächter an den Vorpächter eine Abstandszahlung für die vorzeitige Räumung zahlt. Im Falle einer derartigen Zahlung durch den Eigentümer eines Grundstücks hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Zahlung zum Zugang eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsguts beim Grundstückseigentümer führt, nicht jedoch zu nachträglichen Anschaffungskosten des Grundstücks. Vielmehr erlangt der Grundstückseigentümer den Vorteil, das Grundstück selber vorzeitig nach seinen Vorstellungen nutzen zu können. Er distanziert sich damit explizit von der früheren Rechtsprechung, welche in derartigen Zahlungen (nachträgliche) Anschaffungskosten des Grundstückes sah⁸⁴². Grundsätzlich könnte diese Argumentation auch für die Abstandszahlung des Pächters an den Vorpächter gelten. Auch dieser erlangt ggf. durch die Abstandszahlung die Möglichkeit einer frühzeitigeren Nutzung des Pachtobjektes⁸⁴³.

In einem anderen Verfahren hatte der Bundesfinanzhof die Zahlung eines Pächters an den Vorpächter, um mit Einverständnis des Eigentümers in den Pachtvertrag einzutreten, zu beurteilen. Wie weiter oben bereits ausgeführt, ging der Bundesfinanzhof für diesen Fall vom Ansatz eines Rechtes in der Bilanz des Pächters aus⁸⁴⁴. Auch in der Literatur wird eine

841 Vgl. BFH vom 28.08.1974 I R 66/72, BStBl II 1975, S. 56.

842 Vgl. BFH vom 02.03.1970 GrS 1/69, BStBl II 1970, S. 382, mit Hinweisen auf die frühere Rechtsprechung.

843 Insoweit für eine Aktivierung derartiger Zahlungen als Pachtrecht Mittelbach, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Auflage, 1979, S. 55, allerdings mit einer Abschreibung über den Zeitraum der vorzeitigen Nutzung, nicht der neu vereinbarten Nutzung für den Nachpächter.

844 Vgl. BFH vom 01.08.1968 I 206/65, BStBl II 1969, S. 66.

Aktivierung bei Eintritt in bestehende Rechte teilweise für sachgerecht gehalten⁸⁴⁵.

Meines Erachtens sind derartige Zahlungen an Vorpächter nicht zu aktivieren, sondern als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Soweit überhaupt die Aktivierung eines Pachtrechtes in Frage kommt, wird dies regelmäßig mit dem schuldrechtlich eingeräumten, unentziehbaren Nutzungsrecht des Pächters begründet⁸⁴⁶. Dies kommt aber nicht durch die vorzeitige Auflösung des Vorpachtverhältnisses zustande, sondern erst durch den nachfolgenden Abschluss des Pachtvertrages zwischen dem Nachpächter und dem Verpächter. Die vorzeitige Auflösung des Pachtvertrages des Vorpächters mit dem Verpächter vermittelt jedoch dem Pächter keine unentziehbare Rechtsposition in diesem Sinne. Es eröffnet lediglich die Möglichkeit nachfolgend ein entsprechendes Recht durch Vertragsabschluss mit dem Verpächter zu ermöglichen. Insoweit scheidet eine Aktivierung derartiger Zahlungen aus.

3. Abstandszahlungen an den Pächter

Leistet der Verpächter an den Pächter eine Abstandszahlung, damit dieser den Pachtvertrag vorzeitig auflöst, muss der Verpächter nach der oben dargestellten Rechtsprechung einen selbständig bewertbaren Nutzungsvorteil aktivieren. Dies ist abzulehnen. Die, wenn auch vorzeitige Nutzung ist bereits Ausfluss des umfassenderen Eigentumsrechts des Verpächters, so dass der Zugang eines Teilrechtes hieraus nicht als Zugang eines neuen oder andersartigen Wirtschaftsguts gewertet werden kann⁸⁴⁷.

4. Zahlungen für ein Wettbewerbsverbot

Wie oben dargestellt, trifft den Verpächter während der Pachtzeit regelmäßig ein Wettbewerbsverbot gegenüber dem Pächter. In der Regel entrichtet der Pächter hierfür kein gesondertes Entgelt. Vielmehr ist diese

845 Vgl. z.B. Clausen, DStZ 1976, S. 371 (377).

846 Vgl. hierzu Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 101 und 176.

847 Im Ergebnis ebenso Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 27. Auflage, 2008, § 5 Rz. 176, allerdings aufgegeben, vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Auflage, 2011, ebd. sowie in Folgeauflagen.

vertragliche Nebenpflicht regelmäßig mit dem Pachtzins abgegolten. In diesem Fall tritt das Wettbewerbsverbot bilanziell nicht gesondert in Erscheinung⁸⁴⁸. Sollten die Vertragsparteien hierfür ausnahmsweise ein gesondertes Entgelt vereinbaren und mit der gesonderten Vereinbarung dem Wettbewerbsverbot eine eigene wirtschaftliche Bedeutung zumessen, ist ein immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren⁸⁴⁹. Diese Handhabung ist durchaus vertretbar. Im Hinblick auf die Behandlung im Grundfall, das heißt der Abgeltung über die laufende Pachtzahlung, wäre zwar eher zu erwägen, ob eine diesbezügliche Zahlung nicht besser als Mietvorauszahlung zu behandeln ist. In diesem Fall erfolgt die Aktivierung in einem Rechnungsabgrenzungsposten und ist über die Laufzeit des Pachtvertrages, beziehungsweise des Wettbewerbsverbots, linear aufzulösen. Da es im Ergebnis hier „nur“ um eine Ausweisfrage geht, soll dieser Aspekt nicht weiter vertieft werden.

5. Finanzierungsleistungen

Wie oben erläutert, leistet der Pächter im Rahmen von Betriebsverpachtungen vereinzelt Finanzierungsbeiträge an den Verpächter, insbesondere zur Durchführung von Investitionen durch den Verpächter. Dabei wird der Verpächter vereinzelt Eigentümer des erworbenen beziehungsweise hergestellten Wirtschaftsguts. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass diese Konstellation heute tatsächlich einen Ausnahmefall darstellt. Regelmäßig wird zunächst die Substanzerhaltung dem Pächter auferlegt. Soweit der Pächter darüber hinaus, insbesondere bauliche Maßnahmen durchführen möchte, wird dies im Regelfall durch den Verpächter gestattet. Die Durchführung erfolgt dann aber meist durch und auf Kosten des

848 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; Schubert/Gadek Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 325 „Wettbewerbsverbot“; Baetge/Fey/Weber/Sommerhoff in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 248 Rz. 42 „Kundenbeziehungen, Wettbewerbsverbot“.

849 Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016 § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 325 „Wettbewerbsverbot“; Baetge/Fey/Weber/Sommerhoff in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 248 Rz. 42 „Kundenbeziehungen, Wettbewerbsverbot“; BFH vom 30.03.1989 I R 130/85, BFH/NV 1989, S. 780.

Pächters. Die bilanzielle Behandlung derartiger Fallgestaltung ist im Zusammenhang mit der bilanziellen Behandlung sogenannter Mieter- oder Pächterbauten gesondert dargestellt⁸⁵⁰. Für diese Gestaltungen sind Finanzierungsleistungen des Pächters an den Verpächter nicht erforderlich. Nur wenn ausnahmsweise der Verpächter derartige Maßnahmen in Abstimmung mit dem Pächter selbst durchführt und ihn selbst der Finanzierungsaufwand trifft, werden gelegentlich solche Finanzierungsbeiträge des Pächters vereinbart.

Bei derartigen Finanzierungsleistungen des Pächters handelt es sich in Abgrenzung zu den Zuschüssen der öffentlichen Hand ausschließlich um sogenannte private Zuschüsse⁸⁵¹. Kennzeichnend für private Zuschüsse ist dabei, dass sie regelmäßig eng mit dem Leistungsaustausch, das heißt den gegenseitigen Leistungspflichten der Vertragsparteien verbunden sind. Dies ist bei öffentlichen Zuschüssen typischerweise nicht der Fall. Aus diesem Grund haben sich für die bilanzielle Abbildung privater Zuschüsse⁸⁵² andere Regeln herausgebildet als für die Abbildung öffentlicher Zuschüsse⁸⁵³. Wegen der engen Verknüpfung der Zuschüsse

850 Vgl. S. 227 ff.

851 Vgl. zur Abgrenzung und deren Bedeutung für die Bilanzierung z.B. Küting, DStR 1996, S. 276 ff. und 313 ff. (315).

852 Vgl. hierzu Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 113 ff.; Knop W./Küting/Knop N. in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 255 Rz. 63 ff; IDW HFA 2/1996, Wpg 1996, S. 709; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 78 f.

853 Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Zuschüsse haben sich bislang nicht zweifelsfrei herausgebildet, vgl. z.B. Küting, DStR 1996, S. 276 ff., 313 ff.). Bei öffentlichen Zuschüssen hat der Zuschussempfänger regelmäßig ein Wahlrecht, den Zuschuss ertragswirksam zu vereinnahmen und im Gegenzug die Anschaffungskosten in ungeminderter Höhe anzusetzen und abzuschreiben. Alternativ kann der Zuschussempfänger die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts um den erhaltenen Zuschuss vermindern und von den so verminderten Anschaffungskosten abschreiben. Schließlich kann der Zuschussempfänger handelsrechtlich die Anschaffungskosten ungemindert zum Ansatz bringen und den erhaltenen Zuschuss in einem gesonderten Passivposten erfassen und zeitgerecht auflösen; letztere Variante ist steuerlich umstritten, vgl. z.B. Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 113 ff.; Küting, DStR 1996, S. 276 ff, 313 ff.; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 56 ff.; IDW HFA 1/1984, Wpg 1984, S. 612; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 71 ff; für eine Kürzung der Anschaffungskosten Knop W./Küting/Knop N. in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 03/2010, § 255 Rz. 70.

mit den vertraglichen Leistungspflichten besteht in diesen Fällen regelmäßig für den Zuschussempfänger kein Wahlrecht, den Zuschuss erfolgsneutral von den Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes abzusetzen⁸⁵⁴. Soweit die Leistung des Zuschussempfängers zeitraumbezogen ist, muss der Zuschussempfänger den erhaltenen Zuschuss im Rahmen eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens erfassen und über die Vertragslaufzeit auflösen. Der zuschussgebende Pächter bildet korrespondierend einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten⁸⁵⁵. Sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich stellt ein derartiger Zuschuss nach den Vorstellungen der Vertragsparteien für den Pächter eine weitere „Pachtleistung“ dar. Durch die Einbeziehung des geschaffenen Wirtschaftsguts in die Verpachtung gilt dies auch aus der Sicht des Verpächters. Der von der Rechtsprechung vereinzelt für verlorene Zuschüsse geforderte Ansatz eines gesonderten immateriellen Wirtschaftsguts⁸⁵⁶ kommt in diesen Fällen meines Erachtens nicht in Betracht.

Ein sogenannter verrechenbarer Zuschuss liegt vor, wenn explizit eine Verrechnung des Zuschusses mit anderen Leistungen des Zuschussgebers erfolgt. Typisch hierfür ist der sogenannte abwohnbare Baukostenzuschuss bei Mietverhältnissen⁸⁵⁷. Diese Art der Zuschüsse hat, soweit ersichtlich, im Rahmen der Praxis von Betriebspachtverhältnissen keine besondere Bedeutung. Hier ergibt sich die Einbeziehung der Leistung in die vertragstypische Austauschbeziehung – zeitraumbezogene Nutzungsüberlassung gegen Entgelt – bereits aus den vertraglichen Regelungen. So erfolgt auch in diesen Fällen eine bilanzielle Abgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten.

854 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 255 Rz. 61; Schubert/Gadek, Beck Bil-Komm., 10. Auflage, 2016, § 255 Rz. 124; IDW HFA 2/1996, Wpg 1996, S. 709; Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Auflage, 2016, § 6 Rz. 79.

855 Vgl. BFH vom 28.10.1980 VIII R 34/76, BStBl II 1981, S. 161; BFH vom 05.04.1984 IV R 96/82, BStBl II 1984, S. 552.

856 Vgl. z.B. BFH vom 26.06.1969 VI 239/65, BStBl II 1970, S. 35; weitere Nachweise bei Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 35. Auflage, 2016, § 5 Rz. 270 „Zuschüsse“; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 330 ff.

857 Vgl. S. 48 f.

Soweit ersichtlich ebenfalls ungebräuchlich sind bei Betriebsverpachtungen sogenannte Aufwands- oder Ertragszuschüsse. Diese werden in anderem Kontext ebenfalls meist durch die öffentliche Hand gewährt, um die Ertragssituation eines Auftragnehmers zu verbessern, beziehungsweise auf diesem Weg Beschäftigungsanreize zu geben⁸⁵⁸.

6. Sicherheitsleistungen

Wie oben ausgeführt, wird der Pächter häufig verpflichtet, bei Pachtbeginn eine Sicherheit zu leisten. Die bilanzielle Behandlung derartiger Leistungen wirft keine Probleme auf. Sie sind bei beiden Vertragsbeteiligten erfolgsneutral als sonstige Forderungen und sonstige Verbindlichkeiten zu erfassen.

858 Vgl. hierzu Küting, DStR 1996, S. 276 ff. (277) und 313; IDW HFA 2/1996, Wpg 1996, S. 709 Tz. 212, 312.

Teil 3 Zusammenfassung der wichtigsten Untersuchungsergebnisse

Die wichtigsten Ergebnisse der Untersuchung sollen zum Abschluss noch einmal thesenartig zusammengefasst werden.

Die Untersuchung hat im Ausgangspunkt gezeigt, dass die bilanzielle Behandlung von Betriebsverpachtungen sachgerecht in die bestehende Dogmatik schwebender Geschäfte eingebettet werden kann. Zwar bereiten Vermögensänderungen aus Eigentumsübertragungen, die auf vertragliche Verpflichtungen zurückgehen, hierbei besondere Probleme. Dennoch können auch sie mit dem Instrumentarium des schwebenden Dauerschuldverhältnisses bilanziell adäquat abgebildet werden. Dabei hat die Rechtsprechung die Weiterentwicklung der Dogmatik im Bereich der sogenannten Erfüllungsrückstände sachgerecht auf Betriebsverpachtungen übertragen und den ehemaligen Ansatz von Rückstellungen für selbständig bewertungsfähige Lasten durch den Ansatz von Rückstellungen für Erfüllungsrückstände ersetzt.

Die vorliegende Untersuchung hat weiterhin gezeigt, dass Betriebsverpachtungen in der Praxis aufgrund sehr unterschiedlicher Ausgangs- beziehungsweise Motivlagen abgeschlossen werden. Die Vertragspraxis der Betriebsverpachtung hat deshalb eine kaum überschaubare Zahl von Vertragsvarianten und -regelungen hervorgebracht. Insbesondere ist die Vertragspraxis von einer Vielzahl zum Teil grundlegend unterschiedlicher Vertragsmodelle geprägt. Dies gilt insbesondere für die Ausgestaltung der Eigentumszuordnung und der Zuweisung der Substanzerhaltungspflichten für das Anlage- und Umlaufvermögen zum Verpächter oder Pächter.

Die Bilanzierungspraxis hingegen ist weiterhin ausschließlich durch eine schon über 50 Jahre alte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt. Deren grundlegende Entscheidungen basieren auf Vertragsabreden, welche heute in der Praxis kaum noch anzutreffen sind. Auch der in diesem Zusammenhang relevante Begriff des sogenannten wirtschaftlichen Eigentums war im zeitlichen Nachlauf zu diesen Entscheidung Änderungen beziehungsweise Weiterentwicklungen unterworfen, ohne dass diese in den jüngeren Entscheidungen besondere Beachtung gefunden hätten.

Für die sachgerechte bilanzielle Abbildung von Betriebsverpachtungen mit Substanzerhaltungspflicht des Pächters ist die Trennung in bilanzielle Zuordnung der Vermögensgegenstände einerseits und die bilanzielle Berücksichtigung der Erhaltungspflicht andererseits, grundlegend.

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zum Bilanzvermögen des Verpächters bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach der Rechtsprechung ist sachgerecht. Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zum Bilanzvermögen des Pächters als dessen wirtschaftliches Eigentum durch die Rechtsprechung erscheint hingegen in diesem Vertragsmodell nicht sachgerecht. Vielmehr ist auch das Umlaufvermögen bei Substanzerhaltungspflicht des Pächters nach der hier vertretenen Meinung vom Verpächter zu aktivieren.

Die bilanzielle Berücksichtigung der vertraglichen Ansprüche und Verpflichtungen, insbesondere der Ersatzverpflichtungen und -ansprüche wird von der Dogmatik schwebender Dauerschuldverhältnisse dominiert. Dauerschuldverhältnisse stellen dabei uneingeschränkt schwebende Geschäfte im Sinne des Bilanzrechts dar.

Da schwebende Dauerschuldverhältnisse in der Bilanz grundsätzlich nicht gezeigt werden, kommt ein Ausweis einzelner Teilansprüche und -verpflichtungen aus Betriebsverpachtungen nur in den anerkannten Ausnahmefällen Vorleistungen, Erfüllungsrückstände und drohende Verluste in Betracht. Daneben bewirkt nur die Realisation nach Maßgabe des Realisationsprinzips einen gesonderten Ausweis einzelner Forderungen und Verbindlichkeiten.

Wegen der so vorgegebenen Behandlung schwebender Dauerschuldverhältnisse scheidet eine Aktivierung von Pachtrechten regelmäßig aus.

Ebenso wenig kommt eine gesonderte Berücksichtigung der Ersatzpflichten des Pächters in Form selbständig bewertbarer Lasten – wie früher von der Rechtsprechung angenommen – in Frage. Vielmehr ist die Verpflichtung zum Ersatz von Wirtschaftsgütern in Einklang mit der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich in Form einer Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu berücksichtigen, deren Höhe sich nach den tatsächlich zu erwarteten Ausgaben bemisst.

Die Vermögensänderungen, die sich aus vertraglichen Übereignungsverpflichtungen in Verbindung mit unterschiedlichen Wertigkeitsgraden der Wirtschaftsgüter ergeben können, sind in Form von sonstigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu erfassen. Insoweit ist der Behandlung durch die Rechtsprechung zuzustimmen.

Der gewinnrealisierende Ansatz von Erhaltungsansprüchen beim Verpächter stellt entgegen der ganz herrschenden Meinung in der Literatur keinen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar, sondern ist gerade Ausfluss des Realisationsprinzips bei Dauerschuldverhältnissen. Der diesbezüglichen bisherigen Behandlung durch die Rechtsprechung ist ebenfalls zuzustimmen. Dagegen ist das Aktivierungsverbot für Ansprüche auf Substanzerhaltung des Anlagevermögens durch die neueste Entscheidung IV R 29/12 des Bundesfinanzhofes abzulehnen.

Ebenso sind Vermögensmehrungen und -minderungen, die sich aus der Eigentumsübertragung von Umlaufvermögen ergeben, ergebniswirksam zu behandeln und stellen keinen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen sind sowohl auf der Beschaffungs- als auch Absatzseite der Unternehmung möglich. Wegen der konventionsbedingten Einheit von Vermögens- und Gewinnausweis kann auch bei der Objektivierung möglicher Drohverluste aus Beschaffungs-dauerschuldverhältnissen hilfsweise auf Beschaffungsmarktpreise abgestellt werden. Bei hinreichender Objektivierung möglicher Verluste kommt deshalb ein Ausweis drohender Verluste aus schwebenden Geschäften in der Handelsbilanz in Frage. Steuerlich steht der Passivierung das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG) entgegen.

Der Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes kommt im Zusammenhang mit dem Abschluss und der Durchführung einer Betriebsverpachtung regelmäßig nicht Betracht. Gleiches gilt für einen ggf. zu übernehmenden Auftragsbestand.

Bei Vereinbarung einer umsatz- bzw. gewinnabhängigen Pacht sind Ansprüche und Verpflichtungen uneingeschränkt zu aktivieren und passivieren, soweit diese sich auf ein bereits abgelaufenes Geschäftsjahr beziehen. Sind mehrere, zum Teil noch zukünftige Jahre von der Regelung umfasst scheidet eine Aktivierung aus, soweit zukünftige Jahre betroffen sind. Eine Verpflichtung ist hingegen unter sachgerechter Schätzung der zu erwartenden Ergebnisse der zukünftigen Jahre zu passivieren. Gleiches gilt für sogenannte Gewinngarantien des Verpächters gegenüber dem Pächter. Hier ist zudem zu berücksichtigen, dass das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG nicht eingreift, da die Verpflichtung des Verpächters regelmäßig nicht von der Erzielung eigener Gewinne abhängig ist.

Literaturverzeichnis

- Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart, 1995, inklusive Ergänzungsband 2001.
- Arndt, H.-W./Wiesbrock, M., Der unbestimmte Rechtsbegriff „Verlustrückstellung“ und die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung, DStR 2000, S. 718-723
- Aschfalk, B., Zur Bilanzierung des Substanzerhaltungsanspruches bei Verpächter und Pächter, FR 1968, S. 147–151
- Barth, K. Steuerliche Probleme der Betriebsaufspaltung, DB 1968, S. 814–821
- Bauer, H., Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss., Nürnberg, 1981
- Bauer, M., Geschäftswert, Kundenstamm und Wettbewerbsverbot im Steuerrecht, DB 1989, S. 1051-1055
- Baumbach, A./Hopt, K. J., Handelsgesetzbuch Kommentar, 36. Auflage, München, 2014
- Beck'scher Bilanzkommentar, München, 4. Auflage, 1999
- Beck'scher Bilanzkommentar, München, 10. Auflage, 2016
- Beisse, H., Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, StuW 1984, S. 1–14
- ders., Die Betriebsaufspaltung als Rechtsinstitut, Festschrift Ludwig Schmidt, München, 1993, S. 455-469
- Bentler, H., Das Gesellschaftsrecht der Betriebsaufspaltung, Baden-Baden, 1986
- Benz, S./Placke, K., Die gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4 f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, S. 2653-2660
- Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB, Haufe Bilanzkommentar, 6. Auflage, Freiburg/München/Berlin/Würzburg, Stand 09/2015
- Biener, H., Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei Dauerschuldverhältnissen, Festschrift Döllerer, Düsseldorf, 1988, S. 45–64

Birkholz, H., Zur Verpachtung von Betriebsanlagen und Betrieben im Steuerrecht, BB 1965, S. 1390–1393

Blümich, Loseblatt-Kommentar zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, München, Stand Oktober 2014

Brandmüller, G., Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, Heidelberg, 1994

ders., Betreibt ein Besitzunternehmen noch ein Handelsgewerbe?, BB 1976, S. 641–643

Büschgen, Praxishandbuch Leasing, 1. Auflage, München, 1998

Carlé, KöSDI 1987, S. 6852

Christiansen, A., Drohende Verluste aus Beschaffungsdauerschuldverhältnissen, DStR 1993, S. 1242–1246

Clausen, U., Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DStZ 1976, S. 371–380

Crezelius, G., Aktienrechtliches Eigentum, DB 1983, 2019–2023

ders., Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, Festschrift Döllerer, Düsseldorf, 1989, S. 81–95

ders., Entwicklungslinien bei Vermögens- und Unternehmensnachfolge (8. Generalthema), JbFSt 2010/11, S. 711–797

ders., „Einheitsbilanzierung“ bei Betriebsaufspaltung?, DB 2012, S. 651–654

Döllerer, G., Leasing — Wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, S. 535–540

Drenseck, W., Der Drittaufwand nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30.01.1995, DStR 1995, S. 509–515

Ehlers, E. A., Vermeidung der Realisierung stiller Reserven bei Betriebsbeendigung — zugleich ein Beitrag zur Problematik sogenannter Aufgangsgesellschaften, DStZ 1987, S. 557–564

Eisgruber, T., Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStR 1997, S. 522–529

Erhard, F., A-B-C der Rückstellungen und Rücklagen nach Handels- und Steuerrecht, Berlin, Bielefeld, München, 1977

Fischer, P., Wirtschaftliches Eigentum am Gebäude auf fremdem Grund und Boden, DStR 2001, S. 2014-2016

Flume, W., Die Frage der bilanziellen Behandlung von Leasing-Verhältnissen, DB 1973, S. 1661–1667

Friederich, H., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2. Aufl., Düsseldorf, 1976

Frotscher, Haufe Online-Kommentar zum Einkommensteuergesetz

Gelhausen, H.-F., Das Realisationsprinzip in Handel- und Steuerbilanz, Diss., Frankfurt a. M./ Bern/New York, 1985

Glade, A., Besondere Bilanzierungsfragen bei Betriebsaufspaltung, GmbHR 1981, S. 268–274

ders., Praxishandbuch der Rechnungslegung und Prüfung, Herne, 2. Auflage, 1995

Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, 2. Auflage, München, 2001

Grieger, Bilanzierung bei Betriebsverpachtung, BB 1965, S. 1386–1387

Groh, M., Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, StuW 1976, S. 32–42

Haarmann, W., Steuerprobleme bei Wertpapierleihe, Pensionsgeschäft, Sale-Buy-Back, Sale-Lease-Back, StbJb 2006/07, S. 253-267

Hartung, W., Zur Verlustrückstellung im Personalbereich, BB 1988, S. 2138–2144

Heddeus, Handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Drohverlustrückstellungen, 1997

Heißenberg, L., Einkommensteuerfragen bei Ehegattengrundstücken, KÖSDI 1996, S. 10598-10603 und 10650-10655

Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Köln, 21. Auflage, Stand 06/2016

Herzig, N., Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen, StbJb 1985/86, S. 61–112

ders./Teschke, M., Vorrang der Teilwertabschreibung vor der Drohverlustrückstellung, DB 2006, S. 576-581

ders./Briesemeister, S., Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, DB 2009, S. 926-931

Hübschmann/Hepp/Spitaler, Loseblatt-Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Köln, 1951/2013, Stand 06/2015

Hüffer, Aktiengesetz, Kommentar, 11. Auflage, München, 2014

Institut der Wirtschaftsprüfer, Zur Berücksichtigung von Finanzierungsleasing-Verträgen im Jahresabschluss des Leasing-Nehmers, Stellungnahme HFA 1/73, Wpg 1973, S. 101–102

Jacobs, O., Berechnung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1988, S. 238–247

Kessler, Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse, Stuttgart, 1992

Kleineidamm, H.-J., Ausgewählte steuerliche Probleme bei der Bewertung unternehmerischer Betätigung, StbJb 1979/80, S. 357–384

Knapp, L., Problematischer Leasing-Erlaß, DB 1971, 685–691

Knoppe, H., Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung, 7. Auflage, Düsseldorf, 1985

ders., Verpachtung eines Gewerbebetriebes, Heidelberger Musterverträge, Heft 32, 9. Auflage, Frankfurt a.M., 2005

Koch, H., Die Problematik des Niederstwertprinzips, Wpg 1951, S. 1–6 u. 31–35 u. 60–63

Kölner Handbuch der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung, 4. Aufl., Köln, 1979

Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 1. Auflage, 2011, Köln

Korn, K., Gelöste und ungelöste Einkommensteuerprobleme bei Praxisveräußerung, -einbringung und -verpachtung, DStR 1995, S. 961-967

Künkele, P./Zwirner, C., BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen?, DStR 2009, S. 1277-1283

Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Auflage, 2002; Stand 07/2016

Küting, K., Die Erfassung von erhaltenen und gewährten Zuwendungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß, DStR 1996, S. 276-280 und 313-316

ders./Kessler, H., Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStR 1998, S. 1937-1946

ders., Der Geschäfts- oder Firmenwert in der deutschen Konsolidierungspraxis, DStR 2008, S. 1795-1802

Kupsch, P., Zur Bilanzierung des Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten gem. § 156 Abs. 3 AktG und nach Artikel 41 4. EG-Richtlinie, Wpg 1980, S. 379-385

Lenski, E., Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und des Gewerbesteuerrechts, StbJb 1967/68, S. 267-304

Littmann, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 8. Auflage, Stuttgart, 1966

Loos, G., Die Behandlung von Wertänderungen von Pachtgegenständen im Betriebspachtvertrag, NJW 1963, S. 990-994

Manz, P., Verpächterwahlrecht und Fortführungsfiktion, DStR 2013, S. 1512-1515

Mittelbach, R., Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Auflage, Berlin/Herne, 1979

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2, 2. Auflage, München, 1985

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. Auflage, München, 2008

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Ergänzungsband, München, 1999

Münchener Vertragshandbuch, Band 1. Gesellschaftsrecht, München, 4. Auflage, 1996

Münchener Vertragshandbuch, Band 2. Handels- und Wirtschaftsrecht, München, 3. Auflage, 1993

Neufang, Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderungen am Beispiel der Mietereinbauten, INF 1998, S. 513-515

Offerhaus, K., Zur Bilanzierung von in Pension gegebenen Wirtschaftsgütern, BB 1983, S. 870–874

Oppenländer, F., Die Unternehmenspacht, Diss., Freiburg, 1974

Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 69. Auflage, München, 2010

Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 74. Auflage, München, 2015

Prietzl, Zur Einkommensteuerlichen Behandlung des Inventars bei Pachtverhältnissen in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 1942, S. 196-201

Rechtsformularbuch für das Unternehmen, München, 1987

Reiß, W., Bilanzierungsfragen bei Bauwerken auf fremdem Grund und Boden, DStZ 1980, S. 125–130

Rose, G., Die Rechnungsabgrenzung im Lichte der neueren Rechtsprechung des BFH, StbJb 1983/84, 141–168

Sarx, M., Aktuelles Problem der Verlustrückstellungen für Dauerschuldverhältnisse aus der Sicht der Handelsbilanz, Festschrift v. Wysocki, Düsseldorf, 1985, S. 91–109

Sauren, M., Die neue Rechtslage bei Mietereinbauten, DStR 1998, S. 706-709

Schäfer, W., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen, 2. Aufl., Düsseldorf, 1977

Schmidt, K., Zur „Identität“ von KG und Besitzgesellschaft, DB 1971, S. 2345–2347

ders., Zum gesellschaftsrechtlichen Status der Besitzgesellschaft bei der Betriebsaufspaltung, DB 1988, S. 897–899

Schmidt, L., In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft, DStR 1979, S. 671–679 u. 699–709

ders., Aussprache zum 4. Generalthema „Ertragsteuerliche Gestaltungsberatung zu Kernbereichen der Personengesellschaften, JbFfSt 1992/93, S. 222

ders., Einkommensteuergesetz Kommentar, 27. Auflage, München, 2008

ders., Einkommensteuergesetz Kommentar, 35. Auflage, München, 2016

Schneider, D., Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung? Anmerkung zum Teil „Gewinnermittlung“ des Gutachtens der Steuerreformkommission 1971, StuW 1971, S. 326–341

Schneider, Uwe, Vertragsrechtliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Probleme von Betriebspachtverträgen, Betriebsüberlassungsverträgen und Betriebsführungsverträgen, JbFSt 1982/83, S. 387-412

Schulze-Osterloh, J., Gläubiger- und Minderheitenschutz bei der steuerlichen Betriebsaufspaltung, ZGR 1983, S. 123–161

Schwarz, Haufe Online-Kommentar zur Abgabenordnung, Freiburg/München/Berlin/Würzburg, Stand 01/2015

Seckelmann, H., Verpachtung gewerblicher Betriebe im Steuerrecht, BB 1966, S. 893–895

Seeliger, R., Der Begriff des Wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart, 1962

Slotta, G., Die Entscheidung über die Betriebspacht beziehungsweise Betriebsverpachtung, Hamburg, 1986

Söffing, G., Geschäfts- oder Firmenwert, Festschrift Döllerer, 1988, S. 593-614

Soergel, Kommentar zum BGB mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 13. Auflage, Stuttgart, 2000 ff.

Solfrian, G., Das Ende der Betriebsverpachtung, Diss., Herne, 2000

Stibi, B./Fuchs, M., Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Konzeption des HGB – Auslegung und Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter dem Einfluss der IFRS?, DB 2009, Beilage 5, S. 9-15

Strahl, M., Wirtschaftliches Eigentum bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, FR 2003, S. 447-451

Strobl, E., Die Bewertung von Rückstellungen, Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., 1984, S. 195–218

Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Köln, 1. Auflage 2006, Stand 02/2016

Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, Bank- und Transportrecht, München, 1995

Vertrags- und Formularbuch zum Handels-, Gesellschafts-, und Bankrecht, München, 3. Auflage, 2007

Wassermeyer, F., Neues zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung — Konkretisiert sich die BFH-Rechtsprechung? StKongRep 1986, S. 69–85

Weber-Grellet, H., Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.01.1995 GrS 4/92, DB 1995, S. 2550-2560

ders., Grundfragen zur Zukunft der Gewinnermittlung, DB 2010, S. 2298-2304

Wehmeier, W., Verpachtung einer Steuerberater-Praxis, StB 2011, S. 272-281

Werndl, J., Das wirtschaftliche Eigentum, Wien, 1983

Westerfelhaus, H., Eingeschränkte Bilanzierungsfähigkeit des Substanzwerterhaltungsanspruches beim Verpächter, DB 1992, S. 2365-2367

ders., Zwei-Stufen-Ermittlung zum bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, DB 1995, S. 885-889

Woerner, L., Grundsatzfragen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, FR 1984, S. 489–496

ders., Passiverung schwebender Dauerschuldverhältnisse in der Bilanz des Unternehmers, StbJb 1984/85, S. 177–200

Urteilsverzeichnis

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Reichsfinanzhof			
RFH	30.01.1929	VI 517/28	RStBl 1929, 367
RFH	19.08.1931	VI A 1573/31	RStBl 1931, 925
RFH	25.10.1934	III A 313/34	RStBl 1935, 25
RFH	26.01.1937	I A 111/36	RStBl 1937, 503
RFH	24.03.1937	VI A 495/36	RStBl 1937, 939
RFH	09.02.1944	VI 254/43	RStBl 1944, 410
RFH	29.02.1940	III 265/38	RStBl 1940, 652
Bundesfinanzhof			
BFH	19.07.1955	I 149/54	BStBl III, 1955, 266
BFH	07.03.1957	IV 511/55 U	BStBl III 1957, 392
BFH	02.04.1957	I 53/56 U	BStBl III 1957, 273
BFH	01.09.1959	I 201/58 U	BStBl III 1959, 482
BFH	09.12.1960	IV 3/60 S	BStBl III 1961, 155
BFH	13.11.1963	GrS 1/63 S	BStBl III 1964, 124
BFH	11.11.1964	I 38/62 U	BStBl III 1966, 53
BFH	02.11.1965	I 51/61 S	BStBl III 1966, 61
BFH	30.11.1965	I 70/60 S	BStBl III 1965, 51
BFH	21.12.1965	IV 228/64 S	BStBl III 1966, 147
BFH	06.07.1966	VI 124/65	BStBl III 1966, 584
BFH	21.02.1967	IV 263/65	BStBl III 1966, 311
BFH	23.11.1967	IV 123/63	BStBl III 1968, 176
BFH	01.08.1968	I 206/65	BStBl II 1969, 66
BFH	26.06.1969	VI 239/65	BStBl II 1970, 35
BFH	26.01.1970	IV R 144/66	BStBl II 1970, 264
BFH	02.03.1970	GrS 1/69	BStBl II 1970, 382

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	18.11.1970	I 133/64	BStBl II 1971, 133
BFH	17.02.1971	I R 121/69	BStBl II 1971, 391
BFH	06.08.1971	III R 9/71	BStBl II 1971, 677
BFH	22.03.1973	IV R 46/69	BStBl II 1973, 581
BFH	28.08.1974	I R 66/72	BStBl II 1975, 56
BFH	19.02.1975	I R 28/73	BStBl II 1975, 480
BFH	26.02.1975	I R 32/73	BStBl II 1975, 443
BFH	26.05.1975	I R 80/74	BStBl II 1976, 622
BFH	26.06.1975	IV R 59/73	BStBl II 1975, 700
BFH	26.06.1975	IV R 122/71	BStBl II 1975, 885
BFH	19.02.1976	IV R 179/72	BStBl II 1976, 415
BFH	28.10.1976	IV R 76/72	BStBl II 1977, 73
BFH	09.02.1977	I R 130/74	BStBl II 1977, 412
BFH	17.03.1977	IV R 218/72	BStBl II 1977, 595
BFH	16.11.1977	I R 83/75	BStBl II 1978, 386
BFH	19.01.1978	IV R 153/72	BStBl II 1978, 262
BFH	21.02.1978	VIII R 148/73	BStBl II 1978, 345
BFH	12.04.1978	I R 136/77	BStBl II 1978, 494
BFH	31.10.1978	VIII R 183/75	BStBl II 1979, 399
BFH	16.11.1978	IV R 160/74	BStBl II 1979, 138
BFH	14.12.1978	IV R 106/75	BStBl II 1979, 300
BFH	07.08.1979	VIII R 153/77	BStBl II 1980, 181
BFH	13.05.1980	VIII R 128/78	BStBl II 1981, 299
BFH	21.10.1980	VIII R 190/78	BStBl II 1981, 160
BFH	28.10.1980	VIII R 34/76	BStBl II 1981, 161
BFH	29.10.1981	IV R 138/78	BStBl II 1982, 381
BFH	29.07.1982	IV R 49/78	BStBl II 1982, 650
BFH	19.01.1983	I R 84/79	BStBl II 1983, 412
BFH	21.04.1983	IV R 80/80	BStBl II 1983, 617
BFH	13.12.1983	VIII R 90/81	BStBl II 1984, 474
BFH	05.04.1984	IV R 96/82	BStBl II 1984, 552
BFH	12.04.1984	IV R 112/81	BStBl II 1984, 554
BFH	06.12.1984	IV R 212/82	BStBl II 1985, 391

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	25.07.1984	GrS 4/82	BStBl II 1984, 751
BFH	29.11.1984	IV R 258/82	BStBl II 1986, 431
BFH	06.12.1984	IV R 212/82	BStBl II 1985, 391
BFH	27.02.1985	I R 235/80	BStBl II 1985, 456
BFH	25.04.1985	IV R 36/82	BStBl II 1985, 622
BFH	30.01.1986	IV R 130/84	BStBl II 1986, 399
BFH	25.02.1986	VIII R 377/83	BStBl II 1986, 465
BFH	21.05.1986	I R 190/81	BStBl II 1986, 815
BFH	20.08.1986	I R 152/86	BFH/NV 1987, 471
BFH	18.11.1986	VIII R 301/83	BStBl II 1987, 261
BFH	05.02.1987	IV R 105/84	BStBl 1987, 448
BFH	26.02.1987	IV R 325/84	BStBl II 1987, 772
BFH	27.03.1987	III R 214/83	BFH/NV 1987, 578
BFH	17.09.1987	III R 201/84	BStBl II 1988, 488
BFH	26.10.1987	GrS 2/86	BStBl II 1988, 348
BFH	17.11.1987	VIII R 348/82	BStBl II 1988, 430
BFH	16.12.1987	I R 68/87	BStBl II 1988, 338
BFH	22.04.1988	III R 104/85	BFH/NV 1989, 18
BFH	22.11.1988	VIII R 62/85	BStBl II 1989, 359
BFH	01.02.1989	VIII R 361/83	BFH/NV 1989, 778
BFH	30.03.1989	I R 130/85	BFH/NV 1989, 780
BFH	20.06.1989	VIII R 100/86	BFH/NV 1990, 102
BFH	26.07.1989	I R 49/85	BFH/NV 1990, 442
BFH	24.01.1990	I R 157/85	BStBl II 1990, 639
BFH	10.04.1990	VIII R 170/85	BFH/NV 1991, 226
BFH	22.05.1990	VIII R 120/86	BStBl II 1990, 780
BFH	12.09.1991	IV R 14/89	BStBl II 1992, 134
BFH	03.12.1991	VIII R 88/87	BStBl II 1993, 89
BFH	09.07.1992	IV R 115/90	BStBl II 1992, 948
BFH	02.12.1992	I R 46/91	BStBl II 1993, 109
BFH	28.07.1993	I R 88/92	BStBl II 1994, 164
BFH	30.01.1995	GrS 4/92	BStBl II 1995, 281
BFH	20.09.1995	X R 225/93	BStBl II 1997, 320

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	25.10.1995	I R 104/94	BFH/NV 1996, 124
BFH	21.11.1995	VIII B 40/95	BFH/NV 1996, 405
BFH	23.11.1995	IV R 34/94	BFH/NV 1996, 398
BFH	05.03.1996	IV B 78/95	BFH/NV 1996, 735
BFH	15.10.1996	VIII R 44/94	BStBl II 1997, 533
BFH	17.04.1997	VIII R 2/95	BStBl II 1998, 388
BFH	19.06.1997	IV R 16/95	BStBl II 1997, 808
BFH	23.07.1997	GrS 2/93	BStBl II 1997, 735
BFH	31.07.1997	III R 247/94	BFH/NV 1998, 215
BFH	19.11.1997	X R 78/94	BStBl II 1998, 59
BFH	17.02.1998	VIII R 28/95	BStBl II 1998, 505
BFH	18.06.1998	IV R 56/97	BStBl II 1998, 735
BFH	20.01.1999	IV B 99/98	BFH/NV 1999, 1073
BFH	28.03.2000	VIII R 13/99	BStBl II 2000, 612
BFH	07.08.2000	GrS 2/99	BStBl II 2000, 632
BFH	15.02.2001	III R 130/95	BFH/NV 2001, 1041
BFH	29.03.2001	IV R 88/99	BStBl II 2002, 791
BFH	05.09.2001	I R 107/00	BStBl II 2002, 134
BFH	13.12.2001	III R 21/98	BStBl II 2002, 310
BFH	14.05.2002	VIII R 30/98	BStBl II 2002, 741
BFH	18.12.2002	I R 11/02	BStBl 2003, 400
BFH	25.06.2003	X R 72/98	BFH/NV 2003, 1371
BFH	28.08.2003	IV R 20/02	BStBl II 2004, 10
BFH	18.09.2003	X R 54/01	BFH/NV 2004, 474
BFH	04.05.2004	XI R 43/01	BFH/NV 2004, 1397
BFH	18.08.2005	IV R 9/04	BStBl II 2006, 581
BFH	07.09.2005	VIII R 1/03	BStBl II 2006, 298
BFH	29.03.2007	IX R 14/06	BFH/NV 2007, 1471
BFH	11.10.2007	X R 39/04	BStBl II 2008, 220
BFH	23.08.2008	IV B 38/08	BFH/NV 2008, 1442
BFH	06.11.2008	IV R 51/07	BStBl II 2009, 303
BFH	19.03.2009	IV R 45/06	BStBl II 2009, 902
BFH	18.08.2009	X R 20/06	BStBl II 2010, 222

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	16.12.2009	I R 102/08	BFH/NV 2010, 517
BFH	25.02.2010	IV R 2/07	BStBl II 2010, 670
BFH	26.08.2010	I R 17/09	BFH/NV 2011, 143
BFH	02.07.2014	I R 46/12	DStR 2014, 1961
BFH	12.02.2015	IV R 29/12	DStR 2015, 811
BFH	16.04.2015	I R 2/12	BFH/NV 2014, 1813

Finanzgerichte

FG Münster	26.08.2002	9 K 1618/98 K	EFG 2002, 1582
FG Münster	01.02.2008	9 K 236/03	EFG 2008, 1449
FG Rheinland-Pfalz	18.11.2002	5 K 1468/01	EFG 2003, 289
FG Niedersachsen	18.03.2004	6 K 18/00	EFG 2004, 1428
FG Schleswig-Holstein	06.06.2009	1 K 61/08	EFG 2009, 1453
FG Köln	27.06.2012	15 K 3929/10	EFG 2012, 2091
Hessisches FG	10.02.2016	4 K 1648/14	EFG 2016, 761

Bundesgerichtshof

BGH	05.11.1953	IV Z R 95/53	BGHZ 11, 37
BGH	11.11.1953	II Z R 181/52	BGHZ 10, 391
BGH	14.01.1969	VI Z R 191/67	WM 1969, 475
BGH	21.10.1970	VIII Z R 63/69	BGHZ 54, 347
BGH	20.10.1976	VIII Z R 51/75	WM, 1976, 1277
BGH	26.4.1978	VIII Z R 236/76	BGHZ 71, 243
BGH	25.07.1980	VIII Z R 260/79	BGHZ 77, 301
BGH	30.10.1984	VIII A Z R 1/84	BGHZ 92, 363
BGH	9.10.1985	VIII Z R 217/84	BGHZ 96, 103
BGH	16.12.1985	II Z R 38/85	BB 1986, 635
BGH	16.05.1986	II Z R 11/86	GmbHR 1986, 347
BGH	09.07.1986	VIII Z R 232/85	NJW 1986, 2848
BGH	16.03.1988	VIII Z R 184/87	NJW 1988, 1778
BGH	06.11.1995	II ZR 164/94	DStR 1996, 187
BGH	12.01.1998	II ZR 82/93	BB 1998, 635

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesarbeits- gericht			
BAG	29.10.1975	5 AZR 444/74	DB 1976, 391
BAG	25.02.1981	5 AZR 991/75	DB 1981, 1140
BAG	18.03.1999	8 AZR 159/98	NJW 1999, 2461



University
of Bamberg
Press

Die Arbeit befasst sich mit den grundlegenden Bilanzierungsfragen bei Betriebsverpachtungen. Ausgehend von den in der Vertragspraxis anzutreffenden Regelungen erfolgt eine systematische Ableitung aller relevanten Regelungsvarianten. Für diese werden im weiteren Fortgang die jeweils zutreffende bilanzielle Abbildung abgeleitet und auf Übereinstimmung mit der Behandlung in Literatur und Rechtsprechung geprüft.



ISBN 978-3-86309-506-2



www.uni-bamberg.de/ubp/