

§ 1 Einleitung

A. Thematik und Zielsetzung der Untersuchung

Die Betriebsverpachtung ist ein Institut der Rechtsprechung¹ und basiert auf keiner gesetzlichen Grundlage, sondern auf einer Vielzahl von höchstrichterlichen Einzelurteilen. So mußten sich seit dem Beginn der Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung die höchsten Finanzgerichte bereits in über einhundert Entscheidungen² mit den sie betreffenden Problemen auseinandersetzen. Aufgrund der Flut von Einzelproblemen, die sich im Rahmen der Verpachtung eines Gewerbebetriebs ergeben haben, ist es verständlich, daß im folgenden nur ausgewählte Problemstellungen untersucht werden können. Daher kann der Anspruch dieser Arbeit nicht in der Lösung aller Unklarheiten liegen, die sich im Rahmen der Betriebsverpachtung ergeben. Die behandelten Themengebiete sollen jedoch die Schwerpunkte umfassen, die die Konstruktion der Betriebsverpachtung als außergewöhnlich und einzigartig im Steuerrecht erscheinen lassen.

Im Vergleich zum Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung wird die Betriebsverpachtung durch das Schrifttum eher stiefmütterlich behandelt, obwohl sie sich in der Art der Grundprobleme und der Anzahl der Detailschwierigkeiten ähneln. Der Grund dafür liegt in der im Vergleich zur Betriebsaufspaltung steuerbegünstigenden Wirkung³ der Betriebsverpachtung. So übernimmt das Schrifttum gerne die Aufgabe, sich schützend für die Belange des Steuerpflichtigen einzusetzen. Im Fall der Betriebsaufspaltung zeigt sich dies in der seit dem Bestehen des Rechtsinstituts ablehnenden Beurteilung der Gewerbesteuerpflicht.⁴ Für die Betriebs-

¹ BFH vom 2.11.1965, BStBl. III 1966, 61, 63; FG Nürnberg vom 13.12.1994, I 259/93, n. v., rkr.; FG Münster vom 7.8.1990 XII 3620/89, EFG 1991, 271, rkr.; BITZ in LITMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 29; FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 158; PAUS, DStZ 1993, 278, 279; ders. DStZ 1986, 354; PRESTING, FR 1992, 425, 427; L. SCHMIDT, FR 1991, 452; STAHL, KÖSDI 1989, 7743; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 43, S. 468.

² Vgl. Rechtsprechungsverzeichnis, S. XXIX ff.

³ CREZELIUS, StuW 1981, 117, 124.

⁴ U. a. BARTH, Festschrift für Paulick, S. 277 ff.; ders., BB 1985, 1861; ders., DB 1985, 510 ff.; ders., DB 1968, 814 ff.; ders., BB 1972, 1359 ff., ders. BB 1985, 648; CREZELIUS, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 29, S. 403 ff.; FELIX, DStZ 1984, 575 ff.; IRMLER, BB 1985, 1127 ff.; KNOBBE-KEUK, StbJb 1980/81, 335 ff.;

verpachtung stellt sich aufgrund der steuerbegünstigenden Wirkungsweise eine solche Aufgabe nicht. Es hat den Anschein, als könne die beinahe⁵ stillschweigende Duldung der Betriebsverpachtung damit begründet werden, daß die Gestaltung ihren Zweck erfüllt.⁶

Mit Einführung des „Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002“⁷ wurden weitgehende Gesetzesänderungen wirksam, die künftige Umstrukturierungen im Bereich der Personengesellschaften erheblich behindern können.⁸ Zu diesen Änderungen gehört auch die neu eingefügte Vorschrift des § 6 Abs. 6 EStG – neu –, die sich u. a. für die Begründung einer Betriebsaufspaltung als problematisch erweist. Für die Betriebsverpachtung hingegen könnte hiermit die Möglichkeit einer „Renaissance“⁹ des Rechtsinstituts verbunden sein. War es nämlich bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 1998 noch möglich, eine Betriebsaufspaltung ohne Aufdeckung der stillen Reserven und damit steuerneutral zu gründen, ist dies zukünftig ausgeschlossen. Vor Inkrafttreten der Gesetzesänderungen gehörte es zur üblichen steuerlichen Praxis, eine Betriebsaufspaltung dadurch zu erzielen, daß neben einer bereits bestehenden Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft gegründet wurde, in die anschließend unter Gewährung von Gesellschaftsrechten alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Anlagevermögens zu Buchwerten übertragen wurden.¹⁰ Im Extremfall, dem sog. „Steuerberatermodell“¹¹, beschränkte sich die Betriebsaufspaltung auf die Verpachtung des Grundvermögens und eines eventuell vorhandenen Geschäfts- oder Firmenwerts. Die Besitzpersonengesellschaft blieb weiterhin Eigentümerin der überlassenen Pachtgegenstände und verpachtete diese an die Betriebskapitalgesellschaft.¹²

dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X, S. 866; LITTMANN, DStR 1973, 391 ff.; ROELLECKE, Festschrift für Duden, S. 481 ff.; SÖFFING, KÖSDI 1984, 5756, 5762 ff.; STEHLE, FR 1985, 63, 65 ff.; VOGEL, JbFStR 1978/79, 34, 43 f.; WOERNER, BB 1984, 1213.

⁵ Abl. PAUS, FR 1989, 289 ff.; krit. CREZELIUS, StuW 1981, 117 ff.

⁶ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 794.

⁷ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998; BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999.

⁸ HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565, 572.

⁹ STRAHL, FR 1999, 628, 639.

¹⁰ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 42, S. 90 f.; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1467, S. 410.

¹¹ DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1467, S. 410.

¹² CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 42, S. 90 f.

Entsprechend dem Willen und dem Wortlaut des Gesetzgebers¹³ ist ab dem Veranlagungszeitraum 1999 eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Begründung einer Betriebsaufspaltung unter Beteiligung einer Betriebskapitalgesellschaft nicht mehr steuerneutral möglich.¹⁴ Der Normgeber begründet seine Auffassung damit, daß es sich bei einer Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Rahmen der eigentlichen Betriebsaufspaltung mit einer Betriebskapitalgesellschaft um einen Tausch bzw. tauschähnlichen Vorgang¹⁵ handelt, der einen „normalen Veräußerungsvorgang“¹⁶ darstellt.¹⁷ Werden daher zukünftig Wirtschaftsgüter auf dem Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen, ist dies gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG – neu - nur noch mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts möglich. Dies hat zur Folge, daß die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen werden müssen.¹⁸

Um diese aus Sicht des Steuerpflichtigen negativen steuerlichen Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern auszuschließen und um auch künftig die Betriebsaufspaltung als Instrument der Steuergestaltung einsetzen zu können, plädiert das Schrifttum im Zusammenhang mit einer Begründung einhellig für eine Verpachtung des ganzen Gewerbebetriebs.¹⁹ Bei diesem sog. „Betriebsverpachtungsmodell“²⁰, bei dem neben der Verwirklichung einer Betriebsverpachtung²¹ auch die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung²² gegeben sind, wird der neu gegründeten Betriebskapitalgesellschaft lediglich das Vorratsvermögen zum gemeinen Wert veräußert.²³ Das gesamte Anlagevermögen verbleibt vollständig bei

¹³ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 239.

¹⁴ NEUFANG, DB 1999, 64, 66; HOFFMANN, GmbHR 1999, 452.

¹⁵ Zur Unterschied zwischen Tausch und tauschähnlicher Vorgang bei HOFFMANN, GmbHR 1999, 452, 454 f.

¹⁶ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 239.

¹⁷ HOFFMANN, GmbHR 1999, 452, 454 f.

¹⁸ NEUFANG, DB 1999, 64, 66.

¹⁹ HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565, 573; NEUFANG, DB 1999, 64, 67; STRAHL, FR 1999, 628, 637.

²⁰ L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 877 a.

²¹ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

²² BFH vom 8.11.1971, BStBl. II 1972, 63, 65; BFH vom 21.1.1999, HFR 1999, 477; L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 800 ff.

²³ NEUFANG, DB 1999, 64, 67.

der Besitzpersonengesellschaft, die es insgesamt verpachtet. Um jedoch dem „Steuerberatermodell“ zu gleichen, das früher bereits bei Begründung steuerneutral erreicht werden konnte, werden die während des Verpachtungszeitraums notwendigen Ersatz- und Neuinvestitionen ausschließlich durch die Betriebskapitalgesellschaft vorgenommen.²⁴ Da nämlich die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens dem laufenden Werteverzehr unterworfen sind und verbrauchte Wirtschaftsgüter nicht ersetzt werden, „schrumpft“ der Wert des verpachteten Vermögens. In gleicher Weise ist der jährliche Pachtzins zu reduzieren.²⁵ Letztlich sind nur noch das Grundvermögen und ein eventuell existierender Geschäfts- oder Firmenwert als nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu Buchwerten vorhanden. Entsprechend der Zielsetzung bleibt lediglich eine Betriebsaufspaltung zurück, da, wie im weiteren noch zu zeigen ist, die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung nicht mehr gegeben sind.²⁶ Dieses sog. „Schrumpfungsmodell“²⁷ i. V. m. einer Betriebsverpachtung wird in der aktuellen Literatur einhellig als Ausweg vorgeschlagen, um die Anwendung des § 6 Abs. 6 EStG - neu – im Rahmen der Begründung einer Betriebsaufspaltung zu umgehen und um die Folgen einer Aufdeckung der stillen Reserven auszuschließen. Faktisch wird durch dieses Modell eine Buchwertfortführung erzielt. Daher wird in Zukunft mit einem vermehrten Einsatz der Betriebsverpachtung zu rechnen sein. Allein aus diesem Grund erscheint es als sinnvoll, sich eingehender mit diesem Rechtsinstitut zu befassen.

Die bis heute im Grunde genommen gültige Rechtsprechung basiert im wesentlichen auf einem Urteil²⁸ des Großen Senats aus dem Jahre 1963. In dieser Entscheidung revidierte der BFH seine bis dahin langjährige Rechtsprechung zur Verpachtung eines Gewerbebetriebs. Die in der heutigen Literatur zur Betriebsverpachtung einhellig vertretene Auffassung weist zwar stets auf die

²⁴ PELKA, FR 1987, 321, 329; HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565, 573.

²⁵ NEUFANG, DB 1999, 64, 67.

²⁶ NEUFANG, StBp 1988, 268, 271; STAHL, KÖSDI 1989, 7743, 7747 f.; STRAHL, FR 1999, 628, 637; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 714.

²⁷ NEUFANG, DB 1999, 64, 67; HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565, 573; STRAHL, FR 1999, 628, 637; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, Rz. 1466, S. 409; RICHTER, Kölner Hdbch. Betriebsaufspaltung, Tz. 993; PELKA, FR 1987, 321, 329.

²⁸ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124.

Problembereiche, die sich aus der Entscheidung des BFH ergeben, hin. Es wird jedoch zugleich auch immer auf den zwingenden Handlungsbedarf durch die Rechtsprechung verwiesen, um den mit der Verpachtung verbundenen vermeintlich unbilligen Besteuerungsfolgen²⁹ entgegenzuwirken. Gleichzeitig wird die durch den Normengeber verfolgte gesetzliche Lösung als mißlungen abqualifiziert³⁰ und übergangen. Daher mangelt es bislang an einer konstruktiven Alternativlösung zur bestehenden Rechtsprechung durch das Schrifttum.

Vor diesem Hintergrund kann es also Intention dieser Arbeit nur sein, einen neuen Lösungsansatz vorzustellen. Der im folgenden zu entwickelnde Reformvorschlag verfolgt den Anspruch, nicht nur eine Lösung zu bieten, die dem Primat der wirtschaftlichen Notwendigkeit dient, sondern auf Grundlage der gesetzlichen Vorschriften ein in sich schlüssiges Bild darzustellen, das insgesamt mit der Systematik und auch mit den Prinzipien des Steuerrechts im Einklang steht.

²⁹ LADEMANN, EStG, § 16 Anm. 148; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; Der RFH vom 9.12.1931, RStBl. 1932, 625, spricht von bedenklichen Folgerungen.

³⁰ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793.

B. Vorgehensweise der Untersuchung

Der erste Schritt der Untersuchung befaßt sich eingehend mit einer Vorstellung des aus höchstrichterlicher Sichtweise notwendigen Handlungsbedarfs. Hieran schließen sich die steuerlichen Wirkungsweisen und Nebeneffekte des Rechtsinstituts an. In den dann folgenden Schritten ist der Lösungsansatz³¹ des BFH aus dem Jahre 1963 bzw. 1984 Objekt der Analyse. Ausgehend von einer verfassungsrechtlichen Beurteilung der Betriebsverpachtung, wobei einerseits die Gesetzmäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 GG) insbesondere die Rechtssicherheit und andererseits die Gleichmäßigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) der Besteuerung im Schwerpunkt der Untersuchungen liegen, wird im Anschluß daran auf der Basis des einfachen Rechts die Einhaltung der Systematik und die Wahrung der Prinzipien des Einkommensteuerrechts hinterfragt. Um jedoch eine Vorstellung von einer systemgerechten und prinzipientreuen Lösung zu erhalten, werden im folgenden Überlegungen darüber angestellt, wie der Normengeber aus seiner Sicht unbillige Besteuerungsfolgen üblicherweise zu lösen versucht. Neben den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen, an die eine kodifizierte Lösung anknüpft, ist besonderer Wert darauf zu legen, was aus der Sicht des Gesetzgebers als unbillig und demzufolge schützenswert erscheint. Die Schlußfolgerungen, die aus diesen Analysen gezogen werden, können direkt mit der Betriebsverpachtung verglichen und auf diese angewandt werden. Zudem lassen sich die durch die Rechtsprechung angeführten Argumente, die zwingend für deren Lösungsansatz sprechen, einer näheren Untersuchung unterziehen und auf ihre Stichhaltigkeit prüfen. Das Verständnis des Gesetzgebers auf der einen und der Rechtsprechung auf der anderen Seite über den Begriff der ungerechtfertigten und unbilligen Besteuerungsfolgen läßt Rückschlüsse auf die Rechtfertigung eines tatsächlichen Handlungsbedarfs im Rahmen der Betriebsverpachtung zu. Die Resultate dieser Untersuchungen lassen die Notwendigkeit eines Reformvorschlags deutlich werden. Ein potentieller Lösungsvorschlag muß den aus den Ergebnissen abgeleiteten Anforderungen entsprechen. Dabei können die so erarbeiteten Prüfkriterien für eine spätere Kontrolle eines Reformvorschlags herangezogen werden. Zur Ver-

deutlichung der Besonderheiten, die die Betriebsverpachtung ausmachen, soll diese gegenüber verwandten Rechtsinstituten und Normen abgegrenzt werden. Den Abschluß der Arbeit bildet ein eigener Reformvorschlag, der dem selbst gestellten Anforderungskatalog entsprechen muß.

³¹ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.