

§ 7 Reformvorschlag

A. Notwendigkeit eines Reformvorschlags

Die systemorientierten Untersuchungen zum Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung haben gezeigt, daß die derzeitige Rechtsprechung zum einen nicht mit den tragenden Grundprinzipien der Einkommensbesteuerung im Einklang steht und zum anderen eines in sich geschlossenen Steuersystems entbehrt. Der Grund liegt in der Kombination gegensätzlicher Tatbestände mit dem Ziel, die sich jeweils aus den Einzeltatbeständen ergebenden negativen steuerlichen Konsequenzen insgesamt auszuschließen. So ist für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs versucht worden, den steuerrechtlichen „Spagat“ zwischen der Umgehung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) einerseits und der Betriebsfortführung ohne eine Gewerbesteuerpflicht (§ 2 GewStG) andererseits zu konstruieren. Dabei wurde die rechtliche Natur der Verpachtung als reine Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO), die dem privaten Bereich zugehörig ist, einkommensteuerlich vollständig ignoriert. Hingegen wurde gerade die vermögensverwaltende Tätigkeit des Verpächters als nicht mehr werbende Tätigkeit für die fehlende Gewerbesteuerpflicht herangezogen.

Um diesem künstlich gewachsenen Gebilde gerecht zu werden, kommt es zu einer Anhäufung von höchstrichterlichen Urteilen, die auf den Einzelfall bezogen, systematisch begründet und überzeugend sind. In ihrer Gesamtheit jedoch sind diese Entscheidungen widersprüchlich und entbehren damit einer steuerlichen Systematik.

Zudem liegt die Ursache der Sonderbehandlung der Betriebsverpachtung in der nur aus Sicht des BFH als unbillig empfundenen Besteuerung der stillen Reserven, die aus einer angenommenen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) resultieren könnte. Der Vergleich von verschiedensten kodifizierten Billigkeitstatbeständen mit der Situation zu Verpachtungsbeginn hat ergeben, daß der Normengeber in der Besteuerung der durch die Betriebsverpachtung verwirklichten Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) keine Unbilligkeit sieht. Damit stellt sich für diesen nicht die Notwendigkeit eines Einschreitens durch eine Son-

derregelung. Wenn sich die Rechtsprechung dennoch auf den Gesetzgeber beruft, ist dies unbegründet.

Hieraus ergibt sich die zwingende Forderung nach einem Reformvorschlag.

B. Entwicklung eines Anforderungskatalogs für einen Reformvorschlag

Grundsätzlich muß die Betriebsverpachtung den durch die Verfassung zugesicherten Rechten entsprechen. Dies bedeutet im Hinblick auf das Gesetzmäßigkeitsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG), daß der Lösungsvorschlag hinreichend bestimmt sein muß. So müssen die Tatbestände, die zu einer Betriebsverpachtung führen, und die Rechtsfolgen klar formuliert und eindeutig verständlich sein. Zusätzlich darf der durch Art. 3 Abs. 1 GG zugesicherte Gleichheitsgrundsatz keine Beeinträchtigung erfahren.

Auf Basis des einfachen Rechts ist darauf zu achten, daß dem Wortlaut und der Systematik des Steuerrechts, im besonderen des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts Rechnung getragen wird und Widersprüchlichkeiten abgelehnt werden. Daneben muß ein Reformvorschlag den Prinzipien des Steuerrechts entsprechen. Auch müssen die bei der aktuellen Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung bereits aufgezeigten und gerügten Probleme durch den Reformvorschlag ausgeschlossen sein. Im einzelnen sollten nachfolgende Anforderungen erfüllt werden:

- Für eine Betriebsaufgabe ist die bestehende einkommensteuerrechtliche Vorschrift des § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) anzuwenden. Neue, dem Einkommensteuerrecht fremde Betriebsaufgabetatbestände sind grundsätzlich auszuschließen.
- Die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung sind klar und deutlich zu bestimmen. Dies gilt auch für die Ablehnung einer Betriebsverpachtung.
- Die Verwirklichung von Tatbeständen und die sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen sind auf die tatsächlichen Lebensumstände und nicht an fingierten Konstrukten und vagen Absichten auszurichten. Die Befugnisse der Finanzverwaltung sind entsprechend der gesetzlichen Rahmenbedingungen auszulegen, um dieser im Falle eines drohenden Gestaltungsmissbrauchs eine Handhabe zur Verfügung zu stellen.

- Im Rahmen der Einkunftsqualifikation müssen durch den Lösungsansatz die einkommen- und gewerbesteuerlichen Grundsätze angewandt werden. Dabei sollte die Zuordnung der Einkünfte nicht nur innerhalb des jeweiligen Einzelgesetzes schlüssig sein. Der Reformvorschlag sollte insgesamt ein geschlossenes Bild bieten.

- Auf das Verpächterwahlrecht ist aufgrund erheblicher Fragwürdigkeiten und Widersprüchlichkeiten, aber auch aus Gründen mangelnder steuerlicher Praktikabilität zu verzichten.

- Der Geschäfts- oder Firmenwert ist entsprechend den bereits früher getroffenen höchstrichterlichen Beurteilungen einheitlich zu behandeln, um eine Harmonisierung herzustellen.

Letztlich kann ein Lösungsansatz nur darauf abzielen, die Betriebsverpachtung in das Steuerrecht schlüssig zu integrieren. Diese an einen Reformvorschlag zu richtenden Forderungen können gleichzeitig auch als Maßstab herangezogen werden, um alternative Reformvorschläge hinsichtlich der Verwirklichung dieser Anforderungen zu überprüfen.

C. Abgrenzung zu verwandten Rechtsinstituten und Normen

Im folgenden werden gesetzliche Regelungen und weitere Rechtsinstitute vorgestellt, die durch Ähnlichkeiten mit der Betriebsverpachtung auffallen. Da Gemeinsamkeiten zwischen diesen und der Betriebsverpachtung bestehen, könnte leichtfertig der Schluß gezogen werden, die Unterschiede zugunsten eines ähnlichen Lösungsansatzes außer acht zu lassen, um dadurch der Betriebsverpachtung einen Platz innerhalb des Steuersystems zu verschaffen.

Die vorgestellten Normen und Rechtsinstitute verfügen jedoch über so gravierende Unterschiede, die zu einer abweichenden Beurteilung führen müssen und die daher eine differenzierte Behandlung notwendig werden lassen. Diese Unterschiede gilt es im folgenden aufzuzeigen.

I. Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung

Der BFH legt in seinem Urteil¹²⁰⁸ vom 27. Februar 1985 fest, daß die Betriebsverpachtung eine „bloße Betriebsunterbrechung“ ist. Die Literatur kennt als typische Beispiele für eine Betriebsunterbrechung¹²⁰⁹ die Saisonbetriebe¹²¹⁰ sowie Gewerbetreibende, die ihrem Gewerbe aus „besonderen Gründen“¹²¹¹ nicht nachgehen können. Einen Sonderfall der Betriebsunterbrechung bildet dabei die Betriebsverlegung.¹²¹² Eine charakteristische Voraussetzung¹²¹³, die an alle Formen der Unterbrechung gestellt wird, ist die Unternehmensidentität. Der Betrieb muß in gleicher oder ähnlicher Art nach dem Unterbrechungszeitraum wieder aufgenommen werden können, um als wirtschaftlich identisch bezeichnet werden zu können.¹²¹⁴ Dies schließt auch die Möglichkeit ein, daß sich die innerbetriebliche Struktur oder die Rechtsform ändert.¹²¹⁵ Eine entsprechende Forderung wird

¹²⁰⁸ Bei der Betriebsverpachtung „... liegt eine bloße Betriebsunterbrechung und keine Betriebsaufgabe i. S. des § 16 Abs. 3 EStG vor, ...“ (BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456).

¹²⁰⁹ Zur vorübergehende Betriebsunterbrechung bzw. Betriebsstilllegung bei HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 81.

¹²¹⁰ MÜTHLING/FEDER, GewStG, § 2 Anm. 15, zählen Bauhandwerk, Bauindustrie, Kurorte und Zuckerfabriken zu den typischen Beispielen.

¹²¹¹ MEIN, FR 1979, 342, nennt beispielhaft Krankenhausaufenthalte und Wehrpflicht.

¹²¹² HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Anm. 82.

¹²¹³ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 181.

¹²¹⁴ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 78.

¹²¹⁵ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 78.

auch an die Betriebsverpachtung gestellt,¹²¹⁶ so daß diese durch die Rechtsprechung¹²¹⁷ und das Schrifttum¹²¹⁸ als eine Form der Betriebsunterbrechung i. w. S. bezeichnet wird.

Die Betriebsunterbrechung i. e. S. unterscheidet sich jedoch in mehrfacher Hinsicht von der Betriebsverpachtung. So ist sämtlichen Möglichkeiten der Betriebsunterbrechung i. e. S. gemein, daß die aus einkommensteuerlicher Sicht ursprünglich betrieblichen Handlungen für einen überschaubaren Zeitraum vollständig unterbrochen werden.¹²¹⁹ Als betriebliche Handlungen sind hierbei die Tätigkeiten des Unternehmers gemeint, die vor der Unterbrechung Gegenstand seines Betriebs waren. Für die Betriebsunterbrechung i. e. S. bedeutet dies, daß jegliche Handlungen innerhalb dieses Zeitraums unterbleiben. Für die Betriebsverpachtung als Betriebsunterbrechung i. w. S. ist gemeint, daß die ursprünglich gewerbliche Tätigkeit durch eine vermögensverwaltende Tätigkeit ersetzt wird. Die Handlungen des ursprünglichen Inhabers werden somit nicht vollständig unterbrochen, da dieser zwar seine werbende Tätigkeit annahmegemäß vorübergehend beendet hat, jetzt aber vermögensverwaltend tätig ist.

Da eine allgemeingültige Definition des Begriffs der Überschaubarkeit fehlt, ist bei der Betriebsunterbrechung i. e. S. über die Dauer der Unterbrechung stets einzelfallbezogen¹²²⁰ zu entscheiden und diese in Abhängigkeit vom betrieblichen Grund der Unterbrechung festzulegen. Bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs mangelt es an einer festgelegten temporären Begrenzung zur Wahrung der Betriebsidentität und Sicherstellung der Wiederaufnahme. Zumal eine zeitliche

¹²¹⁶ Dazu § 2 B I 1 b, S. 25 f.

¹²¹⁷ BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276, 279, bezeichnet die Betriebsverpachtung als „einen Unterfall der Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne“.

¹²¹⁸ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 181; O. V., DStR 1997, 1885; M. WENDT, FR 1997, 486.

¹²¹⁹ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 181.

¹²²⁰ Die Rechtsprechung hält Zeiträume von fünf Monaten (BFH vom 23.2.1961, HFR 1961, 123) bis zu acht Jahren (BFH vom 25.5.1977, BStBl. II 1977, 660) für angemessen; a. A. EHLERS, DStR 1987, 557, 559, der die Meinung vertritt, den Zeitraum auf maximal zwei Jahre zu begrenzen; ähnlich APP, StBp 1990, 241, 243, der eine Betriebsunterbrechung für „einige Jahre“ für schädlich hält.

Einschränkung der Betriebsverpachtung durch die Rechtsprechung auch nicht vorgesehen ist.¹²²¹

Das Abstellen der Wiederaufnahme auf die bloße innere Absicht¹²²² des Betriebsinhabers ist für die Betriebsunterbrechung i. e. S. unzureichend. Auch wird bei Ungewißheit über eine spätere Wiederaufnahme mit Einstellung der Betriebstätigkeit eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) angenommen.¹²²³ Im Gegensatz hierzu wird bei einer Betriebsverpachtung die objektive Möglichkeit der Betriebsfortführung durch die Rechtsprechung lediglich auf die Absicht des ursprünglichen Betriebsinhabers reduziert, ohne daß dies die Verwirklichung der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zur Folge hätte.

Zudem unterscheidet sich der jeweilige Anlaß für eine Betriebsunterbrechung. Bei der Betriebsunterbrechung i. e. S. ist dieser stets betrieblich bedingt und steht in einem engen Zusammenhang zum gewährten Zeitraum.¹²²⁴ Dies führt dazu, daß der Steuerpflichtige während des angemessenen überschaubaren Zeitraums¹²²⁵ der vorübergehenden Unterbrechung aus gewerbsteuerlicher Sicht weiterhin gewerblich tätig ist und daher die Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 4 GewStG nicht erlischt,¹²²⁶ sondern ununterbrochen fortbesteht.¹²²⁷ Im Gegensatz hierzu läßt sich die Betriebsverpachtung ausschließlich im privaten Bereich des Betriebsinhabers begründen, so daß diese durch die gewerbsteuerliche Sonderregelung des § 2 Abs. 4 GewStG nicht erfaßt wird¹²²⁸ und somit auch nicht der Gewerbesteuer unterliegt.¹²²⁹

¹²²¹ Grundsätzlich existiert keine zeitliche Begrenzung (BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124; BFH vom 20.4.1989, BStBl. II 1989, 863, 864); lediglich die Entscheidung des FG Nds. vom 5.10.1989, EFG 1990, 174, rkr., bildet eine Ausnahme.

¹²²² L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 182.

¹²²³ BFH vom 23.11.1965, HFR 1966, 207.

¹²²⁴ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rz. 81, vertritt die Ansicht, daß der Zeitraum der Unterbrechung von den Umständen des Einzelfalls abhängt.

¹²²⁵ BLÜMICH/STUHRMANN, EStG, § 10 Rz. 209.

¹²²⁶ LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Anm. 1671.

¹²²⁷ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Rn. 81.

¹²²⁸ BFH vom 27.7.1961, BStBl. III 1961, 470; SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Anm. 1676; POPP in MEYER-SCHARENBERG/POPP/WORING, GewStG, § 2 Rdn. 320; HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 78.

¹²²⁹ BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124.

II. Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung

Die Betriebsaufspaltung läßt sich ebenso wie die Betriebsverpachtung in eine echte und eine unechte Form unterscheiden. Bei der echten Betriebsaufspaltung wird durch die Gesellschafter einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft gegründet. Die Anteile dieser Kapitalgesellschaft werden durch die Personengesellschaft gehalten. Im Gegensatz hierzu entsteht eine unechte Betriebsaufspaltung durch Neugründung zweier, von Beginn an rechtlich selbständiger Gesellschaften.¹²³⁰

Wie bei der Betriebsverpachtung wird auch bei der Betriebsaufspaltung der Gewerbebetrieb eines Unternehmens einem zweiten Unternehmen zur Nutzung überlassen. Die steuerrechtlichen Folgen, die sich entsprechend dem Wortlaut und der Systematik des Einkommensteuergesetzes hieraus ergeben müßten, sind bei beiden identisch: Die Betriebsverpachtung und die echte Betriebsaufspaltung müßten jeweils gem. § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zu einer Gewinnrealisierung bei der Besitzgesellschaft führen, so daß fortan kein Gewerbebetrieb mehr bestehen dürfte. Die zukünftig durch den Verpächter ausgeübte Tätigkeit kann im einkommensteuerlichen Sinn nicht mehr als gewerblich bezeichnet werden. Sie dient ausschließlich der privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO). Somit müßte der im Rahmen der Nutzungsüberlassung an den Verpächter gezahlte Pachtzins den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet werden.¹²³¹

Die Rechtsprechung beurteilt die steuerrechtlichen Konsequenzen einer Betriebsverpachtung und einer Betriebsaufspaltung anders. In beiden Fällen werden nämlich aus der Verpachtung gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) erzielt.¹²³² Lediglich die Begründungen für die Existenz eines Gewerbebetriebs unterscheiden sich bei beiden durch die Rechtsprechung kreierte Konstruktionen voneinander. Bei der Betriebsverpachtung wird ein Gewerbebetrieb dadurch begründet, daß die Verpachtung aller für das Besitzunternehmen wesentlichen Betriebsgrundlagen

¹²³⁰ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 43, S. 91.

¹²³¹ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 43, S. 91.

¹²³² Für die Betriebsaufspaltung: L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 672; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 X 4 a, S. 883; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 43, S. 91; ders., StuW 1981, 117, 122 f.; für die Betriebsverpachtung: KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Un-

keine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), sondern lediglich eine „bloße Betriebsunterbrechung“¹²³³ ist mit der Absicht des ursprünglichen Inhabers, den Betrieb später einmal fortführen zu wollen. Obwohl ein Gewerbebetrieb weiterhin fortbesteht, wird die Tätigkeit des Verpächters als private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) qualifiziert, wodurch die Gewerbesteuerpflicht vermieden wird.

Anders wird ein Gewerbebetrieb bei einer Betriebsaufspaltung begründet: Wenn eine Person oder auch mehrere Personen, sowohl innerhalb des Besitz- als auch des Betriebsunternehmens einen „einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen“¹²³⁴ durchsetzen können und macht daneben noch zumindest eines der zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter eine wesentliche Betriebsgrundlage für das Betriebsunternehmen aus,¹²³⁵ sind durch die Realisierung der personellen und sachlichen Verflechtung die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung gegeben. Die Rechtsfolge ist, daß die Tätigkeit der Besitzgesellschaft als solche gewerblicher Art qualifiziert wird.¹²³⁶ Abweichend von der Betriebsverpachtung unterliegen diese noch zusätzlich der Gewerbesteuer (§ 2 GewStG).¹²³⁷

Das Charakteristische einer Betriebsaufspaltung ist die gleichzeitige Beteiligung an zwei Gesellschaften.¹²³⁸ Da aber eine Betriebsverpachtung definitionsgemäß nur vorliegen kann, wenn der Verpächter nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist, kann ein „einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille“¹²³⁹ bei einer solchen niemals vorliegen. Entsprechendes gilt auch für die unechten Betriebsverpachtung, obwohl bei dieser zwischen dem Verpächter und Pächter nahe verwandtschaftliche bzw. familiäre Beziehungen bestehen.

ternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; ders. StuW 1981, 117, 122.

¹²³³ 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.

¹²³⁴ 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.

¹²³⁵ BFH vom 24.8.1989, BStBl. II 1989, 1014.

¹²³⁶ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 II, S. 373 f.

¹²³⁷ BFH vom 8.11.1971, BStBl. II 1971, 63; bestätigt durch BVerfGE 69, 188, zur Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung; a. A. ROELLECKE, Festschrift Duden, S. 481 ff.

¹²³⁸ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 43, S. 90.

¹²³⁹ 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.

Am deutlichsten kommt jedoch der Unterschied in den verschiedenartigen Beweggründen der Rechtsprechung zum Ausdruck, die sie zu einer unterschiedlichen Beurteilung beider Rechtsinstitute veranlaßt haben. Bei der Betriebsverpachtung sind es die aus der Sicht des BFH unbilligen Ergebnisse, die sich aus dem Wortlaut und der Systematik des Einkommensteuergesetzes ergeben könnten.¹²⁴⁰ Hingegen liegt der eigentliche Zweck der Betriebsaufspaltung letztlich darin, das Rechtsinstitut in den Bereich der Gewerbesteuer zu bekommen und die Steuerverstrickung der stillen Reserven im überlassenen Vermögen zu erreichen, obwohl auch bei der echten Betriebsaufspaltung wie bei der Betriebsverpachtung mit Pachtbeginn auf eine Aufdeckung der stillen Reserven verzichtet wird.¹²⁴¹

Wenngleich es sich bei beiden Rechtsinstitute um „verkappte Analogien“¹²⁴² handeln und es zu Konstellationen kommen kann, in denen neben den Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung auch die einer Betriebsverpachtung gegeben sein können, stellt auch die Betriebsaufspaltung keine Lösung dar, die Betriebsverpachtung in die Systematik des Steuerrechts zu integrieren, da auch für sie nach einer Möglichkeit der systematischen Eingliederung gesucht wird.¹²⁴³

III. Mitunternehmerschaft und Betriebsverpachtung

Ein Zusammenhang zwischen einer Betriebsverpachtung und Mitunternehmerschaft läßt sich nur in dem Fall herleiten, in dem ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft zu seinem Eigentum gehörende Gegenstände der Gesellschaft zur Nutzung überläßt. Die dem Mitunternehmer für die Überlassung zugeflossenen Entgelte sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu qualifizieren. Im Gegensatz zur Betriebsverpachtung ist es für die tatbestandmäßige Verwirklichung einer Mitunternehmerschaft ausreichend, daß Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen werden. Dabei ist weder zwingende Voraussetzung, daß die verpachteten Gegenstände das Kriterium der Wesentlichkeit erfüllen,

¹²⁴⁰ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 40, S. 88.

¹²⁴¹ CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 44, S. 91.

¹²⁴² CREZELIUS, StuW 1981, 117, 124.

¹²⁴³ Vgl. Lösungsansätze von CREZELIUS, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 29, S. 405 ff., und DONATH, Die Betriebsaufspaltung, S. 103 ff.

noch daß alle Betriebsgrundlagen vollständig überlassen werden.¹²⁴⁴ Dagegen darf der ursprüngliche Betriebsinhaber im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung weder über eine Gesellschafterstellung innerhalb des Unternehmens des Pächters verfügen, noch in demselben Gewerbebetrieb tätig sein. Mithin mangelt es dem Verpächter auch an Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko.¹²⁴⁵ Daher sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) nicht gegeben. Dies hätte aber auch zur Folge, daß die Pachteinnahmen der Gewerbesteuerpflicht (§ 2 GewStG) unterlägen. Aus höchst-richterlicher Sicht wäre dies für die Betriebsverpachtung nicht wünschenswert, da die Rechtsprechung stets bestrebt war, einer Gewerbesteuerpflicht auszuweichen.¹²⁴⁶

IV. Sonstige betriebliche Verpachtungen innerhalb eines laufenden Gewerbebetriebs und Betriebsverpachtung

Im Rahmen der sonstigen betrieblichen Verpachtungen innerhalb eines laufenden Gewerbebetriebs können zum einen solche vermögensverwaltenden Aktivitäten Gewerbetreibender unterschieden werden, die aufgrund des Ausmaßes ihrer Verwaltungstätigkeit gem. § 1 Abs. 2 n. F. (bislang: § 2 HGB a. F.) die Eigenschaften eines Handelsgewerbes erfüllen. Der Gewerbetreibende erzielt in diesen Fällen durch die Pachteinnahmen gewerbliche Einkünfte (§§ 21 Abs. 3, 15 EStG). Ein solcher Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit ist generell von der Betriebsverpachtung ausgeschlossen.

Zum anderen kann die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvermögen lediglich einen Nebengeschäftszweck des Geschäftsbetriebs bilden. Durch die Qualifizierung der Tätigkeit als private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) müßten die Einnahmen eigentlich den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet werden. Da aber der Hauptgeschäftszweck des

¹²⁴⁴ Tabellarischen Überblick bei BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 15 Anm. 29.

¹²⁴⁵ Entsprechend der Entscheidung des BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 769, sind Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko Hauptmerkmale einer Mitunternehmerstellung. Im Zusammenhang mit dem Rechtinstitut der Betriebsverpachtung wird lediglich in „extremen Ausnahmefällen“ eine sog. „faktischen Mitunternehmerschaft“ anzunehmen sein (L. SCHMIDT, EStG, § 15 Rz. 280 ff.; GRETZINGER/SCHULZE-BORGES, Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen, S. 171).

¹²⁴⁶ Dazu § 2 A I 2, S. 9 f.

Unternehmens in der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit liegt, werden die aus der Nutzungsüberlassung erzielten Pachteinnahmen durch die gewerblichen Einkünfte infiziert. Daher werden auch diese Einnahmen dem Gewinn aus einem Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) hinzugerechnet, der dann insgesamt der Gewerbesteuerpflicht (§ 2 GewStG) unterliegt.

Im Gegensatz hierzu ist die Verpachtung eines Gewerbebetriebs alleiniger Gegenstand des Unternehmens. Da die werbende Tätigkeit vollständig eingestellt wird, können auch keine sonstigen gewerblichen Tätigkeiten i. S. des § 15 EStG eine Infektion der Pachteinnahmen bewirken.

V. Betriebsabwicklung und Betriebsverpachtung

Eine Abgrenzung, die selbst dem BFH als notwendig erschien, ist die Abhebung der Betriebsverpachtung von der allmählichen Betriebsabwicklung. Diese wird verwirklicht, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb in der Weise aufgelöst wird, daß alle Wirtschaftsgüter über eine gewisse Zeit nach und nach veräußert werden.¹²⁴⁷ Die endgültige Einstellung der bislang ausgeübten Tätigkeit endet dann regelmäßig mit dem letzten Veräußerungsakt. Für die Betriebsverpachtung kann dieser Fall nicht eintreten, da höchstrichterlich entschieden wurde, daß mit der Abgabe einer Aufgabeerklärung der ursprünglich vorübergehend eingestellte Betrieb endgültig eingestellt wird.¹²⁴⁸ Dies gilt gleichermaßen für die übrigen Formen der gewillkürten ebenso wie für die zwangsweisen Formen der Beendigung, da eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) mit Verwirklichung als sofort abgeschlossen gilt.¹²⁴⁹ Auch die gängige Praxis, das Umlaufvermögen und die unwesentlichen Betriebsgrundlagen an den Pächter oder einen fremden Dritten zu veräußern, ändert diese Rechtsfolge nicht. So konzen-

¹²⁴⁷ BFH vom 19.1.1983, BStBl. II 1983, 412; BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358, 359; BFH vom 9.3.1993, BFH/NV 1993, 594, 597; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 184; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 789; REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 30 ff.; SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 31, 33.

¹²⁴⁸ BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457; LEINGÄRTNER, RWP 1.3, 558, vertritt die Auffassung, daß für die Betriebsverpachtung die Möglichkeit einer allmählichen Betriebsabwicklung nicht besteht.

¹²⁴⁹ Dazu § 2 C, S. 33 ff.

triert sich die Entscheidung, ob eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) oder eine allmähliche Betriebsabwicklung vorliegt, allein auf die Betrachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die bei einer Betriebsverpachtung vollständig verpachtet sein müssen.¹²⁵⁰

Wird die Betriebsverpachtung entsprechend dem Wortlaut und der Systematik des Einkommensteuerrechts beurteilt, kann eine allmähliche Betriebsabwicklung ebenso ausgeschlossen werden, da die Wirtschaftsgüter durch die Verpachtung einer betriebsfremden Nutzung zugeführt werden.¹²⁵¹ Mit Aufnahme der privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) wäre daher stets der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) realisiert. Eine Verwertung über einen längeren Zeitraum schließt sich somit aus.

VI. Betriebsfortführung in anderer Form und Betriebsverpachtung

In seinem Urteil zur Betriebsverpachtung hat der Große Senat entschieden, daß die Verpachtung eines Betriebs für den Verpächter grundsätzlich „die Fortführung des Gewerbebetriebs in anderer Form darstellt“¹²⁵². In der Literatur¹²⁵³ findet der Begriff der Betriebsfortführung in anderer Form vereinzelt für den Strukturwandel Verwendung. Entgegen der Betriebsverpachtung bleibt beim Strukturwandel die ursprünglich durch den Betriebsinhaber ausgeführte Tätigkeit vor und nach einem Beurteilungswandel durch die Rechtsprechung identisch. Lediglich innerhalb der höchstrichterlichen Beurteilung der Tätigkeit vollzieht sich ein Wechsel.¹²⁵⁴ So fehlt es bei der Liebhaberei aus der Sicht des BFH an der für einen Gewerbebetrieb notwendigen Gewinnerzielungsabsicht.¹²⁵⁵ Beim Wandel von einem

¹²⁵⁰ BFH vom 28.7.1994, BFH/NV 1995, 110, 111 f; BFH vom 5.12.1996, BFH/NV 1997, 225.

¹²⁵¹ L. SCHMIDT/HEINICKE, EStG, § 4 Rz. 326.

¹²⁵² BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

¹²⁵³ HÖRGER in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, EStG, § 16 Rn. 84.

¹²⁵⁴ Vgl. BFH vom 7.10.1974; BStBl. II 1975, 168, zum Wandel einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb; vgl. BFH vom 9.12.1986, BStBl. II 1987, 342, zum Wandel eines Gewerbebetriebs zum landwirtschaftlichen Betrieb; vgl. BFH vom 26.4.1979, BStBl. II 1979, 732; BFH vom 12.3.1992, BStBl. II 1993, 36, zum Wandel einer freiberuflichen Praxis in einen Gewerbebetrieb.

¹²⁵⁵ BFH vom 29.10.1981, BStBl. II 1982, 381 ff.; BFH vom 12.11.1992, BStBl. II 1993, 430; FELIX, StbKongrRep. 1980, 129; ALBROD, DStR 1978, 545; NISSEN, DB-Beilage 15/82, 2; LEINGÄRTNER, DStR 1985, 131; SCHULZE/OSTERLOH, FR 1985, 197; krit. FELSMANN, INF 1982, 517; MATHIAK, INF 1980, 73.

gewerblichen Unternehmen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind die Voraussetzungen¹²⁵⁶ eines Gewerbebetriebs bspw. durch die Einstellung des Zukaufs bestimmter Erzeugnisse oder der Ausweitung ihrer Eigenproduktion nicht mehr gegeben.¹²⁵⁷ In beiden Fällen fehlt es jedoch an einem Willensakt des Steuerpflichtigen, der hierdurch den Tatbestand der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklichen könnte.¹²⁵⁸ Daher wird folgerichtig durch den BFH die Realisierung eines Ersatzgewinntatbestands abgelehnt.

Bei der Betriebsverpachtung hingegen unterscheidet sich die Tätigkeit des Verpächters grundlegend von der des früheren Betriebsinhabers. Die zuvor innerhalb eines laufenden Gewerbebetriebs ausgeübte werbende Tätigkeit wird ausschließlich durch eine vermögensverwaltende ersetzt. Dabei beruht dieser Wechsel nicht auf einem richterlichen Urteilsspruch, sondern auf einer tatsächlichen, wissentlich und willentlich vorgenommenen Änderung der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit.

Die für die Liebhaberei gewählten höchstrichterlichen Grundsätze sind durch den Großen Senat für die Betriebsverpachtung bereits früher abgelehnt worden.¹²⁵⁹

VII. Betriebsveräußerung und Betriebsverpachtung

Werden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs an einen einzelnen Erwerber veräußert, liegt der Tatbestand der Betriebsveräußerung im ganzen (§ 16 Abs. 1 EStG) vor.¹²⁶⁰ Der Betrieb als lebender Organismus des Wirtschaftslebens geht dabei nicht unter, sondern wird von dem anderen Unternehmer fortgeführt. Der Käufer erwirbt Eigentum am Betriebsvermögen. Die

¹²⁵⁶ In der Entscheidung des BFH vom 9.2.1972, BStBl. II 1972, 455, hat ein Steuerpflichtiger durch die Einstellung des Zukaufs bestimmter Erzeugnisse oder der Ausweitung deren Eigenprodukten die Voraussetzungen einer Landwirtschaft erfüllt und nicht mehr die eines Gewerbebetriebs.

¹²⁵⁷ BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168 ff.

¹²⁵⁸ BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168, 171.

¹²⁵⁹ DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 100, spricht im Zusammenhang mit dem „eingefrorenen Betriebsvermögen“ von der „Reinkarnation“ einer Figur, die im Rahmen der Betriebsverpachtung bereits als gesetzesfremd abgelehnt wurde.

¹²⁶⁰ Für alle L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 20 ff.

Besteuerung des sich gem. § 16 Abs. 2 EStG ergebenden Veräußerungsgewinns begründet sich auf dem Realisationsprinzip, daß nur realisierte Wertsteigerungen zu besteuern sind.¹²⁶¹

Im Gegensatz hierzu erhält der Pächter im Rahmen der Betriebsverpachtung lediglich ein Nutzungsrecht und zahlt hierfür als Gegenleistung einen Pachtzins (§§ 581 ff. BGB).¹²⁶² Der am Markt festgesetzte Pachtzins stellt dabei keine Konkretisierung der Vermögensgegenstände dar.¹²⁶³ Somit bietet der Pachtzins keinen Anwendungsfall für das einkommensteuerliche Realisationsprinzip.

Ein weiterer gravierender Unterschied zwischen einer Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) und einer Betriebsverpachtung zeigt sich in der unterschiedlichen Liquiditätslagen im Zeitpunkt des Verkaufs bzw. mit Pachtbeginn. Wird ein Gewerbebetrieb veräußert, erhält der ursprüngliche Betriebsinhaber als Gegenwert den Verkaufspreis üblicherweise¹²⁶⁴ in Form liquider Mittel. Aus diesem Liquiditätszufluß ist es dem Veräußerer möglich, die aus der Besteuerung gem. § 16 Abs. 1 EStG anfallende Steuerschuld zu entrichten. Dieser direkte Liquiditätszufluß fehlt bei der Betriebsverpachtung, so daß mit Einstellung der betrieblichen Tätigkeit zu Beginn der Verpachtung und der damit verbundenen Realisierung der stillen Reserven die persönliche Leistungsfähigkeit auf die Substanz des Gewerbebetriebs beschränkt bleibt. Hierauf beruht die Begründung des BFH, die Betriebsverpachtung nicht als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), sondern als „bloße Betriebsunterbrechung“¹²⁶⁵ anzusehen.¹²⁶⁶ Diese pauschale Rechtfertigung bedarf jedoch einer näheren Untersuchung, da auch die Betriebsverpachtung zu Beginn der Pacht regelmäßige mit Zahlungsflüssen verbunden ist. So gehört es zur üblichen Praxis, dem Pächter das

¹²⁶¹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V I, S. 268.

¹²⁶² Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff.

¹²⁶³ Der BFH vom 14.2.1978, BStBl. II 1979, 99, 100; ähnlich auch BFH vom 30.3.1976, BStBl. II 1976, 463, 464; BFH vom 20.6.1990, BStBl. II 1990, 913, 914; BFH vom 27.2.1995, BFH/NV 1995, 822 f., vertritt die Ansicht, daß der Pachtzins lediglich eine Zahlung für die Nutzung ist und hieraus in diesen entschiedenen Fällen für den Geschäfts- oder Firmenwert keine Konkretisierung hervorgerufen wird.

¹²⁶⁴ Ausnahme: Tausch gegen Anteile.

¹²⁶⁵ 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.

¹²⁶⁶ Dazu § 3 B, S. 41 ff.

Umlaufvermögen zu veräußern.¹²⁶⁷ Zusätzlich steht dem Verpächter zu jedem Zeitpunkt die Möglichkeit offen, die unwesentlichen bzw. kurzfristig wiederbeschaffbaren¹²⁶⁸ Betriebsgrundlagen einer anderen Verwendung zuzuführen. Diese kann in der Veräußerung der Vermögensgegenstände an den Pächter oder einen fremden Dritten liegen. Die Zuflüsse liquider Mittel resultieren jedoch nicht aus der eigentlichen Betriebsverpachtung, sondern stammen aus anderen Rechtsverhältnissen, die nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der gewerblichen Verpachtung stehen und die für eine Betriebsverpachtung nicht in jedem Fall zwingend sind.¹²⁶⁹

Eine Einkunftsquelle, die sich zwangsläufig für eine Verpachtung ergibt, resultiert aus der Hauptpflicht des Pächters gem. § 581 Abs. 1 Satz 2 BGB, den Pachtzins zu entrichten. Der Pachtzins ist aber lediglich das Entgelt für die Nutzungsüberlassung der Pachtgegenstände.

Von den reinen Pachtentgelten sind nämlich solche Zahlungen zu trennen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung die Eigenschaft von Kaufpreisaraten einnehmen.¹²⁷⁰

In einem solchen Fall liegt keine Betriebsverpachtung, sondern eine Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) vor.¹²⁷¹

Somit bleibt festzuhalten, daß im Gegensatz zur Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) die Betriebsverpachtung mit keinem direkten Liquiditätszufluß im Zusammenhang steht. Die Verpachtung verfügt lediglich über Möglichkeiten, die nur mittelbar zu Liquiditätszuflüssen führen. Hierdurch ist der Rechtsprechung zuzustimmen, daß die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beschränkt wird. Diese lediglich auf die Substanz beschränkte Leistungsfähigkeit hat den Gesetzgeber aber nicht davon abgehalten, eine Betriebsaufgabe durch die Vorschrift des § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) einer Betriebsveräußerung gleichzustellen.

¹²⁶⁷ Dazu § 2 A III, S. 14 ff.

¹²⁶⁸ Zustim. BFH vom 28.9.1995, BStBl. II 1996, 276, 279; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284 f.; abl. BFH vom 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388; ebenso in Einzelfällen auch L. SCHMIDT/WACKER, § 16 Rz. 698.

¹²⁶⁹ Dazu § 2 A III, S. 14 ff.

¹²⁷⁰ FÜHRER, DStR 1995, 785, 792; krit. PAUS, FR 1989, 729, vermutet in dem zugrundeliegenden Sachverhalt des BFH-Urteils vom 4.4.1989, BStBl. II 1989, 606, keine Betriebsverpachtung, sondern eine Betriebsveräußerung gegen Leibrente.

¹²⁷¹ BFH vom 15.4.1958, BStBl. III 1958, 330; BFH vom 13.3.1991, BStBl. II 1991, 595, 596.

D. Lösungsvorschläge

I. Lösungsvorschlag von KNOBBE-KEUK

1. Inhalt und Anwendungsumfang

Ein grundlegendes Prinzip des Einkommensteuerrechts besteht darin, nur realisierte Gewinne zu besteuern.¹²⁷² Das Realisationsprinzip findet insbesondere bei der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) Anwendung. Dabei wird der Wert des Unternehmens durch den sich am Markt ermittelten Veräußerungspreis festgestellt. Dieses Prinzip wird jedoch durch die Besteuerung von Ersatzgewinnrealisierungstatbeständen durchbrochen,¹²⁷³ da es an einer Realisation der Gegenwerte mangelt. Ein solcher Prinzipienbruch ist berechtigt, wenn die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) auf dem Willen des Steuerpflichtigen basiert.¹²⁷⁴ Es existieren jedoch Fälle, in denen die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb nicht mehr gegeben sind und fortan keine oder Einkünfte einer anderen Einkunftsart erzielt werden.¹²⁷⁵ Der von KNOBBE-KEUK¹²⁷⁶ entwickelte Lösungsvorschlag zielt darauf ab, eine Abhilfe für eben solche Fälle zu schaffen, die ohne Willen des Steuerpflichtigen entweder die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) oder eine durch die Rechtsprechung kreierte Sonderbehandlung nach sich zieht.

Dieser Lösungsansatz basiert auf der Erwägung, daß Betriebsvermögen auch ohne die Existenz eines Gewerbebetriebs bestehen kann.¹²⁷⁷ In Anlehnung an den Widmungsakt bei der Schaffung von Betriebsvermögen soll es dem Steuerpflichtigen möglich sein, erst durch eine Maßnahme in Form einer „tatsächlichen Nutzungsänderung“ oder einer „Willensäußerung“¹²⁷⁸ die dem Betrieb zugehöri-

¹²⁷² A. A. TIPKE, DStJG 4 (1981), 2 ff.

¹²⁷³ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 789.

¹²⁷⁴ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 1, S. 279.

¹²⁷⁵ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 1, S. 279 f.

¹²⁷⁶ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 283 ff.

¹²⁷⁷ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 284; ähnlich auch Ansatz von FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 156 f.; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, S. 101 f.

¹²⁷⁸ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 284, spricht von einem „Entwidmungsakt“ in Anlehnung an den Widmungsakt bei der Begründung von gewillkürtem Betriebsvermögen.

gen Gegenstände in das Privatvermögen überführen zu können.¹²⁷⁹ Solange sollen die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen steuerverstrickt bleiben.

Als mögliche Anwendungsfelder für den Lösungsansatz nennt KNOBBE-KEUK explizit die Fälle des Strukturwandels, der Liebhaberei, des Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung sowie der „Entstrickung“.¹²⁸⁰ Ihren Ausführungen ist jedoch nicht eindeutig zu entnehmen, ob dieser Lösungsvorschlag auch auf das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung Anwendung finden kann.¹²⁸¹ Grundsätzlich existieren innerhalb der Betriebsverpachtung Szenarien, in denen die Rechtsprechung entschieden hat, die Betriebsverpachtung zwangsweise zu beenden.¹²⁸² Obwohl für diese Fälle die Voraussetzungen einer tatbestandsmäßigen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) nicht erfüllt sind,¹²⁸³ folgt für den ursprünglichen Betriebsinhaber auch hier zwingend die sofortige Aufgabe des Gewerbebetriebs verbunden mit der Besteuerung der stillen Reserven. Die Problematik, daß mit dem Wegfall der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen die Betriebsaufgabe folgt, ist aber bereits durch das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung bekannt. Da dieses Problem bei beiden Rechtsinstituten identisch gestaltet ist und für die Betriebsaufspaltung durch den Lösungsansatz von KNOBBE-KEUK behoben werden soll, steht einer Ausweitung des Lösungsvorschlags zumindest auf die Fälle der zwangsweisen Beendigungsformen der Betriebsverpachtung nichts entgegen.¹²⁸⁴

Die zwangsweise Betriebsaufgabe nimmt jedoch nur ein Problemfeld aus einer Vielzahl von Fragwürdigkeiten und Widersprüchlichkeiten ein, die zur Ablehnung der jetzigen Rechtsprechung führen. Daher ist der Reformvorschlag dahingehend zu überprüfen, ob dieser nicht nur eine Lösung für eine besondere Fallkonstellation innerhalb des bestehenden Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung

¹²⁷⁹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 284.

¹²⁸⁰ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 284.

¹²⁸¹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 285, greift in ihren Ausführungen die Betriebsverpachtungsentscheidung des Großen Senats aus dem Jahre 1963 auf. Es fehlt jedoch an einer expliziten Aufzählung der Betriebsverpachtung.

¹²⁸² Dazu § 2 C II, S. 36 ff.

¹²⁸³ Dazu § 5 B II 2, S. 110 f.

gibt, sondern ob der Lösungsansatz eine generelle Alternative zur jetzigen Rechtsprechung bieten kann.

2. „Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb“ und Betriebsverpachtung

KNOBBE-KEUK möchte ihren Lösungsansatz auf solche Fälle anwenden, „in denen - obwohl der Betrieb nicht aufgegeben worden ist - fortan kein Gewerbebetrieb mehr besteht und in Zukunft entweder also gar keine Einkünfte oder solche in einer anderen Einkunftsart entstehen“¹²⁸⁵. Im folgenden muß nun untersucht werden, ob diese Voraussetzungen auch durch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs verwirklicht werden.

Im Hinblick auf den von KNOBBE-KEUK vorausgesetzten Wechsel der Einkunftsart ist unstrittig, daß die Pachteinnahmen entsprechend dem Wortlaut und der Systematik des Einkommensteuerrechts den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zugeordnet werden müßten.¹²⁸⁶ Zuvor war der ursprüngliche Betriebsinhaber innerhalb seines Gewerbebetriebs werbend tätig, so daß diese Einnahmen als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) zu qualifizieren waren. Somit wird der von KNOBBE-KEUK geforderte Wechsel der Einkunftsart mit Verpachtungsbeginn erfüllt.

Sodann ist der Frage nachzugehen, ob der ursprüngliche Betriebsinhaber durch die Verpachtung eine bewußte Betriebsaufgabemaßnahme bzw. Entnahmehandlung ausübt. Eine solche kann sich bereits in Form einer „tatsächlichen Nutzungsänderung“ äußern.¹²⁸⁷ Solange eine solche Handlung unterbleibt, ist eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) von Gegenständen des Betriebsvermögens ins Privatvermögen ausgeschlossen. Im Hinblick auf eine Beurteilung der Tätigkeit während der Betriebsverpachtung ist bereits festgestellt worden und dies wird auch durch die Rechtsprechung bestätigt, daß der Verpächter seine bisherige ge-

¹²⁸⁴ L. SCHMIDT, 17. Aufl., EStG, § 16 Rz. 714, schlägt die Bekennung zum allgemein „fortbestehenden Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb“ vor.

¹²⁸⁵ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 284.

¹²⁸⁶ Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

¹²⁸⁷ L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 173, spricht von „anderen betriebsfremden Zwecken“.

werbliche Tätigkeit einstellt¹²⁸⁸, um zukünftig vermögensverwaltend tätig zu werden. Mit der Änderung seiner Tätigkeit geht aber auch einher, daß der ursprüngliche Inhaber das Betriebsvermögen durch die Verpachtung nicht mehr wie bislang betrieblich, sondern zukünftig nur noch privat nutzt.¹²⁸⁹ Diese Nutzungsänderung wird aber im Gegensatz zu den Fällen der zwangsweisen Betriebsaufgabe wissentlich und willentlich durch den Verpächter bewirkt.

3. Ergebnis

Insgesamt läßt sich somit feststellen, daß KNOBBE-KEUK in ihrer Einführung zum Reformvorschlag der Argumentation des Großen Senats zustimmt, die Figur des „ruhenden Gewerbebetriebs“ aufgrund fehlender Kodifizierung im Einkommensteuerrecht abzulehnen.¹²⁹⁰ Sie läßt jedoch offen, ob der von ihr vorgestellte Lösungsvorschlag des fortgeführten Betriebsvermögens ohne Gewerbebetrieb auch auf die Verpachtung eines Gewerbebetriebs Anwendung finden kann. Unter Beachtung der Anwendungsvoraussetzung ihres Ansatzes steht einer Ausweitung auf die zwangsweisen Beendigungsformen der Betriebsverpachtung nichts entgegen, da das Problem der zwangsweisen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) beim Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung hinreichend bekannt ist und als Anwendungsfall benannt wird. Zusätzlich bietet dieser Ansatz eine mit dem Einkommensteuerrecht konforme Lösung.¹²⁹¹

Einer Ausweitung des Vorschlags auf die gesamte Betriebsverpachtung im Austausch gegen die bestehende Rechtsprechung steht jedoch entgegen, daß mit Beginn der Verpachtung die betrieblichen Gegenstände insgesamt einer privaten Nutzung zugeführt werden. In einem solchen Fall bedeutet die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) lediglich die durch das Einkommensteuerrecht kodifizierte Rechtsfolge. Somit läßt sich als Ergebnis her-

¹²⁸⁸ Für die Rechtsprechung handelt es sich vorerst nur um eine vorübergehende Unterbrechung mit beabsichtigter Betriebsfortführung. Jedoch wird im Anschluß an die Einstellung des Betriebes eine von der betrieblichen abweichende Tätigkeit ausgeführt.

¹²⁸⁹ Der BFH vom 31.1.1985, BStBl. II 1985, 395, hat sich dahingehend geäußert, daß ein auf die Gewinnrealisierung gerichteter Wille oder auch nur das Bewußtsein einer solchen Gewinnverwirklichung nicht erforderlich ist.

¹²⁹⁰ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 283.

¹²⁹¹ Der BFH vom 15.12.1988, BStBl. II 1989, 363, hat die Umsetzung des Lösungsvorschlags von KNOBBE-KEUK abgelehnt, da „dieser nicht im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung über die Voraussetzungen und Folgen einer Betriebsaufgabe stehe“.

ausstellen, daß der Reformvorschlag von KNOBBE-KEUK nur eine Teillösung für die aktuelle Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung bieten kann. Dieser kann ausschließlich zur Harmonisierung der aktuellen Rechtsprechung für die Fälle dienen, in denen sich die Betriebsaufgabe als zwangsweise Konsequenz ergibt.¹²⁹² Da aufgrund der Vielzahl von aufgeführten Problemen die Rechtsprechung zum Rechtsinstitut vollständig abgelehnt wurde und eine Ausweitung des Lösungsvorschlags durch die Nutzungsänderung der betrieblichen Gegenstände weder von KNOBBE-KEUK vorgesehen war, noch dem Forderungskatalog entspricht, stellt dieser vorgestellte Lösungsvorschlag für die Betriebsverpachtung insgesamt keine Alternative zu der bestehenden Rechtsprechung dar.

¹²⁹² Dazu § 2 C II, S. 36 ff.

II. Eigener Lösungsvorschlag

1. Präsentation des eigenen Lösungsvorschlags

Zu Pachtbeginn stellt der ursprüngliche Betriebsinhaber seine bisher verbundene Tätigkeit ein. Da jedoch alle wesentlichen Betriebsgrundlagen weiterhin im Betriebsvermögen vorhanden sind, führt diese Beendigung nicht zu der Verwirklichung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.). Mit Einstellung der verbundene Tätigkeit ist somit weder das zwangsläufige Ende der Betriebsvermögenseigenschaft noch die automatische Überführung ins Privatvermögen der Wirtschaftsgüter des Verpächters verbunden. Um den Tatbestand einer Betriebsaufgabe zu realisieren, bedarf es eines weiteren Aktes: Das Betriebsvermögen muß zusätzlich entweder verkauft oder alternativ dazu bzw. in Kombination damit in das Privatvermögen übernommen werden.¹²⁹³

Um den Willen des Steuerpflichtigen, die Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen und ins Privatvermögen zu überführen, darzulegen, wird eine zusätzliche „positive Entnahmehandlung“¹²⁹⁴ benötigt. Eine solche „objektive Handlung“¹²⁹⁵ kann in der vollständigen Verpachtung der Wirtschaftsgüter zum Ausdruck kommen. So ist der Verpächter mit der Nutzungsüberlassung des ganzen Gewerbebetriebs nur noch vermögensverwaltend (§ 14 Satz 3 AO) tätig. Die Wirtschaftsgüter dienen nicht mehr der ursprünglich verbundenen Tätigkeit des Betriebsinhabers und verlieren somit ihre Betriebsvermögenseigenschaft. Da die Verpachtung in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Einstellung der verbundenen Tätigkeit steht, wird der Tatbestand einer Betriebsaufgabe verwirklicht (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).¹²⁹⁶ Auch stehen dem Steuerpflichtigen die Steuervergünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) zu, da das gesamte Betriebsvermögen verpachtet wird.

Die Qualifikation der Einkünfte während der Verpachtung ist entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik allein auf die vom Verpächter ausgeübte Tä-

¹²⁹³ REIß in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 23; HERFF, KÖSDI 2000, 12453 f.

¹²⁹⁴ BFH vom 12.3.1964, BStBl. III 1964, 406; BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168.

¹²⁹⁵ REIß in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 26.

¹²⁹⁶ REIß in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 23.

tigkeit auszurichten. Verpachtet ein Einzelunternehmer seinen Gewerbebetrieb, ist dieser nur noch vermögensverwaltend tätig. Somit müssen die zukünftig durch den Verpächter erzielten Pachteinahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) qualifiziert werden. Wenn nur bei Nichtvorliegen einer privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) ein gewerbliches Unternehmen bestehen kann und die Aktivitäten des Verpächters allein auf die Nutzung und den Gebrauch des eingesetzten Vermögens ausgerichtet sind, kann ein Gewerbebetrieb mit Pachtbeginn nicht mehr existieren. Da aber das Gewerbesteuergesetz (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG) einen Gewerbebetrieb voraussetzt, entfällt die Gewerbesteuerpflicht für die Betriebsverpachtung.

Beabsichtigt der ursprüngliche Betriebsinhaber die gewerbliche Tätigkeit später wieder aufnehmen zu wollen, kommt dies aus steuerlicher Sicht einem Neubeginn des Gewerbebetriebs gleich.

Für eine Personengesellschaft hat die Verpachtung ebenfalls die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zur Folge. Die Art der Einkünfte der Gesellschafter, die zukünftig aus der Verpachtung erzielt werden, bestimmt sich durch die Tätigkeit der Gesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, also durch die ausgeübte Tätigkeit der Gesellschaft. Auch die Personengesellschaft übt eine auf die private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) beschränkte Tätigkeit aus, so daß sie ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) hat und nicht gewerbesteuerpflichtig ist.

Auch für die Personengesellschaft würde die Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit einen Neubeginn des Gewerbebetriebs bedeuten.

Dieser Reformvorschlag war auch mit dem bis zum 30. Juli 1998 gültigen Handels- und Gesellschaftsrecht vereinbar. Mit Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit¹²⁹⁷ fehlten dem Besitzunternehmen die Eigenschaften eines Handelsgewerbes gem. § 2 HGB a. F., wodurch der Einzelkaufmann seinen Status

¹²⁹⁷ CANARIS, Handelsrecht, § 2 I 1 b, nennt die vermögensverwaltende Holding-Gesellschaft und die verpachtende Betriebs-Gesellschaft als Beispiel für Gesellschaften, die kein handelsrechtliches Gewerbe betreiben, da ihre Tätigkeit nicht auf die Erzielung eines Entgelts gerichtet ist.

als Vollkaufmann verlor.¹²⁹⁸ Die Personenhandelsgesellschaft hingegen wandelte sich zwangsweise in eine BGB-Gesellschaft gem. §§ 705 ff. BGB um.¹²⁹⁹ Durch das „Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und Änderung handels- und gesellschaftlicher Vorschriften (Handelsreformgesetz – HRefG)“¹³⁰⁰ wurde der Kaufmannsbegriff neu geregelt. Nach Inkrafttreten des Gesetzes am 1. Juli 1998 kommt es für den Erwerb der Kaufmannseigenschaft kraft Handelsgewerbe nur noch darauf an, daß ein Gewerbe betrieben wird, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB n. F.). Bei dieser Neuregelung deckt sich das Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit eines nach kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs inhaltlich wie wörtlich mit dem bisher in § 2 HGB a. F. und § 4 HGB a. F. enthaltenen Tatbestand.¹³⁰¹ Hierdurch grenzt der neue § 1 Abs. 2 HGB n. F. ebenso wie der bisherige § 2 HGB a. F. die Kaufleute von den Nichtkaufleuten ab.¹³⁰² Insoweit wird auch der eigene Lösungsvorschlag bestätigt, da es für die Verpachtung keines in kaufmännischer Weise organisierten Geschäftsbetriebs mehr bedarf. Somit würde auch zukünftig gem. § 1 Abs. 2 HGB n. F. sowohl der Einzelkaufmann, als auch die Personenhandelsgesellschaft ihre Kaufmannseigenschaften zwangsweise verlieren.

Durch die Neuregelungen des § 2 HGB n. F. und § 105 Abs. 5 HGB n. F. relativiert sich dieses Ergebnis. Anders als bei der Vorschrift des § 1 Abs. 2 HGB n. F., bei der die Eintragung in das Handelsregister lediglich eine Verlautbarung der Kaufmannseigenschaft ist,¹³⁰³ hat die Handelsregistereintragung gem. § 2 HGB n. F. bzw. § 105 Abs. 5 HGB n. F. für den Erwerb der Kaufmannseigenschaft eine konstitutive Wirkung.¹³⁰⁴ Somit besteht ein Wahlrecht, durch

¹²⁹⁸ GROH, JbFStR 1979/80, 209, 216.

¹²⁹⁹ PIETSCH/TEHLER, Betriebsaufgabe und Unternehmensnachfolge, Tz. 183, S. 52; wohl auch gl. A. U. H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387, 404 f.; FICHTELMANN, INF 2000, 4 f.

¹³⁰⁰ Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und Änderung handels- und gesellschaftlicher Vorschriften (Handelsreformgesetz – HRefG) vom 22.6.1998, BGBl. 1998, 1474.

¹³⁰¹ RÖHRICHT in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, § 1 Rn. 70.

¹³⁰² RÖHRICHT in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, § 1 Rn. 70; vgl. SCHÖN, DB 1998, 1169, zur Wirkungsweise des § 105 Abs. 2 HGB n. F.

¹³⁰³ RÖHRICHT in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, § 2 Rn. 31.

¹³⁰⁴ RÖHRICHT in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, § 2 Rn. 31.

Eintragung der Firma §§ 18, 19 HGB n. F. den Kaufmannsstatus zu erlangen (§§ 2, 105 Abs. 2 HGB n. F.).¹³⁰⁵

Für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs eines Einzelunternehmens bzw. einer vermögensverwaltenden Personenhandelsgesellschaft in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft hat die Neuregelung zur Folge, daß trotz der Nichterfüllung der Tatbestände des § 1 Abs. 2 HGB n. F. die Kaufmannseigenschaft gegeben ist, solange der Einzelkaufmann bzw. die Personenhandelsgesellschaft gem. §§ 2, 105 Abs. 2 HGB n. F. im Handelsregister eingetragen ist. Der bislang unausweichliche Übergang des Einzelkaufmanns zum „normalen BGB-Bürger“ und der Personenhandelsgesellschaft zur BGB-Gesellschaft mit Beginn der Verpachtung wird durch die Neuregelung vermieden.

Das für die Rechtsprechung wesentliche Argument zur Notwendigkeit des Handels ist die Besteuerung der stillen Reserven, die zu Verpachtungsbeginn entsprechend dem Einkommensteuerrecht mit dem Vorliegen einer tatbestandsmäßigen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) eintreten müßte, die aber in der höchstrichterlichen Beurteilung als unbillig empfunden wird.¹³⁰⁶ Dem BFH ist zuzustimmen, daß durch die Besteuerung der stillen Reserven ohne direkten Zufluß liquider Mittel die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen eingeschränkt wird. Die Begründung ist jedoch ohne weitere Ausführungen unzureichend, da jede Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ohne einen Liquiditätszufluß vollzogen wird. Die Rechtsprechung führt daher die aus ihrer Sicht unbillige Besteuerung mit dem Argument weiter aus, daß der Betriebsinhaber den Betrieb nach der Verpachtung später einmal fortführen möchte. Diese Unbilligkeit deckt sich jedoch nicht mit der des Normengebers, so daß es der Gesetzgeber auch nicht für notwendig erachtet, regelnd einzuschreiten. Zwar erstreckt sich sein Empfinden einer ungerechten Besteuerung auch auf die punktuelle Besteuerung stiller Reserven und auf die erhöhte Steuerbelastung, die durch die Progression bewirkt

¹³⁰⁵ SCHÖN, DB 1998, 1169.

¹³⁰⁶ Dazu § 3 B, S. 41 f.

wird.¹³⁰⁷ Diese Besteuerungsfolgen werden aber bereits vom Gesetzgeber neben der Gewährung des Freibetrags gem. § 16 Abs. 4 EStG durch die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) zu mildern versucht.¹³⁰⁸ Darüber hinaus stehen dem aufgebenden Betriebsinhaber auch weiterhin die Möglichkeiten einer Billigkeitsregelung i. S. der in der Abgabenordnung (§§ 163, 227, 222 AO) zu. Diese sind dem Steuerpflichtigen jedoch nicht generell, sondern nur nach einer Prüfung der Umstände des Einzelfalles zu gewähren.¹³⁰⁹

Der höchstrichterliche Versuch, vor dem Hintergrund der Fälle der rechtlichen Umorganisation einer Gesellschaft auch für die Betriebsverpachtung für eine Buchwertfortführung zu argumentieren, läuft fehl. Die Rechtsprechung läßt außer acht, daß entgegen den Fällen der Umorganisation bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs das Betriebsvermögen nicht ohne weiteres ununterbrochen fortgeführt wird, sondern erst durch die Hilfskonstruktion des fingierten Gewerbebetriebs. Mit dieser Figur wird das Argument für eine Buchwertfortführung erst geschaffen. Grundsätzlich folgt aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit der Betriebsverpachtung, daß die Pachtgegenstände dem Privatvermögen zugehörig und demnach nicht mehr steuerverhaftet sind. Da es jedoch zunächst einer Fiktion bedarf, um fortgeführtes Betriebsvermögen zu erreichen und um damit den Fällen der Umorganisation zu ähneln, ist die Verpachtung ursprünglich keine Form der rechtlichen Umorganisation. Zudem sind Fälle denkbar, in denen trotz fingierten Gewerbebetriebs die Besteuerung der stillen Reserven nicht gesichert ist. Daher ist die Anwendung des Buchwertprinzips abzulehnen. Hieraus folgt aber auch, daß das höchstrichterliche Argument einer Unbilligkeit „hinkt“ und eine Sonderbehandlung in Form eines Rechtsinstituts somit als unbegründet zurückgewiesen werden muß. Folglich basiert die Betriebsverpachtung auf einem Unbilligkeitsgefühl der Rechtsprechung, das sich nicht mit dem des Normengebers deckt und somit einer objektiven Nachprüfung nicht Stand hält.

¹³⁰⁷ Dazu § 6 D I, S. 213 f.

¹³⁰⁸ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 257 f.

¹³⁰⁹ BFH vom 25.7.1972, BStBl. II 1972, 918, 919.

Ein weiteres Argument stärkt den Vorschlag einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven und entkräftet gleichzeitig den Einwand einer unbilligen Besteuerung. Die Verwirklichung der tatbestandsmäßigen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) erscheint dann als gerechtfertigt, wenn die Handlung wissentlich und willentlich durch den Steuerpflichtigen ausgeführt wird, obwohl diesem keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen.¹³¹⁰ Für den Fall der Verpachtung eines Gewerbebetriebs ist es Wille des ursprünglichen Betriebsinhaber, die Wirtschaftsgüter nun nicht mehr betrieblich, sondern privat zu nutzen.¹³¹¹ Die Nutzungsänderung deckt sich mit dem Vorhaben des Steuerpflichtigen, zukünftig vermögensverwaltend tätig zu sein. Folglich kann in diesen Fällen nicht von einer unbilligen Besteuerung gesprochen werden, wenn die Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) vom ursprünglichen Betriebsinhaber gewollt wird.

Zudem wird der Reformvorschlag zur Behandlung der Betriebsverpachtung durch die Erläuterungen des Gesetzgebers zu den Entwürfen¹³¹² des „Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002“ vom 9. November 1998 und vom 3. März 1999 indirekt bestätigt. Der Normengeber führt in seinem ersten Gesetzesentwurf allgemein zu den bis dahin neuen Absätzen des § 6 EStG aus, daß er für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen mit dem Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz ein umfangreiches und ausreichendes Instrumentarium zur Verfügung gestellt hat. Damit wollte der Gesetzgeber aber auch gleichzeitig zum Ausdruck bringen, daß darüber hinaus weitere, gesetzlich nicht beschriebene Begünstigungen nicht gewollt sind. Daher ist die Berechtigung der bisher möglichen erfolgsneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in bestimmten Fallgestaltungen anzuzweifeln, da sie Gestaltungsmöglichkeiten einräumen, die nicht allen Steuerpflichtigen zugestanden werden. Mithin sind diese Gestaltungsmöglichkeiten unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gleichbehandlung fragwürdig. Es müssen daher aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung alle Fälle, in denen Sachgesamtheiten oder Einzelwirtschaftsgüter übertragen

¹³¹⁰ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 791.

¹³¹¹ KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V 3, S. 285.

¹³¹² BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 225 ff; BT-Drucks. 14/23 vom 3.3.1999, S. 1 ff.

werden, im Wege einer gesetzlichen Bereinigung einer steuersystematisch sachgerechten Behandlung unterworfen werden.¹³¹³

Als Anwendungsfälle dieser gesetzlichen Bereinigung nennt der Normengeber in seinen Ausführungen zum ersten Gesetzesentwurf bspw. die Einbringungen durch einen Mitunternehmer gegen Gewährung eines Mitunternehmeranteils. Dabei sollte es nach Ansicht des Gesetzgebers gleichgültig sein, ob das eingebrachte Wirtschaftsgut in das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers oder in das Gesamthandsvermögen übergeht oder von einem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers hinüber wechselt. Eine steuerneutrale Buchwertübertragung nach den Regeln des sog. „Mitunternehmererlasses“¹³¹⁴ und die begünstigte Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sollten nicht mehr möglich sein.¹³¹⁵

Von dieser Regelung gem. § 6 Abs. 4 Satz 3 EStG - neu – des ersten Entwurfs ist der Gesetzgeber bei der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG - neu – letztlich jedoch insoweit abgewichen, als daß ausnahmsweise keine stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut aus seinem eigenen Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft überführt, an der er selbst als Mitunternehmer beteiligt ist. Ebenso besteht keine Steuerpflicht für den umgekehrten Fall, in dem nämlich ein Wirtschaftsgut aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in dessen eigenes Betriebsvermögen übertragen wird. Nach Ansicht des Gesetzgebers ist in diesen Ausnahmefällen die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt, da diese ausschließlich bei demjenigen Steuerpflichtigen sind, bei dem sie entstanden sind. Daher kann in diesen Ausnahmefällen auf eine Besteuerung im Zeitpunkt der Übertragung verzichtet werden.¹³¹⁶ In den übrigen in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG - neu – beschriebenen Fällen ist eine Buchwertübertragung ausgeschlossen.

¹³¹³ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238.

¹³¹⁴ BdF vom 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 ff.

¹³¹⁵ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238.

¹³¹⁶ BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 54.

Des weiteren schließt die Vorschrift des § 6 Abs. 6 EStG - neu - die bisherige Steuerfreiheit¹³¹⁷ für den Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften künftig aus.¹³¹⁸ Ebenso sind die Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen der Begründung einer Betriebsaufspaltung unter Beteiligung einer Betriebskapitalgesellschaft oder während ihres Bestehens nicht mehr - wie bisher - steuerneutral¹³¹⁹ möglich.

In diesem Zusammenhang steht auch die geänderte Behandlung der Realteilung einer Mitunternehmerschaft als steuerpflichtige Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.). Nur soweit die Realteilung auf die Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gerichtet ist, kann die Buchwertübertragung steuerneutral erfolgen. Diese Vorgänge sind entweder gem. § 24 UmwStG oder gem. § 6 Abs. 3 EStG - neu - gesetzlich geregelt.¹³²⁰ Erhalten hingegen die bisherigen Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft bei der Auseinandersetzung einzelne Wirtschaftsgüter, für die der BFH bislang durch analoge Anwendung des § 24 UmwStG den Gesellschaftern ein Wahlrecht zur Buchwertübertragung eingeräumt hat, ist dies gesetzlich nicht geregelt und daher vom Gesetzgeber nicht gewollt. Deshalb sind die in den einzelnen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einer steuersystematisch sachgerechten Behandlung zu unterwerfen und somit zu versteuern. Eine steuerneutrale Handhabung ist daher zukünftig ausgeschlossen.¹³²¹

Den zuvor genannten Vorgängen ist gemein, daß deren bisherige steuerliche Behandlung gesetzlich nicht geregelt war, sondern lediglich auf Gestaltungen der Rechtsprechung des BFH bzw. der Verwaltungspraxis beruhte. Dies ist mit dem Willen des Gesetzgebers unvereinbar.¹³²² Ebenso ist die Betriebsverpachtung nicht kodifiziert.¹³²³ Das Verpächterwahlrecht und die sich durch die aktuelle Behandlung der Verpachtung eines Gewerbebetriebs ergebende

¹³¹⁷ BFH vom 16.12.1958, BStBl. III 1959, 30; BMF vom 9.2.1998, BStBl. I 1998, 163 ff.

¹³¹⁸ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238 f.; BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 54.

¹³¹⁹ BdF vom 22.1.1985, BStBl. I 1985, 97.

¹³²⁰ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 248; BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 54.

¹³²¹ BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238; BT-Drucks. 14/443 vom 3.3.1999, S. 61 f.

¹³²² BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238 f.

¹³²³ Dazu § 3 C I 1 a, S. 45.

Buchwertfortführung ist lediglich ein Konstrukt der Rechtsprechung.¹³²⁴ Wenn sich aber der Normengeber dahingehend äußert, daß gesetzlich nicht beschriebene Begünstigungen von ihm ungewollt sind, dann muß dies zwangsläufig auch für das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung gelten. Dies hätte jedoch zur Folge, daß die Betriebsverpachtung wie auch die Realteilung von Einzelwirtschaftsgütern als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.) gelten muß.

Hinsichtlich der Frage einer Umsetzung dieses Reformvorschlags sollen an dieser Stelle keine Mutmaßungen darüber angestellt werden, welche Gründe den Gesetzgeber dazu bewogen haben, bislang von einer generellen Kodifizierung der Betriebsverpachtung abzusehen. Derartige Vermutungen können auch zu keiner eindeutigen Entscheidung führen, da sich sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Sichtweise der Rechtsprechung argumentieren läßt, die davon ausgeht, daß sich der Normengeber der steuerlichen Folgen für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Zeitpunkt der Gesetzesverabschiedung der Vorschrift des § 30 Abs. 4 i. d. F. von 1925 (§ 16 Abs. 3 EStG i. d. F. von 1934 ff.) nicht bewußt war. Im allgemeinen ist eine gesetzliche Regelung überflüssig, da die Behandlung der Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe der Systematik des Einkommensteuerrechts entspricht. Im Hinblick auf den hier vorgestellten Lösungsvorschlag würde sich jedoch eine Kodifizierung problemlos realisieren lassen. Wie bei der Realteilung von Einzelwirtschaftsgütern bedarf es lediglich einer Erweiterung der gesetzlichen Fiktion des § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), daß als Veräußerung nicht nur die Aufgabe, sondern auch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs gilt.

2. Kontrolle des eigenen Reformvorschlags

Wird nun der eigene Reformvorschlag, die Betriebsverpachtung vom Wortlaut und von der Systematik des Einkommensteuergesetzes her als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) zu behandeln, einer Überprüfung anhand des aufgestellten Anforderungskatalogs¹³²⁵ unterzogen, treten die Probleme des bisherigen Rechtsinstituts der Betriebsverpachtung nicht mehr auf.

¹³²⁴ Dazu § 5 F, S. 160 ff.

Im einzelnen zeigt sich dies darin, daß die Schwierigkeiten, die aus der Schaffung neuer, dem Einkommensteuerrecht unbekannter Betriebsaufgabebetstände stammen, nicht mehr auftreten können, da der für die Betriebsverpachtung hier verwandte Betriebsaufgabebetstand lediglich eine Anwendung der gesetzlichen Norm des § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) bedeutet. Dies entspricht der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 GG).

Der Vorteil des Lösungsvorschlags liegt in seiner Eindeutigkeit und Klarheit nicht nur hinsichtlich der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen, sondern auch in den steuerlichen Rechtsfolgen; denn die Bedingungen, die zu einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) führen, sind als allgemein bekannt vorauszusetzen, so daß mögliche Fragwürdigkeiten, die eine Einschränkung der Rechtssicherheit nach sich ziehen könnten, nicht mehr auftreten können. Auch müssen die Sachverhalte, die einer Besteuerung unterzogen werden, nicht mehr fingiert werden, da sie mit den tatsächlichen Lebensumständen übereinstimmen. Die Zuordnung der Pachtzinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) entspricht dem Einkommensteuergesetz, da der Verpächter ausschließlich vermögensverwaltend (§ 14 Satz 3 AO) tätig ist. Die sich hierdurch ausschließende Gewerbesteuerpflicht ist ebenso systematisch. Somit lassen sich durch diese Qualifikation drohende Systembrüche innerhalb der Einkunftsqualifizierung vermeiden. Zudem stimmt die Einordnung der Einkünfte nach tätigkeitsbezogenen Merkmalen ebenfalls mit dem höchstrichterlichen „Geprägebefehl“¹³²⁵ überein. Die Endgültigkeit des Lösungsvorschlags, daß mit Beginn der Verpachtung die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) erfüllt sind, schließt eine Alternative und damit ein Wahlrecht gänzlich aus. Die Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts entspricht der allgemeingültigen Entscheidung des BFH: Ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert wird mit Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) vollständig abgeschrieben (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG n. F.; bislang: § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a. F.). Ein originärer geht unter, so daß die-

¹³²⁵ Dazu § 7 B, S. 241 f.

ser bei der Ermittlung des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 2 EStG) insgesamt unberücksichtigt bleibt. Einer systemwidrigen Fortführung des Betriebsvermögens bedarf es somit nicht mehr, da die Gefahr des Mißbrauchs im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe bekannt und durch den § 42 AO im ausreichenden Maße geregelt ist.¹³²⁷ Auch wird durch den Lösungsvorschlag dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) entsprochen, indem die Betriebsverpachtung der Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter gleichstellt wird und sich in beiden Fällen die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ergibt.

¹³²⁶ BFH vom 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751 ff.

¹³²⁷ Dazu § 5 G I, S. 177 ff.