

## § 6 Kodifizierte Lösungen unbefriedigender Besteuerungsfolgen

### A. Vorüberlegungen

Die sich im Zusammenhang mit der Betriebsverpachtung durch die Annahme einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) möglicherweise ergebenden negativen steuerlichen Rechtsfolgen werden aus Sicht der Rechtsprechung<sup>1006</sup> und von Teilen der Literatur<sup>1007</sup> als wirtschaftlich unbefriedigend angesehen. Der BFH folgert hieraus, daß dem Normengeber die steuerlichen Konsequenzen, die sich aus der Verpachtung eines Gewerbebetriebs ergeben können, bei der Verabschiedung der gesetzlichen Regelung nicht bewußt waren und daß der Gesetzgeber mit Wissen um die Folgen anders entschieden hätte.<sup>1008</sup> Auf dieser Argumentation basiert der höchstrichterliche Analogieschluß, die Betriebsverpachtung nicht als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) anzusehen, sondern lediglich als vorübergehende Betriebsunterbrechung zu behandeln und damit auf die Besteuerung der stillen Reserven vorerst zu verzichten.<sup>1009</sup> Bei einer solchen Vorgehensweise wird jedoch durch den BFH unterstellt, daß sich sein Empfinden über eine Unbilligkeit mit dem des Gesetzgebers deckt. Um eine Entscheidung darüber fällen zu können, ob der Normengeber in der Besteuerung der stillen Reserven bei Verpachtungsbeginn tatsächlich eine Unbilligkeit sieht, die ihn zum Handeln zwingen könnte, sind die nachfolgenden Untersuchungen auf solche Fälle ausgerichtet, die Ausdruck des gesetzgeberischen Billigkeitsempfindens sind; denn erst wenn sich die durch die Rechtsprechung angenommene Unbilligkeit mit der des Normengebers deckt, kann von einem tatsächlichen Handlungsbedarf der Rechtsprechung ausgegangen werden. Im folgenden wird also zu untersuchen sein, wie der Gesetzgeber aus seiner Sicht unbefriedigende Besteuerungsfolgen für gewöhnlich zu lösen versucht. Dabei werden sich die beispielhaften Untersuchungen verschiedener

---

<sup>1006</sup> Dazu § 3 B, S. 41 ff.

<sup>1007</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 40; ders., StuW 1981, 117, 122; REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 46; K. F. WENDT, INF 1977, 289, 290.

<sup>1008</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 122.

Lösungsansätze, deren sich der Normengeber innerhalb der unterschiedlichen Steuergesetze bedient, nicht nur auf das Billigkeitsempfinden beschränken, sondern werden gleichzeitig auch die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der einzelnen Ansätze mit einbezogen, an die der Gesetzgeber seine Lösungen knüpft. Das Ergebnis dieser Überlegungen kann dann wiederum bei der Entwicklung eines Reformvorschlags im Sinne des Gesetzgebers hilfreich sein.

---

<sup>1009</sup> BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456; BFH vom 18.3.1999, BStBl. II 1999, 398; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 690 ff.

## B. Kodifizierte Lösungen

### I. Steuervergünstigungen

In der Kennzeichnung von Steuervergünstigungen ist der Gesetzgeber nicht immer eindeutig.<sup>1010</sup> Daher ist das Begriffsverständnis über Vergünstigungen und deren Merkmale auch oft uneinheitlich. Das Schrifttum versucht, zur Systematisierung verschiedene Wege zu beschreiten: Ein Definitionsansatz beurteilt Vergünstigungen anhand ihrer Auswirkungen auf die „wirtschaftliche Steuerbelastung“<sup>1011</sup>. Danach liegt eine Steuervergünstigung vor, wenn die Steuerbelastung niedriger ist als die entscheidungsneutrale Belastung.<sup>1012</sup> Dieses Merkmal beschränkt sich nicht nur allein auf Steuervergünstigungen, sondern zeigt sich bspw. auch bei einem Steuererlaß. Daher erscheint zur näheren Differenzierung ein zusätzlicher Erklärungsansatz notwendig. Dieser basiert auf einer Unterscheidung der normenkonzipierenden Prinzipien der Steuergesetzgebung.<sup>1013</sup> So enthalten die unterschiedlichen Gesetze des Steuerrechts Normen, die verschiedenartige Prinzipien verfolgen. Neben den Fiskalzwecknormen<sup>1014</sup>, die sich am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren, und den Vereinfachungszwecknormen<sup>1015</sup>, die an dem Praktikabilitätsprinzip ausgerichtet sind, gibt es Normen, die sich durch das Gemeinwohl- und Verdienstprinzip begründen lassen.<sup>1016</sup> Zu diesen Sozialrechtsnormen zählen Steuervergünstigungen, die „den Steuerpflichtigen in Durchbrechung des artbegründenden Prinzips, insbesondere in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, bevorzugen“<sup>1017</sup>. Es sind i. w. S.

---

<sup>1010</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, Aufl. 15, § 19 Rz. 3, S. 701 f.

<sup>1011</sup> D. SCHNEIDER, DB 1992, 1737, 1739

<sup>1012</sup> D. SCHNEIDER, StuW 1996, 145, 147; ders., DB 1992, 1737, 1739.

<sup>1013</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 19 ff., S. 70 ff.

<sup>1014</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 20, S. 70.

<sup>1015</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 23, S. 72 und Rz. 130, S. 103.

<sup>1016</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 23, S. 72, und Rz. 130, S. 103.

<sup>1017</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 7 Rz. 36, S. 188 f.; D. SCHNEIDER kritisiert an dieser ansonsten in die richtige Richtung weisende Definition, daß es möglicherweise Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips gibt, die sich ökonomisch - auf Basis der „Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung“ - begründen lassen. D. SCHNEIDER läßt außer acht, daß neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip technisch-ökonomische Gründe zu Vereinfachungszwecknormen führen (TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 23, S. 72 f.). Dementsprechend unterscheidet TIPKE, FR 1989, 186, 187, in echte Steuervereinfachungen und unechte begünstigende Ausnahmevorschriften sowie Ausnahmen aus Vereinfachungsgründen.

begünstigende Ausnahmen aus wirtschaftlichen oder sozialen Gründen.<sup>1018</sup> Lassen sich hingegen Vergünstigungen durch eine verminderte steuerliche Leistungsfähigkeit begründen, liegen keine Steuervergünstigungen, sondern „unechte Ausnahmen“<sup>1019</sup> vor.

Im Zusammenhang mit dem Tatbestand der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) sind dem Einkommensteuergesetz zwei Steuervergünstigungen bekannt: Die Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG gewährt dem Steuerpflichtigen einen Freibetrag in Höhe von maximal DM 60.000,00 bei einem Gegenwert des Unternehmens von höchstens DM 300.000,00. Bei der zweiten Steuervergünstigung handelt es sich um die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.), für den der § 16 EStG als „Vorschaltnorm“<sup>1020</sup> fungiert. Durch die gesetzliche Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. (bislang: § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG a. F.) werden die Gewinne aus einer Betriebsaufgabe als außerordentliche Einkünfte qualifiziert.<sup>1021</sup> Bislang wurde ein solcher Aufgabegewinn bis zu einem Betrag von DM 15 Mio.<sup>1022</sup> gem. § 34 Abs. 1 EStG a. F. mit der Hälfte des persönlichen durchschnittlichen Steuersatzes belastet.<sup>1023</sup> Das „Steuerentlastungsgesetz 1999 / 2000 / 2002“ hingegen räumt ab dem Veranlagungszeitraum 1999 dem Steuerpflichtigen gem. § 34 Abs. 1 EStG n. F. ein Wahlrecht ein, seine auf die in § 34 Abs. 2 EStG n. F. genannten außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer abweichend von den allgemeinen Tarifvorschriften zu berechnen. Dieses Optionsrecht wird durch einen unwiderruflichen Antrag ausgeübt.

---

<sup>1018</sup> TIPKE, FR 1989, 186, 187.

<sup>1019</sup> TIPKE, FR 1989, 186, 187.

<sup>1020</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 21, S. 72.

<sup>1021</sup> Vgl. L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 5 f., zur rechtsbegründende Wirkung des § 16 EStG durch die Steuerbefreiung gem. § 16 Abs. 4 EStG und durch die Tarifbegünstigung gem. § 34 EStG; vgl. CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 21, S. 72 f., zur Funktionsweise des § 16 EStG für Veräußerungsgewinne.

<sup>1022</sup> Der Höchstbetrag für außerordentliche Einkünfte, auf die der ermäßigte Steuersatz in Höhe des hälftigen durchschnittlichen Steuersatzes zur Anwendung kommt, bleibt bis zum 31.7.1997 bei DM 30 Mio. Durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 5.8.1997, BGBl. I 1997, S. 2590, hat der Gesetzgeber festgelegt, den maximalen Höchstbetrag ab 1.8.1997 auf DM 15 Mio. zu reduzieren.

<sup>1023</sup> L. SCHMIDT/SEEGER, EStG, § 34 Rz. 40.

In Anlehnung an die bis Ende 1998 gültige Regelung des § 34 Abs. 3 EStG a. F. beträgt die Einkommensteuer auf außerordentliche Einkünfte (§ 34 Abs. 2 EStG n. F.) das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.<sup>1024</sup>

## II. Erlaß

Als ein allgemeingültiges steuerrechtliches Instrumentarium zur Schaffung einer „Einzelfall-Gerechtigkeit“<sup>1025</sup> kennt die Abgabenordnung den Erlaß. Der Steuererlaß kann sich auf den Vorschriften des § 163 AO<sup>1026</sup> oder § 227 AO<sup>1027</sup> begründen. Beide Regelungen sind aus dem § 131 RAO entstanden. Die Trennung wurde durch die Neuregelung im Jahre 1977 und der Unterscheidung in Feststellungs- und Erhebungsverfahren notwendig.<sup>1028</sup> Die Voraussetzungen für eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitserwägungen (§ 163 AO) entsprechen denen für einen Zahlungserlaß (§ 227 AO). Demnach ist ein Erlaß begründet, wenn die Festsetzung bzw. Erhebung einer Steuer zu jedem Zeitpunkt ungerechtfertigt ist.<sup>1029</sup> Als Rechtsfolge wird die entstandene Steuerschuld teilweise oder auch gänzlich gelöscht.<sup>1030</sup>

## III. Stundung

Ein weiteres Instrument der Einzelfallgerechtigkeit ist die Stundung. Gegenüber den Steuervergünstigungen oder dem Steuererlaß wirken die Stundungsmöglichkeiten des Steuerrechts nicht auf die Steuerschuld ein, so daß diese Höhe während des Stundungszeitraums unverändert bestehen bleibt. Eine Stundung der Steuerschuld bewirkt lediglich eine teilweise oder vollständige Verschiebung des

---

<sup>1024</sup> Dazu § 3 C I 1 b, S. 49 ff.

<sup>1025</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, Aufl. 15, § 12 Rz. 173, S. 525.

<sup>1026</sup> Sog. „Festsetzungserlaß“.

<sup>1027</sup> Sog. „Zahlungserlaß“.

<sup>1028</sup> KLEIN/RÜSKEN, AO, § 163 Anm. 1.

<sup>1029</sup> Zur Abgrenzung der Stundung gegenüber dem Erlaß bei TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 5.

<sup>1030</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 22 Rz. 342, S. 874 f.

Zahlungszeitpunkts in die Zukunft.<sup>1031</sup> Im Gegensatz zum Erlaß der Steuerschuld, der in der Abgabenordnung abschließend geregelt ist, verfügen verschiedene Einzelgesetze über separate Stundungsmöglichkeiten, die sich hinsichtlich einer zeitlichen Verschiebung der Zahlung der Steuerschuld und der Verzinsung der geschuldeten Steuer unterscheiden. So enthält bspw. das Rennwett- und Lotteriegesetz durch die Norm des § 29 RennwLottAB und das Umwandlungsteuergesetz durch die Regelung des § 20 Abs. 5 UmwStG über eigene Möglichkeiten der Steuerstundung.

Als allgemeingültige Norm kennt das Steuerrecht die Vorschrift des § 222 AO. Ein fester prognostizierbarer Zeitrahmen, über den gestundet wird, ist gesetzlich nicht geregelt. Für die Dauer der Stundung ist die Steuerschuld gem. § 234 AO grundsätzlich zu verzinsen.<sup>1032</sup> Die Stundung kann entweder auf einen bestimmten Tag oder über einen bestimmten Zeitraum festgelegt werden.<sup>1033</sup> Mit dem Wegfall der Stundungsvoraussetzungen wird die Steuerschuld sofort fällig.<sup>1034</sup>

Auch das Erbschaftsteuerrecht verfügt durch die Vorschrift des § 28 ErbStG über eine eigene Stundungsvorschrift.<sup>1035</sup> Entgegen der allgemeingültigen Regelung des § 222 AO, für die das Ermessen der Finanzverwaltung ausschlaggebend ist,<sup>1036</sup> besitzt der Steuerpflichtige gem. § 28 ErbStG einen Anspruch, die Steuer im Einzelfall stunden zu lassen.<sup>1037</sup> Hierdurch wird dem Erben ermöglicht, die Zahlung der Steuer auf Antrag über einen Zeitraum bis zu zehn Jahre<sup>1038</sup> auszu dehnen. Die Entscheidung über die Höhe der Raten und damit die Zahlungsweise bleibt dem Steuerpflichtigen selbst überlassen. Es steht ihm daher frei, die Steuer-

---

<sup>1031</sup> V. WALLIS in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO, § 222 Rz. 1; KLEIN/RÜSKEN, AO, § 222 Anm. 13; KÜHN/HOFFMANN, AO, § 222 Bem. 4.

<sup>1032</sup> KÜHN/HOFFMANN, AO, § 222 Bem. 5; KLEIN/RÜSKEN, AO, § 222 Anm. 13.

<sup>1033</sup> KLEIN/RÜSKEN, AO, § 222 Anm. 12.

<sup>1034</sup> Eine Stundung kann widerrufen werden, wenn die Voraussetzungen für eine Stundung nicht mehr bestehen (TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 19).

<sup>1035</sup> Die Vorschrift des § 28 ErbStG bildet im Verhältnis zur allgemeingültigen, gesetzlichen Regelung gem. § 222 AO eine selbständige Stundungsmöglichkeit (MEINCKE, ErbStG, § 28 Tz. 2).

<sup>1036</sup> KÜHN/HOFFMANN, AO, § 222 Bem. 3; TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 17.

<sup>1037</sup> BFH vom 11.5.1988, BStBl. II 1988, 730; MEINCKE, ErbStG, § 28 Tz. 2.

<sup>1038</sup> Durch das „Jahressteuergesetz 1996“ vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250, 1404, wurde der Stundungszeitraum des ErbStG 1974 von bislang 7 Jahren auf 10 Jahre mit Wirkung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 entstanden ist oder entsteht, erweitert (MOENCH/HÖLL, Die neue Erbschaftsteuer, Erl. zu § 28 ErbStG in Abschn. B II Rdnr. 2).

schuld einmalig nach einem bestimmten Zeitraum zu entrichten oder in beliebigen Raten zu zahlen.<sup>1039</sup> Für die gestundeten Steuerbeiträge sind gem. §§ 234, 238 AO Zinsen in Höhe von 6 % p. a.<sup>1040</sup> zu entrichten.<sup>1041</sup>

#### IV. Buchwertfortführung

Im Zusammenhang mit den Vorgängen der Unternehmensumorganisation bzw. -umstrukturierung kennt das Umwandlungsteuergesetz mehrere Regelungen, die entgegen dem Realisationsprinzip von einer Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven absehen und eine Fortführung der Buchwerte ermöglichen.<sup>1042</sup>

Als eine dieser Vorschriften, die sich auf Personengesellschaften bezieht, regelt § 24 UmwStG<sup>1043</sup> die Einbringungsfälle in eine Personengesellschaft.<sup>1044</sup> Auch im Rahmen der Realteilung fand diese Ausnahmeregelung der Buchwertfortführung bislang Anwendung.<sup>1045</sup>

Seit dem Inkrafttreten des „Steuerentlastungsgesetzes 1999 / 2000 / 2002“ wird auch die Realteilung einer Mitunternehmerschaft als eine steuerpflichtige Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG n. F. (bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) behandelt, sofern die bisherigen Gesellschafter bei ihrer Auseinandersetzung lediglich einzelne Wirtschaftsgüter erhalten. Dabei versteht der Normengeber unter Realteilung solche Sachverhalte, in denen die bisherigen Gesellschafter ihr gemeinschaftliches Engagement beenden und dabei die Mitunternehmerschaft entweder gänzlich auflösen und alle Wirtschaftsgüter in ihre anderen Betriebsvermögen oder auch in ihr Privatvermögen überführen oder die Mitunternehmerschaft zwar bestehen bleibt, jedoch Teile des Betriebsvermögens dem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung überlassen werden. Diese Vorgänge führen ab dem 1. Januar 1999 zu einem Veräußerungsgewinn bzw. -verlust nach § 16 EStG.<sup>1046</sup>

---

<sup>1039</sup> TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 28 Tz. 2.

<sup>1040</sup> Entspricht 0,5 % p. M.

<sup>1041</sup> Als Ausnahme ist der Erwerb von Todes wegen gem. § 28 Abs. 1 Satz 2 ErbStG von der Verzinsung befreit (MEINCKE, ErbStG, § 28 Tz. 7).

<sup>1042</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 III, S. 271 ff.

<sup>1043</sup> Ursprünglich § 22 UmwStG 1969.

<sup>1044</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII 2 a, S. 821 ff.

<sup>1045</sup> MEYER-SCHARENBERG, StbKongrRep. 1994, 253, 261 ff.

<sup>1046</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 248.

Bislang gewährte der BFH diesen Gesellschaftern ein Wahlrecht, Einzelwirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen zu übertragen. Teleologisch beruhte eine solche Realteilung auf einem Analogieschluß zu den Einbringungsfällen (§ 24 UmwStG) sowie zu Sacheinlagen (§ 6 Abs. 1 EStG) in Personengesellschaften.<sup>1047</sup> Der Normengeber ist jedoch der Ansicht, daß für eine analoge Anwendung des § 24 UmwStG „kein Raum“ ist. Daher sind derartige Gestaltungen zukünftig von der Möglichkeit der Buchwertfortführung ausgeschlossen. Nur wenn sich die Realteilung auf die Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bezieht, können diese gem. § 24 UmwStG steuerneutrale in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden.<sup>1048</sup>

Daneben wird durch den § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) eine besondere Form der Buchwertfortführung geregelt. Diese Vorschrift stellt gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV a. F.) die unbedingte Bindung des Erben an die Buchwerte des Erblassers fest und läßt dem Erben kein Wahlrecht sich zwischen der Realisierung der stillen Reserven und deren Besteuerung einerseits oder einer Buchwertfortführung andererseits zu entscheiden.<sup>1049</sup>

Vom kurzfristigen Liquiditätsgesichtspunkt aus stellt sich die Fortführung der Buchwerte als zeitlich weitestgehende und damit vorteilhafteste Form dar. Die Besteuerung wird erst mit dem Verkauf (§ 16 Abs. 1 EStG) oder der Aufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) der neuen Organisationsform vorgenommen. Durch die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) werden die alten Buchwerte so lange fortgeführt, bis der unentgeltliche Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) mit der Verwertung des übertragenen Betriebs die stillen Reserven besteuern muß. Dies bedeutet jedoch einen Verstoß gegen das Subjektprinzip der Besteuerung, daß die stillen

---

<sup>1047</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IX 3, S. 855.

<sup>1048</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 248.

<sup>1049</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 791; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 28, S. 77.



Reserven durch den Steuerpflichtigen zu versteuern sind, der sie erwirtschaftet hat.<sup>1050</sup>

Aus Sicht des Fiskus kann sich eine Hinausschiebung der Besteuerung von stillen Reserven auch als vorteilhaft erweisen, wenn sich zum einen die stillen Reserven weiterhin positiv entwickeln. Zum anderen bleibt durch die Fortführung der Buchwerte das Abschreibungsvolumen unverändert niedrig. Auch steht es dem Steuerpflichtigen entgegen der sofortigen Besteuerung frei, die Wirtschaftsgüter innerhalb des laufenden Betriebs zu veräußern. Für einen solchen Fall der allmählichen Betriebsabwicklung werden die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) nicht erfüllt, so daß der Gewinn sowohl den laufenden gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) zuzuordnen ist, als auch der Gewerbesteuer (§ 2 GewStG) unterworfen wird.<sup>1051</sup>

## V. Betriebsverpachtung zwischen Steuerstundung und Buchwertfortführung

Der wesentliche Bestandteil der bis ins Jahr 1963 gültigen Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung war die Konstruktion einer „rückwirkenden Steuerstundung“<sup>1052</sup>. Mit diesem Gebilde hatte zuerst der I. und später auch der VI. Senat des BFH versucht, die Besteuerung im Zeitpunkt des Verpachtungsbeginns für die Fälle, in denen der Verpächter den Willen äußert, den Betrieb mit Verpachtungsende nicht fortführen zu wollen, auf einen späteren Zeitpunkt zu verlegen. Die Steuerschuld, die sich aus der Aufdeckung der stillen Reserven ergab, wurde für die Betriebsverpachtung über den Zeitraum hinaus von Beginn an im nachhinein gestundet. Dieser Lösungsansatz besaß den Effekt, daß die Tätigkeit des Verpächters als private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) beurteilt wurde. Die damit verbundene zwingende Qualifizierung der Pachteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) entsprach der Systematik des Ein-

---

<sup>1050</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 28, S. 77; COSTEDE, StuW 1982, 14; ders., StuW 1996, 19, 22, vertritt die Ansicht, daß es zum Prinzip der Gewinnrealisation gehört, daß die stillen Reserven von dem zu versteuern sind, der sie erwirtschaftet hat.

<sup>1051</sup> Zur Vorteilhaftigkeit einer Buchwertfortführung für den Steuerfiskus bei KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII, S. 820 f.

<sup>1052</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

kommensteuerrechts.<sup>1053</sup> Gleichzeitig leugnete der Lösungsansatz nicht, daß zumindest für den Fall einer späteren Überführung der Pachtgegenstände ins Privatvermögen der Beginn der Verpachtung die endgültige Einstellung der gewerblichen Tätigkeit und damit eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) bedeutete.

Seitdem für eine Betriebsverpachtung die rückwirkende Stundung abgelehnt wurde,<sup>1054</sup> wird die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) und die sich hieraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen dadurch verhindert, daß der Verpachtungszeitraum zuletzt als eine „bloße Betriebsunterbrechung“<sup>1055</sup> angesehen wird. Die Folge ist, daß die Besteuerung des Aufgabegewinns entweder bis zur erklärten Betriebsaufgabe oder noch über eine Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit hinaus verzögert wird. Im Ergebnis stellt sich hierdurch eine steuerneutrale Fortführung der Buchwerte ein.<sup>1056</sup>

---

<sup>1053</sup> BFH vom 2.4.1957, BStBl. II 1957, 273, 274.

<sup>1054</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>1055</sup> 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.

<sup>1056</sup> Dazu § 3 C I 1, S. 45 ff.

### C. Tatbestandsmäßige Voraussetzungen

Mit Beginn der Betriebsverpachtung werden die Wirtschaftsgüter des verpachteten Gewerbebetriebs einer neuen Nutzung zugeführt. Sie dienen zukünftig nicht mehr der betrieblichen Einkunftserzielung, sondern werden zur privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) eingesetzt.<sup>1057</sup> Durch diese Nutzungsänderung verwirklicht der ursprüngliche Betriebsinhaber die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).<sup>1058</sup> Entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik wäre die Realisierung und Besteuerung der stillen Reserven zwingende Rechtsfolge.<sup>1059</sup> Die Rechtsprechung geht jedoch nicht von der „Annahme einer Betriebsaufgabe“<sup>1060</sup> aus, sondern ignoriert diesen Tatbestand. Durch die richterliche Fiktion des „unterbrochenen Gewerbebetriebs“ wird, methodisch gesehen, der Betriebsaufgabetatbestand teleologisch reduziert.<sup>1061</sup> Werden die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung erfüllt, gilt der Gewerbebetrieb nicht als aufgegeben, sondern nur als vorübergehend unterbrochen.<sup>1062</sup>

Im folgenden wird nun der Frage nachzugehen sein, welche tatbestandsmäßigen Bedingungen gegeben sind, an die der Gesetzgeber seine kodifizierten Lösungen knüpft.

### I. Steuervergünstigungen

Allgemein verhindern Steuervergünstigungen den Eintritt der Rechtsfolge der Steuerschuld, soweit ihre Tatbestandsmäßigkeit eingreift.<sup>1063</sup> Somit wirken sie bereits auf die Entstehung der Steuerschuld ein. Dies gilt auch für die Steuerver-

---

<sup>1057</sup> Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

<sup>1058</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; ders., Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 9, S. 171; ders., StuW 1981, 117, 122; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 428; PAUS, DStZ 1986, 354; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, S. 28; a. A. M. WENDT, FR 1998, 264, 271.

<sup>1059</sup> Dazu § 5 B I 1, S. 105 f.

<sup>1060</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>1061</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 794.

<sup>1062</sup> 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.

<sup>1063</sup> LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S. 80.

günstigungen, die im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) bestehen. So wird durch den Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG der Aufgabegewinn als Bemessungsgrundlage teilweise bzw. vollständig reduziert. Neben weiteren Bedingungen war das Vorliegen einer tatbestandsmäßigen Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) für die Gewährung des Freibetrags zwingende Voraussetzung.<sup>1064</sup> Anders als § 16 Abs. 4 EStG senkte die Regelung des § 34 Abs. 1 EStG a. F. den persönlichen Einkommensteuersatz und milderte so die Rechtsfolgen einer Besteuerung des Aufgabegewinns. Die ab den Veranlagungszeitraum 1999 gültige Vorschrift des § 34 Abs. 1 EStG n. F. reduziert teilweise die Bemessungsgrundlage und versucht dadurch die sich verschärfende Progression abzumildern. Beide Vorschriften finden bzw. fanden jedoch nur auf außerordentliche Einkünfte Anwendung. Zu diesen zählen entsprechend der Aufzählung des § 34 Abs. 2 EStG n. F. (bislang: § 34 Abs. 2 EStG a. F.) die unter Nr. 1 genannten Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne i. S. des § 16 EStG. Wenn aber lediglich diese unter § 34 Abs. 2 EStG n. F. (bislang: § 34 Abs. 2 EStG a. F.) genannten Gewinne begünstigt besteuert werden, ist unter anderem eine Betriebsaufgabe erneut eine notwendige Bedingung. Somit knüpfen sowohl die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.), als auch die des § 16 Abs. 4 EStG an den Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) an.

## II. Einzelfallgerechtigkeit

Eine Steuer kann gem. § 163 AO nur erlassen werden, wenn bereits das Erheben der Steuer unbillig ist.<sup>1065</sup> Die Steuer hingegen kann allein dann erhoben werden, wenn die Entstehung der Steuerschuld festgestellt worden ist.<sup>1066</sup> Der Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis entsteht wiederum mit Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO).<sup>1067</sup> Eine Steuer kann somit nur erlassen werden, wenn der Steuertatbestand verwirklicht

---

<sup>1064</sup> L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 579.

<sup>1065</sup> V. WALLIS in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO, § 163 Rz. 6; KÜHN/HOFMANN, AO, § 163 Bem. 4; KLEIN/RÜSKEN, AO, § 163 Anm. 1.

<sup>1066</sup> KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 38 Anm. 2.

wurde. Da die Festsetzung der Erhebung zeitlich vorgelagert ist,<sup>1068</sup> gelten entsprechende Überlegungen zu den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen auch für den Zahlungserlaß (§ 227 AO) sowie die Stundung (§ 222 AO). So kann eine Steuerschuld erlassen (§ 227 AO) oder gestundet (§ 222 AO) werden, wenn die Einziehung mit Fälligkeit entweder eine Unbilligkeit oder eine erhebliche Härte für den Steuerschuldner bedeutet.<sup>1069</sup> Die Fälligkeit der geschuldeten Steuer wird allgemein durch die Abgabenordnung in der Vorschrift des § 220 AO geregelt. Diese wiederum verweist auf die Fälligkeiten, die durch die jeweiligen Einzelgesetze geregelt sind. Bei Fehlen einer einzelgesetzlichen Entsprechung wird § 220 AO wirksam und legt fest, daß der Steueranspruch grundsätzlich mit Entstehung fällig ist.<sup>1070</sup>

Somit bleibt festzuhalten, daß neben den Steuererlaßvorschriften auch die Steuerstundung nur bei Tatbestandsverwirklichung (§ 38 AO) zur Anwendung kommen kann. Im Zusammenhang mit der Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven bedeutet dies aber, daß als Grundvoraussetzung für den Einsatz der vorgestellten allgemeingültigen Regelungen zur Schaffung einer Einzelfallgerechtigkeit eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht sein muß.

Auch die Vorschrift des § 28 ErbStG bezieht sich auf die bereits entstandene Steuer, deren Entstehen durch § 9 ErbStG näher geregelt wird. So müssen die Tatbestände der §§ 1 bis 8 ErbStG verwirklicht sein, damit die Steuerpflicht entsteht. Im Hinblick auf die Schenkung bzw. Vererbung eines Gewerbebetriebs hat dies zur Folge, daß erst nach dem Entstehen der Steuerschuld die Möglichkeit einer Stundung gewährt wird.

---

<sup>1067</sup> KLEIN/BROCKMEYER, AO, § 38 Anm. 1 f.; KÜHN/HOFMANN, AO, § 38 Bem. 1.

<sup>1068</sup> Für alle KLEIN/RÜSKEN, AO, § 227 Anm. 1.

<sup>1069</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 3; v. WALLIS in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO, § 222 Rz. 6.

<sup>1070</sup> KÜHN/HOFMANN, AO, § 220 Bem. 2; KLEIN/RÜSKEN, AO, § 220 Anm. 3.

### III. Umorganisationen

Wird ein Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit einer Realteilung auf die Gesellschafter aufgeteilt, dann wird entsprechend der höchstrichterlichen Beurteilung<sup>1071</sup> der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht.<sup>1072</sup> Diese Beurteilung ergibt sich unabhängig davon, ob Einzelwirtschaftsgüter, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile verteilt werden.<sup>1073</sup> Die Gesellschafter einer Personengesellschaft entschließen sich, die Gesellschaft gem. § 131 HGB aufzulösen und das Betriebsvermögen entsprechend ihrer Beteiligung<sup>1074</sup> aufzuteilen.

Der Tod eines Unternehmers bedarf hingegen einer nähernden Betrachtung.<sup>1075</sup> So ist der Sterbefall des Unternehmers der unwiderlegbarste Nachweis der Beendigung jeglichen betrieblichen Handels und bedeutet die „intensivste“<sup>1076</sup> Form der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.). Mit dem Tod stellt der Steuerpflichtige seine gewerbliche Tätigkeit endgültig ein. Somit werden auch durch den Todesfall die Tatbestandsmerkmale einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht. Entsprechend dem Subjektprinzip der Besteuerung müßten die stillen Reserven im Zeitpunkt des Todes aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen werden.

Nur wenn ein Erbe existiert, wird der Betrieb im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) auf diesen übertragen. Nach h. L.<sup>1077</sup> unterscheiden sich die Vorschriften des § 16 Abs. 1 EStG und § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) nicht in der tatbestandsmäßigen<sup>1078</sup> Verwirklichung der Auf-

---

<sup>1071</sup> BFH vom 19.1.1982, BStBl. II 1982, 456.

<sup>1072</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IX, S. 854; MEYER-SCHARENBERG, StbKongrRep. 1994, 253, 254.

<sup>1073</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IX, S. 854 f.

<sup>1074</sup> Da eine gerechte Aufteilung nicht immer möglich ist, wird ein Wertausgleich durch einen sog. „Spitzenausgleich“ vereinbart, der eine Gewinnrealisation bedeutet (BFH vom 1.12.1992, BStBl. II 1994, 607).

<sup>1075</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV, S. 788 ff.

<sup>1076</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 28, S. 77.

<sup>1077</sup> L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 15; CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 28, S. 77; TRZASKALIK, StuW 1979, 97, 103; COSTEDE, StuW 1996, 19, 22; wohl auch KURZ, StuW 1979, 243, 249; a. A. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 1 a, S. 791, die den Tod des Unternehmers als einen Tatbestand der Betriebsaufgabe ablehnt.

<sup>1078</sup> L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 15, der lediglich in der Entgeltlichkeit der Veräußerung gem. § 16 Abs. 1 EStG bzw. der unentgeltlichen Übertragung der Vorschrift des § 7

gabe des Gewerbebetriebs durch den Erblasser, sondern lediglich in den steuerlichen Rechtsfolgen, so daß durch die Übertragung des gesamten Betriebs gem. § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) kein Gewinn realisiert wird. Das gleiche gilt für den Fall, in dem der Gewerbebetrieb unentgeltlich im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf den Beschenkten übergeht. Auch hier gibt der Schenker seine bisherige Tätigkeit und damit den Gewerbebetrieb auf.

#### **IV. Ergebnis**

Die Untersuchungen zeigen, daß in jedem der vorgestellten Fälle grundsätzlich der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht sein muß, bevor der kodifizierte Lösungsansatz den unbefriedigenden Besteuerungsfolgen entgegenwirkt. Diese Verallgemeinerung erscheint auf den ersten Blick im Bezug auf die erbschaftsteuerliche Stundungsvorschrift des § 28 ErbStG übereilt und ungerechtfertigt, da das Erbschaftsteuerrecht grundsätzlich nicht an den einkommensteuerlichen Tatbestand einer Betriebsaufgabe anknüpft, sondern an die kodifizierten Tatbestände der §§ 1 bis 8 ErbStG. Wird jedoch ein Gewerbebetrieb unter den zutreffenden Tatbeständen der §§ 1 bis 8 ErbStG übertragen, entsteht der erbschaftsteuerliche Anspruch. Aus einkommensteuerlicher Sicht werden gleichzeitig durch diese Tatbestände die Voraussetzung für eine Betriebsaufgabe erfüllt, obwohl eine Besteuerung der stillen Reserven durch die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bislang: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) zwingend unterbleibt. Somit knüpft das Erbschaftsteuerrecht seine Rechtsfolge zwar nicht an die Aufgabe des Betriebs (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.), jedoch führen entsprechende Tatbestände ebenso immer zur Verwirklichung der einkommensteuerlichen Betriebsaufgabe. Mithin liegt auch bei der erbschaftsteuerlichen Stundungsvorschrift des § 28 ErbStG immer auch eine Aufgabe des Gewerbebetriebes vor.

Im Vergleich mit einer Betriebsverpachtung kann somit festgestellt werden, daß entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik auch durch die Verpachtung

---

ESTDV einen Unterschied in den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen beider Regelungen sieht.

eines Gewerbebetriebs eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht wird. Der BFH läßt jedoch diesen Tatbestand unbeachtet und umgeht die systematisch zwingende Betriebsaufgabe durch die Fiktion eines unterbrochenen Gewerbebetriebs.

Die Rechtsprechung wählt somit einen gegenüber dem Gesetzgeber konträren Weg.



## D. Billigkeitsentscheidungen

Grundsätzlich entspricht die Erfassung und Besteuerung der stillen Reserven nach Aufgabe eines Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) dem Wortlaut und der Zielsetzung der Gesetzesvorschrift.<sup>1079</sup> Da im Falle der Betriebsaufgabe stets die Gefahr besteht, daß die Leistungsfähigkeit mangels eines Zuflusses liquider Mittel eingeschränkt ist, kann hieraus keine allgemeine Rechtfertigung für ein Einschreiten des Gesetzgebers abgeleitet werden, da diese Einschränkung dem kodifizierten Willen entspricht. Somit kann das Argument des eingeschränkten Leistungsfähigkeitsprinzips für eine abweichende Behandlung der Betriebsverpachtung für sich allein noch nicht ausreichend begründet sein.

Das eigentliche Problem der Betriebsverpachtung besteht in der Gefahr einer potentiellen Substanzbesteuerung, die sich auf die Gegenstände auswirken kann, die im sofortigen Anschluß an eine Betriebsaufgabe auch weiterhin der Einkunftserzielung dienen und möglicherweise später wieder gewerblich genutzt werden sollen. Diese in der Literatur als „unglücklich“<sup>1080</sup> oder „mißlich“<sup>1081</sup> bezeichnete Problematik diene als Grundlage zur Rechtfertigung des höchstrichterlichen Korrekturversuchs. Dem Gesetzgeber sind ähnliche Fälle bekannt, die ihn zu Sonderregelungen bewogen haben.

Im folgenden soll in einem ersten Schritt der Frage nachgegangen werden, welche Beweggründe den Gesetzgeber im einzelnen dazu veranlaßt haben, in den beschriebenen Fällen die steuerlichen Konsequenzen als „unbillig“<sup>1082</sup> zu bewerten und durch eine Ausnahmeregelung von der ursprünglichen Systematik abzuweichen. Auf Basis dieser Ergebnisse wird in einem zweiten Schritt zu prüfen sein,

---

<sup>1079</sup> Vgl. BFH vom 16.9.1966, BStBl. III 1967, 70, 71 f., BFH vom 28.4.1971, BStBl. II 1971, 630; BFH vom 18.5.1983, BStBl. II 1983, 771; BFH vom 9.8.1989, BStBl. II 1989, 973; BFH vom 18.12.1990, BStBl. II 1991, 512, L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 4, zur rechtssystematischen Bedeutung des § 16 EStG.

<sup>1080</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793.

<sup>1081</sup> REIß in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 46; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793.

<sup>1082</sup> K. F. WENDT, INF 1977, 289, 290; KANZLER, FR 1983, 285.

ob diese Beweggründe, auch in der Betriebsverpachtung eine Entsprechung finden.

## I. Sozial- bzw. wirtschaftspolitische Lenkungs Zwecke

### 1. Lenkungsfunktion durch Steuervergünstigungen

Die überwiegenden Normen der Steuergesetze verfolgen den Zweck, durch Steuererhebung den Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken.<sup>1083</sup> Daneben existieren innerhalb der Steuergesetze Normen, die primär<sup>1084</sup> einen Sozialzweck bspw. einen sozial-, wirtschafts-, kultur-, gesundheits- oder berufspolitischen Zweck verfolgen. Bei diesen sind der Steueranfall Folge und nicht Zweck der Norm. Ein Teil<sup>1085</sup> dieser Normen besitzt eine Lenkungsfunktion, wenn durch sie soziale oder wirtschaftliche Gemeinwohlzwecke verfolgt werden. Die Rechtsprechung erachtet diese Lenkungsnormen für die Legislative als zulässig.<sup>1086</sup> Für den BFH hingegen sind Entscheidungen mit Lenkungsfunktion strikt ausgeschlossen.<sup>1087</sup>

Auch der gem. § 16 Abs. 4 EStG gewährte Freibetrag bezweckt eine steuerliche Entlastung aus sozialen Gründen. So empfindet der Gesetzgeber die punktuelle Besteuerung der stillen Reserven für den aufgebenden Inhaber eines kleineren Gewerbebetriebs als unbillig.<sup>1088</sup> Daher sollte durch den Freibetrag der Steuerpflichtige begünstigt werden, der im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) oder Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) entweder das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist.<sup>1089</sup> Es handelte sich bei dem eingeräumten Freibetrag um eine echte „persönliche Steuervergünstigung“<sup>1090</sup>.

Die Steuervergünstigung, die durch die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) gewährt wird, beruht auf der Erwägung, daß ein mit Betriebsver-

---

<sup>1083</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 20, S. 71.

<sup>1084</sup> Der grundlegende Fiskalzweck bleibt weiterhin bestehen (TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 21, S. 71).

<sup>1085</sup> Zur Unterscheidung der Sozialzwecknormen in Lenkungs- und Umverteilungsnormen bei TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 4 Rz. 21, S. 71.

<sup>1086</sup> TIPKE, StuW 1990, 308, 317; ders., FR 1989, 186, 189 ff.

<sup>1087</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, Aufl. 12, S. 20.

<sup>1088</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 248.

<sup>1089</sup> BFH vom 19.7.1993, BStBl. II 1993, 897, 902; L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 579.

äußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) oder Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ermittelter Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn zusammen mit den laufenden Einkünften des Steuerpflichtigen der Besteuerung unterzogen wird. Die Folge ist eine durch die außerordentlichen Einkünfte (§ 34 Abs. 2 EStG n. F.; bislang: § 34 Abs. 2 EStG a. F.) erhöhte Progressionswirkung, die sich jedoch nicht mit einer nachhaltigen Erhöhung der persönlichen Leistungsfähigkeit deckt.<sup>1091</sup> Diese erhöhte Besteuerung von einmalig auftretenden außerordentlichen Einkünften ist für den Normengeber unbillig, zumal sie aus der Aufdeckung von stillen Reserven herrühren, die sich über einen längeren Zeitraum aufgebaut haben.<sup>1092</sup>

## 2. Betriebsverpachtung als Wahnvergünstigung

In der Literatur werden Empfehlungen abgegeben, in welchen Situationen eine Verpachtung eines Betriebs vorteilhaft erscheint. So gelten Krankheits-<sup>1093</sup> und Altersgründe<sup>1094</sup>, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden und den Unternehmer zwingen könnten, die betriebliche Tätigkeit zu unterbrechen oder sogar aufzugeben, als mögliche Beweggründe. Diese Situationen sind für die Rechtsprechung jedoch nicht ursächlich, die steuerlichen Konsequenzen der Betriebsverpachtung durch ein Rechtsinstitut zu beheben, so daß sich die Betriebsverpachtung ebenso wie die Vergünstigung aus der Vorschrift des § 34 EStG nicht durch soziale oder wirtschaftspolitische Gründe rechtfertigen läßt, sondern ausschließ-

---

<sup>1090</sup> L. SCHMIDT/WACKER, EStG, § 16 Rz. 579.

<sup>1091</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 256; L. SCHMIDT/SEEGER, EStG, § 34 Rz. 1.

<sup>1092</sup> BFH vom 4.11.1965, BStBl. III 1966, 49, 50 f.; BFH vom 16.6.1966, BStBl. III 1967, 70, 71; BFH vom 20.12.1967, BStBl. II 1968, 276, 277; BFH vom 25.6.1970, BStBl. II 1970, 719, 720; BFH vom 19.5.1971, BStBl. II 1971, 688, 689; BFH vom 19.2.1981, BStBl. II 1981, 566, 567 f.; BFH vom 9.8.1989, BStBl. II 1989, 973, 974; der BFH vom 2.10.1997, BStBl. II 1997, 104, 105, spricht von einer „zusammengeballten Realisierung“ der über die Zeit entstandenen, gesammelten stillen Reserven; KAPP/BROCKHOFF, Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, S. 14; KOBBS, Veräußerungsgewinne im Einkommensteuerrecht, S. 16 f.; SCHMIDT-LIEBIG, StBp 1985, 31; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1988, 275; HANNES, DStR 1997, 685, 687; SCHNEEWEIß, DStR 1997, 761 f.; L. SCHMIDT/SEEGER, EStG, § 34 Rz. 1; daneben führt der BFH vom 28.4.1971, BStBl. II 1971, 630 f.; BFH vom 18.5.1983, BStBl. II 1983, 771, in der Sicherstellung der steuerlichen Erfassung stiller Reserven einen weiteren Zweck der Vergünstigungsregelung auf.

<sup>1093</sup> BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 3, S. 443 f., nennt neben Krankheits- auch Altersgründe.

<sup>1094</sup> BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, H 4, S. 444, beschränkt sich auf den Fall der Minderjährigkeit. Das Alter befähigt jedoch nicht allein zur Unternehmensführung.

lich durch das Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>1095</sup> Da sich aber die echten Steuervergünstigungen dadurch auszeichnen, daß sie sich durch das Gemeinwohl- bzw. Verdienstprinzip und gerade nicht durch das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen lassen, liegt bei der Betriebsverpachtung entsprechend den obigen Ausführungen eine durch die Rechtsprechung kreierte „unechte Steuervergünstigung“<sup>1096</sup> vor.<sup>1097</sup> Gleichzeitig kann der im Schrifttum<sup>1098</sup> verwandte Begriff der „Wahnvergünstigungen“<sup>1099</sup> für solche Regelungen, die irrtümlicherweise als Steuervergünstigungen bezeichnet wurden, auch für die Betriebsverpachtung entsprechend Anwendung finden.<sup>1100</sup>

Werden jedoch die Gründe, die durch den BFH für die Sonderbehandlung der Betriebsverpachtung vorgebracht werden, mit denen der Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) verglichen, so sind Ähnlichkeiten in der Begründung der durch den Normengeber empfundenen Unbilligkeit erkennbar. Ebenso wie bei der Betriebsverpachtung sind es die unbilligen Besteuerungsfolgen im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven. Der Unterschied liegt lediglich in dem Ausmaß der Unbilligkeit. So beschränkt sich diese bei der Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) nur auf die erhöhte Progressionswirkung. Die generelle Besteuerung der stillen Reserven wird nicht wie bei der Betriebsverpachtung angezweifelt.<sup>1101</sup> Im Ergebnis kann somit festgestellt werden, daß trotz der Ähnlichkeiten keine vollständige Übereinstimmung des gesetzlichen Unbilligkeitsempfindens festgestellt werden kann.

Dieses Resultat ändert nichts an der grundsätzlichen Anwendbarkeit beider gesetzlichen Vergünstigungen gem. § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung. Würde mit

---

<sup>1095</sup> Dazu § 3 B II, S. 42 f.

<sup>1096</sup> TIPKE, FR 1989, 186, 187.

<sup>1097</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl., S. 312, lehnen die Betriebsverpachtung unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt ab, schlagen aber vor, die Betriebsverpachtung unter „wirtschaftsschonenden Subventionsaspekten“ als Steuervergünstigung gesetzlich zu fixieren.

<sup>1098</sup> TIPKE, FR 1989, 186, 188.

<sup>1099</sup> In Anlehnung an den strafrechtlichen Begriff des „Wahndelikts“.

<sup>1100</sup> FELIX/CARLÉ, StuW 1972, 41, sprechen im Zusammenhang mit der Ausübung des Verpächterwahlrechts von einer „persönlichen Vergünstigung“.

Verpachtungsbeginn eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) angenommen, so fänden unter der Voraussetzung der Verwirklichung der übrigen Voraussetzungen beide Vorschriften Anwendung.<sup>1102</sup>

## II. Kodifizierte Billigkeit

In der Begründung zur Auslegung gegen den Wortlaut wird die Entscheidung des BFH zur Betriebsverpachtung als unbillig empfunden.<sup>1103</sup> Diese Rechtfertigung ist jedoch eine sehr vage und unzureichende Begründung und eröffnet der Rechtsprechung einen erheblichen Beurteilungsspielraum.<sup>1104</sup> Der Begriff der Billigkeit ist jedoch fester Bestandteil des deutschen Steuerrechts und deren Bedeutung kann somit im Hinblick auf eine Übertragung auf das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung einer Überprüfung unterzogen werden.

### 1. Gesetzlich fixierte Billigkeit

#### a) Kodifizierte Billigkeit in der Abgabenordnung

Der Ausdruck der Unbilligkeit wird explizit innerhalb der Vorschrift des § 163 Satz 1 AO verwandt. Demnach kann ein Steueranspruch ganz oder teilweise erlassen werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des Einzelfalls unbillig ist. Eine entsprechend auf die Steuerentstehung angepaßte Formulierung zur Unbilligkeit findet sich auch innerhalb der Vorschrift des § 227 AO wieder. Als Billigkeit wird folglich die einzelfallbezogene Gerechtigkeit bezeichnet.<sup>1105</sup> Die Gründe, die zu einem Steuererlaß führen, lassen sich in sachliche und persönliche unterscheiden.<sup>1106</sup> Als sachlich unbillig wird die Besteuerung eines Sachverhalts angesehen, der zwar den gesetzlichen Tatbestand erfüllt, jedoch gegen die Wertungen des Gesetzes spricht und bei Kenntnis des Gesetzgebers auch durch diesen anders entschieden worden wäre.<sup>1107</sup> Hingegen liegen persönliche Billigkeitsgünde in den privaten Verhältnissen des Steuerpflichtigen begründet.<sup>1108</sup> Die Steuer

---

<sup>1101</sup> Dazu § 3 B, S. 41 ff.

<sup>1102</sup> Dazu § 3 B II, S. 42 f.

<sup>1103</sup> Dazu § 3 B III, S. 44 f.

<sup>1104</sup> CREZELIUS, StuW 1981, 117, 124.

<sup>1105</sup> Der BFH vom 22.9.1971, BStBl. II 1972, 83, 84, stellt „unbillig“ mit „unrecht“ gleich.

<sup>1106</sup> KLEIN/RÜSKEN, AO, § 163 Anm. 5 ff.

<sup>1107</sup> BFH vom 26.10.1972, BStBl. II 1973, 271, 272.

<sup>1108</sup> BFH vom 9.2.1972, BStBl. II 1972, 503; BFH vom 25.7.1972, BStBl. II 1972, 918, 919.

wird erlassen, wenn ihre Erhebung bzw. Zahlung die Existenz des Steuerpflichtigen gefährden würde.<sup>1109</sup> Dies ist immer dann der Fall, wenn ohne die Billigkeitsmaßnahme der notwendige Lebensunterhalt nicht mehr bestritten werden kann<sup>1110</sup> oder die Altersversorgung<sup>1111</sup> des Steuerpflichtigen nicht gesichert ist.<sup>1112</sup> Die Steuer wird dann für den Einzelfall erlassen, wenn bereits die Erhebung (§ 163 AO) bzw. Einziehung (§ 227 AO) der Steuerschuld als ungerecht zu bewerten ist. Die Besteuerung als solche wäre somit ungerecht.

Der Begriff der erheblichen Härte unterscheidet sich deutlich in seiner inhaltlichen Bedeutung von dem Terminus der Unbilligkeit.<sup>1113</sup> Zwar ist die Unbilligkeit ebenso wie die erhebliche Härte ein unbestimmter Rechtsbegriff,<sup>1114</sup> jedoch findet diese ausschließlich im Rahmen der gesetzlichen Steuerstundungsmöglichkeiten Anwendung. Bei Vorliegen einer erheblichen Härte ist nicht der eigentliche Steueranspruch unbillig, sondern die Zahlung der Steuer zum Fälligkeitszeitpunkt wird den Steuerpflichtigen vor ernsthafte Zahlungsschwierigkeiten stellen.<sup>1115</sup> Da jede Steuerzahlung durch den Entzug von Liquidität mit einer gewissen Härte verbunden ist, muß über die Erheblichkeit befunden werden.<sup>1116</sup> Da dem Steuerpflichtigen kein Anspruch auf Stundung der Steuerschuld zusteht, liegt es gem. § 5 AO ausschließlich im Ermessen der Finanzbehörden nach Lage des Einzelfalls über das Vorliegen einer erheblichen Härte zu entscheiden.<sup>1117</sup>

---

<sup>1109</sup> BFH vom 29.4.1981, BStBl. II 1981, 726; BFH vom 26.2.1987, BStBl. II 1987, 612; in der Entscheidung des BFH vom 25.7.1972, BStBl. II 1972, 918, 919 hat dieser sogar entschieden, daß ein Steuererlaß trotz Vermögen geboten ist, wenn der Steuerpflichtige mit dem verbleibenden Vermögen seinen Lebensunterhalt bestreiten muß.

<sup>1110</sup> BFH vom 29.4.1981, BStBl. II 1981, 726.

<sup>1111</sup> BFH vom 26.2.1987, BStBl. II 1987, 612.

<sup>1112</sup> Zu persönlichen Billigkeitsgründen durch eine Gefährdung des wirtschaftlichen Fortbestehens oder des notwendigen Lebensunterhalts bei KLEIN/RÜSKEN, AO, § 227 Anm. 11.

<sup>1113</sup> HENSEL, StuW 1928, 397, 403; KLEIN/RÜSKEN, AO, § 222 Anm. 4.

<sup>1114</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 4, bezeichnen den Begriff der „erheblichen Härte“ als einen „unbestimmten Gesetzesbegriff“.

<sup>1115</sup> HENSEL, StuW 1928, 397, 403.

<sup>1116</sup> Der BFH vom 23.2.1977, BStBl. II 1977, 436, 437, stellt unter Bezugnahme auf die Entscheidung des BFH vom 21.8.1973, BStBl. II 1974, 307, fest, daß der Begriff der „allgemeinen“ Härte von der „erheblichen“ Härte zu differenzieren ist.

<sup>1117</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 17; KÜHN/HOFFMANN, AO, § 222 Bem. 3.

## b) Kodifizierte Billigkeit im Erbschaftsteuerrecht

Allgemein besteht für den Steuerpflichtigen bei einer Substanzbesteuerung die Gefahr, daß die Steuerlast aus liquiden Mitteln beglichen werden muß, die ihm nicht zur Verfügung stehen.<sup>1118</sup> Beim Erwerb eines Gewerbebetriebs von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) kann dies für den Erben bedeuten, daß zur Finanzierung der Erbschaftsteuer das Unternehmen zwangsweise ganz oder teilweise veräußert werden muß.<sup>1119</sup> Diese Konsequenz wird durch den Normengeber als unbillig empfunden. Aus diesem Grund wurde durch den Gesetzgeber im ErbStG 1974<sup>1120</sup> eine Vorschrift verabschiedet, die zur Verbesserung der mittelständischen Wirtschaft beiträgt. Die Regelung des § 28 ErbStG sieht vor, falls zum Erwerb Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen gehört, daß die darauf entfallene Erbschaftsteuer insoweit gestundet wird, als dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist. Insofern zielt die Stundungsregelung des Erbschaftsteuerrechts darauf ab, die Betriebsfortführung sicherzustellen und den Gewerbebetrieb zu erhalten.<sup>1121</sup> Sie versucht die Erben zu entlasten und Konzentrationstendenzen in Form von Aufkäufen liquiditätsschwacher Unternehmen entgegenzuwirken.<sup>1122</sup>

## 2. Kodifizierte Billigkeit und Betriebsverpachtung

### a) Erlaß

Da im Rahmen der Betriebsverpachtung nicht der Steueranspruch selbst, sondern nur die Folgen einer Besteuerung in Form einer Erhebung der Steuer im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) als „mißlungen“<sup>1123</sup> empfunden werden, ist ein Erlaß der Steuerschuld gem. §§ 163, 227 AO grundsätzlich auszuschließen. Die möglichen negativen Folgen, die sich mit Beginn der Betriebsverpachtung ergeben könnten, finden somit in dem verwandten Begriff der „Unbilligkeit“ der §§ 163, 227 AO grundsätzlich keine

---

<sup>1118</sup> Ausnahme: Die Erwerb von Geldmitteln.

<sup>1119</sup> EBENROTH, Erbrecht, § 19 RN 1337.

<sup>1120</sup> Vorgänger: § 63 ErbStG 1919, § 40 ErbStG 1922, § 37 ErbStG 1925.

<sup>1121</sup> MEINCKE, ErbStG, § 28 Rz. 1.

<sup>1122</sup> MEINCKE, ErbStG, § 28 Anm. 1; MOENCH/HÖLL, Die neue Erbschaftsteuer, Erl. zu § 28 ErbStG in Abschn. B II Rdnr. 3.

<sup>1123</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793.

inhaltliche Entsprechung.<sup>1124</sup> Ein Erlaß der Steuerschuld ist dennoch in besonderen Ausnahmefällen und unter Beachtung des Einzelfalls möglich.<sup>1125</sup>

## **b) Stundung**

### **aa) Bedenken der Rechtsprechung gegen eine Stundung**

Der Große Senat des BFH konnte im Jahre 1963 dem bis dahin gültigen Lösungsansatz nicht mehr entsprechen, da dem Einkommensteuerrecht der Begriff des „ruhenden Gewerbebetriebs“<sup>1126</sup> fremd ist. Dabei kritisiert der Große Senat im besonderen die nicht eindeutige Qualifizierung der Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) oder als Betriebsfortführung.<sup>1127</sup> Aus der Unvereinbarkeit mit dem Gesetz ergeben sich weitere Problemstellungen. Auf der einen Seite gehörten die Pachtgegenstände zum Privatvermögen, wenn der Steuerpflichtige erklärt, daß die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) mit Pachtbeginn stattgefunden habe. Da Wertänderungen im Privatvermögen aufgrund des dualistischen Prinzips der Einkunftsermittlung unbeachtlich bleiben, werden Veränderungen gleich welcher Art außer acht gelassen. Wurde auf der anderen Seite der Gewerbebetrieb nach einer Betriebsverpachtung weiter fortgeführt, war der Wertansatz der während der Verpachtung genutzten Pachtobjekte unklar, da Wertänderungen während dieser Pachtdauer unberücksichtigt blieben.<sup>1128</sup> Die Frage der Berücksichtigung von Wertänderungen war bis zuletzt ungeklärt.<sup>1129</sup>

Gegen die Konstruktion der rückwirkenden Stundung äußerte der IV. Senat des BFH Bedenken. Zwar steht die Möglichkeit einer rückwirkenden Stundung dem Gesetz nicht entgegen.<sup>1130</sup> Es bestünde jedoch die Gefahr, daß mit Ausübung des Wahlrechts und der Überführung der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen ohne eine Betriebsveräußerung durch die Stundung der Steueranspruch gänzlich weg-

---

<sup>1124</sup> Vgl. NIEMEYER, BB 1989, 2452, 2453 ff., der die Möglichkeit eines Erlasses für die Betriebsaufspaltung überprüft hat.

<sup>1125</sup> BFH vom 25.7.1972, BStBl. II 1972, 918, 919.

<sup>1126</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>1127</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 125 ff.

<sup>1128</sup> Der BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126, sieht hierin einen Anlaß für „tatsächliche und rechtliche Erörterungen“.

<sup>1129</sup> BFH vom 2.4.1957, BStBl. II 1957, 273, 275.



fallen könnte.<sup>1131</sup> Die Einwände des BFH basieren auf den allgemeinen Stundungsbedingungen. So setzt die Stundungsvorschrift des § 222 AO grundsätzlich voraus, daß neben dem Vorliegen einer erheblichen Härte im Zeitpunkt der Steuerzahlung auch der Steueranspruch nicht vollständig gefährdet sein darf.<sup>1132</sup> Eine Gefährdung liegt vor, wenn der Steueranspruch während des Stundungszeitraums vollständig nicht oder nur mit Schwierigkeiten behaftet realisiert werden kann.<sup>1133</sup> Da beide Bedingungen kumulativ gegeben sein müssen, würde dieser Einwand folglich zur Ablehnung einer Stundung ausreichend sein.<sup>1134</sup> Beide Senate des BFH befürchteten, daß eine Veräußerung des Betriebs mit Verpachtungsende nicht erfolgen und dadurch der Steueranspruch wegfallen könnte. Eine solche Besorgnis der Rechtsprechung muß aber auf ihre Stichhaltigkeit untersucht werden: Die Erklärung des Steuerpflichtigen bewirkt eine rückwirkende Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.).<sup>1135</sup> Da aber mit Vorliegen einer Betriebsaufgabe das Betriebsvermögen nicht in jedem Falle veräußert wird, muß hieraus gefolgert werden, daß die Gefahr eines latenten Steuerausfalls stets besteht. Eine Stundung ist aber nur möglich, wenn die spätere Leistungsfähigkeit erwartet werden kann. Ist die generelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gemindert, kann dies zu einer Unbilligkeit i. S. des § 227 AO und damit zu einem Erlaß der Steuerschuld führen.<sup>1136</sup> Im Falle der Betriebsaufgabe wäre dann aber immer eine Stundung abzulehnen und ein Erlaß des Steueranspruchs zu prüfen. Bei der Betriebsverpachtung kann jedoch durch die rückwirkende Konstruktion der Steuerstundung nur mit Verpachtungsbeginn von einer vorübergehenden und nicht von einer dauernden Leistungsunfähigkeit ausgegangen werden, da am Pachtende zumindest die Leistungsfähigkeit durch das Vermögen weiterhin Bestand hat. Bei unterstellter Werthaltigkeit können die Vermögensgegenstände beliehen oder - wenn nicht insgesamt - so doch zumindest

---

<sup>1130</sup> KLEIN/RÜSKEN, AO, § 222 Anm. 9.

<sup>1131</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. II 1964, 124, 126.

<sup>1132</sup> KLEIN/RÜSKEN, AO, § 222 Anm. 3; v. WALLIS in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO, § 222 Anm. 16.

<sup>1133</sup> v. WALLIS in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO, § 222 Anm. 16; TIPKE/KRUSE, AO, § 222, Tz. 9.

<sup>1134</sup> BFH vom 13.4.1961, BStBl. III 1961, 292.

<sup>1135</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>1136</sup> KLEIN/RÜSKEN, § 222 Anm. 4; TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 5.

einzelnen veräußert werden.<sup>1137</sup> Daher kann grundsätzlich von einer Gefährdung des Steueranspruchs bei identischen oder sogar steigenden Wertansätzen nicht gesprochen werden.

Fraglich bleiben jedoch, wie sich Wertsenkungen des verpachteten Vermögens auf die spätere Leistungsfähigkeit auswirken. So sind die üblichen, laufenden Wertminderungen bereits vertraglich bspw. durch die Vereinbarung einer Erneuerungsrückstellung oder eines höheren Pachtzinses abgesichert.<sup>1138</sup> Zusätzlich müssen nach den allgemeingültigen Stundungsvoraussetzungen (§ 222 AO) bei Gefährdung des Steueranspruchs Sicherheitsleistungen gem. § 241 AO durch den Steuerpflichtigen gegeben werden.<sup>1139</sup> Sind durch den Schuldner Sicherheitsleistungen gestellt worden und werden die übrigen Stundungsvoraussetzungen erfüllt, ist die Ablehnung eines solchen Stundungsantrags ermessensfehlerbehaftet.<sup>1140</sup> Da jedoch für den Fall der Betriebsverpachtung erst zu einem späteren Zeitpunkt als dem der eigentlichen Betriebsaufgabe rückwirkend gestundet wird, in diesem Zeitpunkt aber bereits an der Werthaltigkeit der Vermögensgegenstände gezweifelt werden muß, ist der Entscheidung zuzustimmen, daß mögliche negative Wertänderungen des verpachteten Vermögens erhebliche Auswirkungen auf die Gefährdung der Zahlungsfähigkeit am Ende der Pachtzeit besitzen können. Eine Ablehnung der Konstruktion einer rückwirkenden Steuerstundung ist damit vor dem Hintergrund eines unsicheren Steueranspruchs begründet.

### **bb) Erheblichen Härte durch die Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung**

Die Bedingungen für eine Stundung können jedoch auch aus anderem Grunde nicht gegeben sein. So liegt nach einer Einschätzung des BFH eine erhebliche Härte nicht vor, wenn im Zahlungszeitpunkt zur Finanzierung der Steuerlast Fremdmittel<sup>1141</sup> aufgenommen oder Vermögensgegenstände<sup>1142</sup>, die der Erzielung von Einnahmen im Bereich der Überschüßeinkünfte dienen, veräußert werden können.

---

<sup>1137</sup> Dazu § 3 B II, S. 42 f.

<sup>1138</sup> Dazu § 2 A III 2, S. 15 ff., und § 3 C II 2, S. 56 f.

<sup>1139</sup> KÜHN/HOFMANN, AO, § 222 Bem. 8.

<sup>1140</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 222, Tz. 9a.

<sup>1141</sup> BFH vom 25.8.1960, HFR 1961, 17; BFH vom 8.3.1990, BStBl. II 1990, 673.

<sup>1142</sup> BFH vom 21.8.1973, BStBl. II 1974, 307.

Zum Verpachtungsende steht dem ursprünglichen Betriebsinhaber grundsätzlich die Möglichkeit offen, bei unterstellter Werthaltigkeit der Vermögensgegenstände die Verpachtungsgegenstände zu beleihen oder Teile des Vermögens zu veräußern. Somit stellen sich die aus der Sichtweise der Rechtsprechung als negativ empfundenen steuerlichen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen bei einer Betriebsverpachtung mit angenommener Betriebsaufgabe nicht als erhebliche Härte dar.

Sind die Vermögensgegenstände zum Pachtende, wie es höchstrichterlich befürchtet wird, vollständig wertlos, ist nicht von einer zeitweiligen, sondern von einer ständigen Zahlungsunfähigkeit auszugehen.<sup>1143</sup> Hierin ist aber eine Unbilligkeit i. S. der §§ 163, 227 AO und keine erhebliche Härte (§ 222 AO) zu sehen, so daß die Steuerschuld erlassen werden muß. Da die Voraussetzungen des § 222 AO aufgrund des Fehlens einer erheblichen Härte nicht gegeben sind, ist eine Stundung auszuschließen.<sup>1144</sup> Im Ergebnis ist also der Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1963 zuzustimmen.<sup>1145</sup>

### cc) Unbilligkeit wegen Betriebsfortführung

Von der Möglichkeit einer Stundung des Steueranspruchs ist mangels einer erheblichen Härte grundsätzlich abzusehen. Da sich die Überlegungen in diesem Teil der Arbeit nicht nur auf die Anwendung einer gesetzlichen Regelung zur Lösung der Betriebsverpachtungproblematik beziehen sollen, sondern vielmehr auf die Beweggründe für Lösungsansätze des Gesetzgebers einerseits und der Rechtsprechung andererseits eingegangen werden sollen, muß im folgenden überprüft werden, ob das Verständnis über den Begriff der Unbilligkeit innerhalb der Betriebsverpachtung in Übereinstimmung mit dem Terminus der Stundungsmöglichkeiten des Erbschaftsteuerrechts steht. Dabei sollen die Beweggründe, die den Gesetzgeber im Erbschaftsteuerrecht zum Handeln bewegt haben, auf die Verpachtung eines Gewerbebetriebs übertragen und verglichen werden, um anschließend entscheiden zu können, ob der Gesetzgeber auch für die

---

<sup>1143</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 127.

<sup>1144</sup> Wenn es sich bei der Betriebsverpachtung tatsächlich um eine „Unbilligkeit“ handelt, sieht FÜHRER, DStR 1995, 785, 788, in einer Stundung die einzige Möglichkeit.

<sup>1145</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

Betriebsverpachtung mit Wissen um deren Probleme eine entsprechende Regelung getroffen hätte, wie die Rechtsprechung argumentiert.

Grundsätzlich steht es bei der Anwendung der Vorschrift des § 28 ErbStG, anders als bei der allgemeingültigen Stundungsvorschrift des § 222 AO, nicht im Ermessen der Finanzbehörden, sich bei Vorliegen einer erheblichen Härte für eine Stundung der Steuerlast zu entscheiden. Der Schuldner besitzt einen Rechtsanspruch zur Stundung.<sup>1146</sup> In der Literatur<sup>1147</sup> finden sich vereinzelt Befürworter einer gesetzlichen Ausweitung dieser Regelung auf weitere Einzelgesetze.

Werden die zugrundeliegenden Sachverhalte der Betriebsverpachtung und der Fall einer erbschaftsteuerlichen Stundung miteinander verglichen, kann übereinstimmend von einer Besteuerung ohne Gegenleistung gesprochen werden, da es jeweils an einem Liquiditätszufluß mangelt. Der Steuerpflichtige könnte bei der Betriebsverpachtung ebenso wie bei einer Erbschaft zu Notverkäufen gezwungen sein, so daß sich die Einkommensteuer mit angenommener Betriebsaufgabe im Ergebnis wie eine „quasi Substanzsteuer“ auswirkt.

Die beiden Sachverhalte unterscheiden sich jedoch in der Argumentation grundlegend voneinander. Der Hintergrund der erbschaftsteuerlichen Vorschrift des § 28 ErbStG beruht auf den Überlegungen, das bestehende Betriebsvermögen und letztlich das betriebliche Handeln sicherzustellen.<sup>1148</sup> Die gewerbliche Einkunftsquelle soll dem Steuerpflichtigen weiterhin erhalten bleiben.<sup>1149</sup> Die Konzentration auf im Betriebsvermögen befindliche Gegenstände läßt sich explizit dem Wortlaut der Vorschrift des § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG entnehmen.

Eine Stundung ist abzulehnen, wenn neben dem Betriebsvermögen noch weiteres Vermögen erworben wird oder eigenes existiert und die Steuer ohne Gefährdung des Betriebs gezahlt werden kann.<sup>1150</sup> Hieraus kann jedoch gefolgert werden, daß im Eigentum des Erben befindliches Privatvermögen durch den Gesetzgeber nicht

---

<sup>1146</sup> MOENCH/HÖLL, Die neue Erbschaftsteuer, Erl. zu § 28 ErbStG in Abschn. B II Rdnr. 1; MOENCH, ErbStG, § 28 Rz. 1.

<sup>1147</sup> SOSNITZA, UVR 1992, 342, 347; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Aufl. 15, § 12 Rz. 173, S. 525.

<sup>1148</sup> MEINCKE, ErbStG, § 28 Anm. 1 f.

<sup>1149</sup> MEINCKE, ErbStG, § 28 Anm. 5.

<sup>1150</sup> BFH vom 11.5.1988, BStBl. II 1988, 730.

als schützenswürdig bewertet wird. Folglich geht es nicht generell um den Erhalt der Einkunftsquelle des Steuerpflichtigen, sondern allein um die Sicherung des Gewerbebetriebs.

Demgegenüber wird entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik bei Verpachtungsbeginn eine tatbestandsmäßige Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) realisiert.<sup>1151</sup> Die Rechtsfolge müßte demnach sein, daß der ursprüngliche Betriebsinhaber zwangsläufig Privatvermögen verpachtet und die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu qualifizieren sind.<sup>1152</sup> Da die Unbilligkeit des § 28 ErbStG die Erhaltung von Grund-, Kapital- und sonstiges Privatvermögen nicht erfaßt,<sup>1153</sup> würde auch eine Ausweitung der Stundungsmöglichkeit, wie dies durch das Schrifttum gefordert wird, die Problematik der Betriebsverpachtung nicht berücksichtigen. Somit stimmt das Verständnis über die erbschaftsteuerlichen Unbilligkeiten des § 28 ErbStG nicht mit der Grundproblematik der Betriebsverpachtung überein.

### **III. Unbilligkeit wegen steuerungsunrelevanter Organisationsvorgänge**

#### **1. Besteuerungsunrelevante Organisationsvorgänge**

Entscheiden sich die Mitunternehmer einer Personengesellschaft, das Gesellschaftsvermögen real unter sich aufzuteilen, wird der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht.<sup>1154</sup> Den Gesellschaftern fließen aber keine liquiden Mittel zu, mit der sie die Steuerschuld aus einer Besteuerung des Aufgabegewinns entrichten könnten. Ihre Leistungsfähigkeit beschränkt sich somit auf das aufgeteilte Betriebsvermögen. Da zumindest ein Teil der Gesellschafter bei einer Realteilung auch weiterhin unternehmerisch tätig sein will, kann eine Besteuerung der stillen Reserven deren

---

<sup>1151</sup> CREZELIUS, Steuerrecht II, § 6 Rz. 39, S. 88; ders., Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, § 9, S. 171; ders., StuW 1981, 117, 122; HERRMANN/HEUER/RAUPACH, EStG, § 16 Anm. 428; PAUS, DStZ 1986, 354; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IV 2, S. 793; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, S. 28; a. A. M. WENDT, FR 1998, 264, 271.

<sup>1152</sup> Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

<sup>1153</sup> Gleichlautende Erlasse vom 20.12.1974 und 10.3.1976, BStBl. I 1976, 145, 150; TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 28 Tz. 4; KAPP/EBELING, ErbStG, § 28 Rz. 2.

<sup>1154</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 IX, S. 854.

Unternehmen schwächen oder ihre Existenz sogar gefährden.<sup>1155</sup> Eine Besteuerung der stillen Reserven trotz Einschränkung der persönlichen Leistungsfähigkeit erscheint nur gerechtfertigt, wenn mit der Entscheidung über die Verteilung des Vermögens die betriebliche Tätigkeit endgültig endet.<sup>1156</sup> Die reale Aufteilung des Betriebsvermögens dient jedoch gerade dazu, einem oder mehreren Gesellschaftern einen Fortbestand der gewerblichen Tätigkeit zu ermöglichen.

Im Fall der unentgeltlichen Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) zeigt sich die Problematik weitaus gravierender. Entsprechend dem Subjektprinzip müßten mit der endgültigen Einstellung der betrieblichen Tätigkeit durch den Tod des ursprünglichen Betriebsinhabers oder durch Schenkung die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Existiert ein Rechtsnachfolger, der den Betrieb fortführt, wird das Unternehmen in zweifacher Hinsicht durch Erbschaft- und Einkommensteuer belastet.

Die Literatur ist sich hinsichtlich der Beurteilung dieser lediglich auf einem Wechsel der Organisationsform bzw. des Betriebsinhabers beruhenden Vorgänge einig. So wäre es ungerechtfertigt und unbillig in diesen Fällen von einem einkommensteuerbegründenden Tatbestand zu sprechen.<sup>1157</sup> Diese Ansicht wird grundsätzlich auch vom Gesetzgeber geteilt. Jedoch beschränkt sich dieser auf die im Gesetz berücksichtigten Fälle.<sup>1158</sup> Daher gewährt der Normengeber bei Einbringungsfällen in eine Personengesellschaft ein Wahlrecht, sich gem. § 24 UmwStG<sup>1159</sup> zwischen der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven oder der Buchwertfortführung zu entscheiden. Hierdurch wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, mit Ausnahme der nicht kodifizierten Realteilung von Einzelwirtschaftsgütern die Buchwerte der Wirtschaftsgüter auch im neuen Betriebsvermögen fortzuführen und damit die Besteuerung zu verschieben. In den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG - neu - (bisläng: § 7 Abs. 1 EStDV a. F.) und des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG - neu - wird die Buchwertfortführung zwangsweise vor-

---

<sup>1155</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII 1, S. 820 f.

<sup>1156</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz. 438, S. 367, REIB in KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 16 Rdnr. F 33.

<sup>1157</sup> FLUME, DB 1957, 804; ders., DB 1967, 2050; ders., ZfbF 1968, 90, 94 ff.

<sup>1158</sup> BT-Drucks. 14/23 vom 9.11.1998, S. 238.

<sup>1159</sup> Entspricht dem § 22 UmwStG 1969.

geschrieben.<sup>1160</sup> Diese erfolgsneutrale Behandlung von „rechtlichen Umstrukturierungen des Betriebs und Betriebsvermögens“<sup>1161</sup> aber auch der Betriebsführung im Rahmen der unentgeltlichen Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) sind ein Ausfluß des Buchwertfortführungsprinzips. Innerhalb des inneren Systems des Einkommensteuerrechts bedeutet dieses Prinzip eine Ausnahme vom dualistische Prinzip der Einkunftsermittlung. Zusätzlich wird durch die Fortführung der Buchwerte das Realisationsprinzip durchbrochen, indem die Besteuerung nicht mit Vorliegen eines Entnahme- oder Ersatztatbestands vorgenommen wird, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt.<sup>1162</sup>

Grundsätzlich besitzt der Steuerfiskus solange ein Interesse an der Verschiebung und Verzögerung einer Besteuerung des Aufgabegewinns, wie der Steuerpflichtige als schutzbedürftig und schützenswürdig beurteilt werden kann.<sup>1163</sup> Eine Bedürftigkeit ist aber nur dann gegeben, wenn das Steuersubjekt mit den Wirtschaftsgütern betrieblich wirtschaftet und eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Da die stillen Reserven an die Wirtschaftsgüter und nicht an den Steuerpflichtigen gebunden sind, bleibt das Betriebsvermögen bei einer Buchwertfortführung weiterhin steuerverhaftet und eine Besteuerung bleibt auch zukünftig möglich.<sup>1164</sup> Im Umkehrschluß kann hieraus gefolgert werden, daß mit Nichterfüllung der Bedingungen für einen vorübergehenden Besteuerungsverzicht es in Abwägung der Interessen für den Fiskus unzumutbar ist, die Besteuerung bei Unsicherheit weiter hinauszuschieben. Die zwingende Rechtsfolge ist eine Ablehnung der Buchwertfortführung und die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) mit der hiermit verbundenen sofortigen Besteuerung der stillen Reserven.

## 2. Betriebsverpachtung als Umstrukturierungen

Wird die Betriebsverpachtung entsprechend der einkommensteuerlichen Systematik beurteilt, so müßte sich ebenso wie bei den Fällen der Umstrukturierung durch die Besteuerung der stillen Reserven als Rechtsfolge der Betriebsaufgabe (§ 16

---

<sup>1160</sup> BR-Drucks. 129/99 vom 5.3.1999, S. 7.

<sup>1161</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII 1, S. 821.

<sup>1162</sup> COSTEDE, Stuw 1996, 19, 25.

<sup>1163</sup> COSTEDE, Stuw 1996, 19, 25.

<sup>1164</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII 1, S. 820.

Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) eine Einschränkung der Leistungsfähigkeit ergeben.<sup>1165</sup> Hierdurch besteht die Gefahr einer Substanzbesteuerung.<sup>1166</sup> Da eine solche Rechtsfolge für die Fälle der Unternehmensumorganisation aus der Sichtweise des Gesetzgebers als unbillig und ungerechtfertigt empfunden wird, sieht die literarische Meinung<sup>1167</sup> die durch die Rechtsprechung praktizierte Behandlung der Betriebsverpachtung als „bloße Betriebsunterbrechung“<sup>1168</sup> als Anwendungsfall des Buchwertprinzips und damit als Entsprechung des gesetzgeberischen Interesses.

Bei dieser Betrachtungsweise wird jedoch besonderer Wert darauf gelegt, daß es sich in allen beschriebenen Vorgängen der Umorganisation um Betriebsaufgabebetriebsbestände (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) handelt, die lediglich auf einer rechtlichen Umgestaltung des Betriebs bzw. Betriebsvermögens oder einem Wechsel der Unternehmensnachfolge basieren.<sup>1169</sup>

Die mit stillen Reserven behafteten Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs stammen aus einem Betriebsvermögen und werden im sofortigen Anschluß an den ausschließlich rechtlichen Vorgang einem anderen Betriebsvermögen zur betrieblichen Nutzung zugeführt. Es bedarf keines zusätzlichen, kreativen Eingriffs des Gesetzgebers bspw. in Form einer Fiktion, um den Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung zu entsprechen. Dies gilt gleichermaßen für die unentgeltliche Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) wie für die Realteilung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.

Werden die Fälle der Umstrukturierung mit der Betriebsverpachtung verglichen, zeigt sich, daß übereinstimmend der Tatbestand einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht wird. Ein gravierender Unterschied ergibt sich jedoch hinsichtlich der zukünftigen Verwendung des Betriebsvermögens. Werden die Wirtschaftsgüter bislang noch betrieblich eingesetzt, werden diese durch die Verpachtung zukünftig einer privaten Nutzung

---

<sup>1165</sup> Dazu § 3 B II, S. 42 f.

<sup>1166</sup> Dazu § 3 B III, S. 44 f.

<sup>1167</sup> COSTEDE, *StuW* 1996, 19, 24 f.; wohl auch KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, § 22 X 4 a, S. 883, die bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs die Möglichkeit einer Erfassung der stillen Reserven sieht.

<sup>1168</sup> 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.

<sup>1169</sup> KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, § 22 VII, S. 821.



zugeführt. Die Fortführung des Betriebs „in anderer Form“<sup>1170</sup> oder als „bloßen Betriebsunterbrechung“<sup>1171</sup> ist somit keine rechtliche Umstrukturierung, sondern eine tatsächliche Nutzungsänderung. Die Wirtschaftsgüter wären mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit und der anschließenden privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) ins Privatvermögen überführt.<sup>1172</sup> Die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven wären nicht mehr sichergestellt. Zudem wäre durch die private Verpachtung fortgeführtes betriebliches Wirtschaften ausgeschlossen. Würden an eine solche systemgerechte Behandlung der Betriebsverpachtung die strengen Anforderungen der Buchwertfortführung gestellt, wäre ein Interesse des Fiskus an der Aufschiebung der Besteuerung strikt zu verneinen.

Erst durch das Unbilligkeitsempfinden des BFH wird versucht, mittels der Fiktion eines Gewerbebetriebs und einer systemwidrigen Qualifikation der Pachteinahmen als gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG) den Anforderung des Buchwertprinzips zu entsprechen.

Im folgenden wird somit der Frage nachzugehen sein, ob der Steuerfiskus tatsächlich ein Interesse daran haben kann, auf die Besteuerung vorerst zu verzichten und durch eine fragwürdige „Hilfskonstruktion“ für die Betriebsverpachtung eine erfolgsneutrale Buchwertfortführung mittels der Annahme der „bloßen Betriebsunterbrechung“<sup>1173</sup> zu fingieren. Dabei sind die Voraussetzungen, die an eine Buchwertfortführung gestellt werden, auch durch die Betriebsverpachtung zu erfüllen. Folglich müssen sich die nachfolgenden Untersuchungen darauf konzentrieren, ob die stillen Reserven während der Verpachtung weiterhin steuerverhaftet bleiben und der Betriebsinhaber auch zukünftig wirtschaftlich tätig ist.

#### **a) Unmöglichkeit der Besteuerung**

Wenn der Gewerbebetrieb bei einer Betriebsverpachtung mittels der Gewerbebetriebsfiktion auch während des Verpachtungszeitraums weiterhin fortbesteht, sind

---

<sup>1170</sup> BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>1171</sup> BFH vom 27.2.1985, BStBl. II 1985, 456, 457.

<sup>1172</sup> Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

<sup>1173</sup> 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.

die Pachtgegenstände weiterhin dem Betriebsvermögen zugehörig und der Forderung, die Besteuerung der stillen Reserven sicher zu stellen, wird genüge getan. Es ist jedoch zu prüfen, ob dieser Forderung auch in allen Fällen einer Betriebsverpachtung entsprochen wird. So nimmt der BFH in den Fällen, in denen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung nicht mehr gegeben sind, die zwangsläufige Beendigung an.<sup>1174</sup> In diesem Zeitpunkt gilt der Gewerbebetrieb als aufgegeben (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.). Die stillen Reserven müssen festgestellt und aufgedeckt werden. Die Wirtschaftsgüter werden automatisch in das Privatvermögen des Verpächters überführt.<sup>1175</sup> Anschließend bleibt eine private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zurück, deren Pachteinahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu qualifizieren sind. Die fehlende gesetzliche Entsprechung dieses Ersatzrealisierungstatbestands einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) ist bereits hinreichend moniert worden.<sup>1176</sup>

Für den Steuerpflichtigen und für die zuständigen Finanzbehörden ist jedoch nicht immer deutlich, wann diese Rechtsfolgen zwangsläufig eintreten. So ist es bspw. für die Beteiligten kaum möglich, hinsichtlich der Erfüllung des Wesentlichkeitskriteriums einer Betriebsgrundlage eine korrekte Beurteilung vorzunehmen, da nicht immer eindeutig feststellbar ist und sich nur nach Lage des Einzelfalls entscheiden läßt, ob eine Betriebsgrundlage wesentlich ist.<sup>1177</sup> Auch das Fehlen der Wiederaufnahmeabsicht eines ursprünglichen Betriebsinhabers stellt die Finanzverwaltung vor eine schwerwiegende Aufgabe, da diese in beinahe allen Fällen zugunsten des Steuerpflichtigen angenommen werden muß.<sup>1178</sup> Hinzu kommt, daß das verpachtete Vermögen nicht anders als bislang genutzt wird und sich auch aus der Tätigkeit des Verpächters keine Unterschiede feststellen lassen.<sup>1179</sup> Somit stehen keine erkennbaren Anzeichen zur Verfügung, die auf eine tatbestandsmäßige Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) hindeu-

---

<sup>1174</sup> Dazu § 2 C II 1, S. 36 f.

<sup>1175</sup> Dazu § 5 B II 2, S. 110 f.

<sup>1176</sup> Dazu § 5 B II, S. 109 ff.

<sup>1177</sup> Dazu § 5 C III, S. 122 ff.

<sup>1178</sup> L. SCHMIDT, FR 1985, 478.

<sup>1179</sup> Dazu § 5 B III, S. 111 ff.

ten. Hierdurch besteht die Gefahr, daß der Wegfall der Voraussetzungen gänzlich unbemerkt bleibt. Das Problem wird erst offenkundig, wenn zu einem späteren Zeitpunkt bspw. bei einer späteren Erklärung der Betriebsaufgabe durch den Betriebsinhaber oder seinen Rechtsnachfolger festgestellt wird, daß der Gewerbebetrieb bereits seit langem als zwangsweise aufgegeben gelten muß. Aufgrund der nicht selten langen Pachtzeiten<sup>1180</sup> kommt erschwerend hinzu, daß die Gefahr besteht, den Sachverhalt nicht mehr lückenlos nachvollziehen zu können. Eine retrograde Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns ist hierdurch eingeschränkt, wenn nicht sogar vollständig ausgeschlossen.<sup>1181</sup> Im Extremfall können die Wirtschaftsgüter nur noch zum Buchwert ausgebucht werden, und eine Besteuerung muß unterbleiben.<sup>1182</sup> Die stillen Reserven sind somit nicht mehr sichergestellt. Selbst unter der Voraussetzung einer Rekonstruktion des Sachverhalts und der nachträglichen Feststellung des Aufgabegewinns ist eine Besteuerung auch dann noch nicht sichergestellt,<sup>1183</sup> da der hieraus resultierende Steueranspruch verjährt (§§ 169, 170 AO) und somit untergegangen (§ 45 AO) sein könnte.<sup>1184</sup> Zusätzlich droht ein Steuerausfall aufgrund eines höchstrichterlich angeordneten Besteuerungsverzichts. Werden die Voraussetzungen für ein Verpächterwahlrecht irrtümlich durch die Finanzbehörden angenommen und liegen diese hingegen nicht vor, bedeutet dies zwar ebenfalls die zwangsweise Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.). Die Rechtsprechung hat den Ansatz eines Aufgabegewinns für diesen Fall jedoch ausgeschlossen.<sup>1185</sup>

---

<sup>1180</sup> Dazu § 5 C III 2, S. 123 ff.

<sup>1181</sup> FELIX, StbKongrRep. 1980, 129, 158.

<sup>1182</sup> L. SCHMIDT, DStR 1979, 671, 678, empfiehlt als „goldenen Einwand“ die Ausbuchung zum Buchwert.

<sup>1183</sup> Der BFH vom 21.6.1972, BStBl. II 1972, 874; BFH vom 19.6.1973, BStBl. II 1973, 706; BFH vom 23.7.1975, BStBl. II 1976, 180, 182; BFH vom 21.10.1976, BStBl. II 1977, 148, legt fest, daß solche Wirtschaftsgüter, die in früheren Wirtschaftsjahren zwar entnommen aber weiterhin bilanziert wurden, gegen das Kapital erfolgsneutral auszubuchen sind.

<sup>1184</sup> BFH vom 14.12.1982, BStBl. II 1983, 303, 306; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358, 359 f.; BFH vom 3.6.1997, BStBl. II 1998, 373 ff.; FELLA, NWB Fach 3, 9281, 9284, sieht die Gefahr, daß der Steueranspruch verjährt sein kann; ähnlich PIETSCH/TEHLER, Betriebsaufgabe und Unternehmensnachfolge, Tz. 200, S. 56; MÜLLER/OHLAND/BRANDMÜLLER, Gestaltung der Erb- und Unternehmensnachfolge in der Praxis, Rz. 24, S. 20; HÖHMANN, KFR Fach 3 § 16, 1/98, 11 f.; o. V., DStR 1997, 1985.

<sup>1185</sup> BFH vom 26.3.1991, BFH/NV 1992, 227; BFH vom 22.10.1992, BFH/NV 1993, 358.

Die Ausführungen zeigen, daß im Zusammenhang mit einer zwangsweisen Betriebsaufgabe mehrere Sachverhalte denkbar sind, die zumindest an der Steuerverhaftung der stillen Reserven während der Betriebsverpachtung zweifeln lassen, wenn nicht sogar die Sicherheit der Besteuerung gänzlich ausschließen. Eine derartige Unsicherheit kann nicht im Interesse des Steuerfiskus sein.

Diese Problematik ist jedoch nicht nur rein theoretischer Natur, sondern besitzt durchaus erheblichen Praxisbezug, da auch durch die Finanzverwaltung auf die Gefahr einer Nichtbesteuerung stiller Reserven hingewiesen wird. So führt die OFD Koblenz<sup>1186</sup> aus, daß der Wegfall einer der Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung die zwangsweise Betriebsaufgabe bedeutet und in entsprechenden Fällen die stillen Reserven in diesem Zeitpunkt zu versteuern sind. Als Beispiele, die zu einer Änderung der „tatsächlichen Verhältnisse“ führen, nennt die Finanzverwaltung Abänderungen infolge eines Umbaus und Umgestaltung der bisherigen Betriebsgebäude, die Verpachtung an einen branchenfremden Pächter und die Betriebseinstellung. Da diese Veränderungen oft nicht ohne weiteres aus den Steuererklärungen erkennbar sind, wurde zur Sicherstellung der Versteuerung der im fortbestehenden Betriebsvermögen gebundenen stillen Reserven durch die OFD verfügt, daß das Fortbestehen der Betriebsverpachtung im ganzen alle vier Jahre durch routinemäßige Anfragen beim Steuerpflichtigen überprüft werden soll. Diese Maßnahme der Finanzverwaltung kann jedoch nur ein Versuch sein, mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln der Gefahr einer Verjährung des Steueranspruchs entgegenzuwirken. Eine zeitnahe Feststellung einer zwangsweisen Betriebsaufgabe bleibt jedoch weiterhin unmöglich, und auch die Sicherstellung einer Besteuerung der stillen Reserven ist nicht gegeben, solange die Beurteilung über die Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage nicht allgemeingültig entschieden ist und die am Steuerverfahren Beteiligten durch fehlende eindeutige Beurteilungskriterien weiterhin verunsichert werden.<sup>1187</sup>

---

<sup>1186</sup> OFD Koblenz vom 11.4.1996, S 2240 A St 31 1, n. v; ebenso OFD Bremen vom 31.5.2000, S 2240 8 181, n. v.

<sup>1187</sup> Dazu § 5 C II, S. 117 ff.

**b) Schützensunwürdige Betriebsfortführung**

Neben der Sicherstellung einer Besteuerung der stillen Reserven wird vom Steuerpflichtigen gefordert, daß dieser weiterhin mit den Wirtschaftsgütern betrieblich wirtschaftet.<sup>1188</sup> Im folgenden wird nun zu prüfen sein, ob der Verpächter die Wirtschaftsgüter auch weiterhin für seine unternehmerische Tätigkeit nutzt.

Für die eigentliche Verpachtung ist bereits hinreichend gezeigt worden, daß es sich bei der Tätigkeit des Verpächters ausschließlich um eine private Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) handelt und somit kein betriebliches Wirtschaften vorliegen kann.<sup>1189</sup> Bereits an dieser Stelle könnten erste begründete Zweifel an der Schutzbedürftigkeit bzw. Förderungswürdigkeit der Betriebsverpachtung aufgetreten sein. Dabei würde jedoch unberücksichtigt bleiben, daß zumindest die Möglichkeit einer Betriebsfortführung besteht. Der Verpächter selbst oder sein Rechtsnachfolger können mit Beendigung der Betriebsverpachtung die werbende Tätigkeit wieder fortführen.<sup>1190</sup> Hierdurch könnte der Forderung nach einem fortgeführten betrieblichen Wirtschaften mit den im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern entsprochen werden.

Somit muß sich die folgende Untersuchung mit der Fragestellung auseinandersetzen, ob sich das Interesse des Steuerfiskus auch darauf beziehen kann, daß auf die sofortige Besteuerung der stillen Reserven verzichtet wird, nur um die Möglichkeit aufrecht zu erhalten, daß der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger in ungewisser Zukunft wieder betrieblich tätig werden könnte. Die Frage zielt also auf die Wertstellung der Fortführung der betrieblichen Tätigkeit im Vergleich zur Sicherung der Besteuerung stiller Reserven für den Gesetzgeber ab.

**c) Hauptsache steuerverstrickt**

Um aus Sicht des Normengebers über eine Wertstellung der Besteuerungssicherheit gegenüber einer fortgeführten betrieblichen Tätigkeit entscheiden zu können,

---

<sup>1188</sup> COSTEDE, *StuW* 1996, 19, 25.

<sup>1189</sup> Dazu § 5 E I, S. 147 ff.

<sup>1190</sup> COSTEDE, *StuW* 1996, 19, 24 f., führt die zukünftig zu erwartende betriebliche Tätigkeit an; KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, § 22 IV 2, S. 793.

ist auf die Bedeutung und den Zweck der Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG einzugehen. Der Normzweck dieser Vorschrift liegt darin, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven sicherzustellen.<sup>1191</sup> Diese Priorität des Gesetzgebers für eine Besteuerungssicherung kommt mehrfach zum Ausdruck. Bereits die Wiedereinführung der Geprägebesteuerung nach der Aufhebung der Geprägerechtsprechung war von der Befürchtung geprägt, die Besteuerung stiller Reserven könnte unterbleiben.<sup>1192</sup> Auch die Möglichkeit, durch eine Billigkeitsmaßnahme der Abgabenordnung eine „Einzelfall-Barmherzigkeit“<sup>1193</sup> zu erlangen, ist an die Voraussetzung gebunden, daß der Steueranspruch nicht gefährdet ist. Dementsprechend darf gem. § 222 AO die Steuerschuld nur gestundet werden, wenn die Gefahr eines Untergangs des Steueranspruchs nicht besteht.<sup>1194</sup> Auch die Rechtsprechung ist sich der Bedeutung einer Besteuerungssicherheit für den Gesetzgeber durchaus bewußt und zog derartige Befürchtungen in ihre Ablehnung der bis ins Jahr 1963 gültigen Betriebsverpachtungsrechtsprechung mit ein.<sup>1195</sup>

Aber auch im Hinblick auf eine Abwägung der Sicherstellung der Besteuerung gegenüber einer Fortführung des Gewerbebetriebs sind bereits höchstrichterliche Entscheidungen ergangen. Z. B. hat der BFH zur Umqualifizierung eines Gewerbebetriebs als Liebhaberei entschieden, daß die stillen Reserven im Zeitpunkt des Beurteilungswandels ermittelt und festgehalten werden müssen.<sup>1196</sup> Der Wert des Betriebsvermögens ist in einem Bestandsverzeichnis festzuhalten und bis zu seiner endgültigen Verwertung „einzufrieren“<sup>1197</sup>. Die vom Steuerpflichtigen weiterhin fortgeführte Tätigkeit bleibt steuerlich ohne Bedeutung, da sie als privat veranlaßt gilt. Die Möglichkeit, daß der Steuerpflichtige seine auf Gewinnerzielung ausgerichtete gewerbliche Tätigkeit ähnlich wie bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs später einmal wieder fortsetzen könnte, findet keine Berücksichtigung. Der wohl deutlichste Beweis für die fiskalische Priorität einer Sicherung der Besteuerung stiller Reserven kommt in den Entscheidungen zur „Steuerent-

---

<sup>1191</sup> BFH vom 16.3.1967, BStBl. III 1967, 318, 320.

<sup>1192</sup> UELNER, JdFStR 1985/86, 277.

<sup>1193</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, Aufl. 15, § 12 Rz. 173, S. 525.

<sup>1194</sup> TIPKE/KRUSE, AO, § 222 Tz. 5.

<sup>1195</sup> Vgl. BFH vom 13.11.1963, BStBl. III 1964, 124, 126.

<sup>1196</sup> BFH vom 29.10.1981, BStBl. II 1982, 381, 385.

strickung<sup>1198</sup> zum Ausdruck. Zwar wird durch die Literatur immer wieder die Gewinnrealisierung wegen des Fehlens eines Entnahmetatbestands kritisiert.<sup>1199</sup> Für die Rechtsprechung war die Erfassung der stillen Reserven dann nicht mehr gewährleistet, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Gewerbebetrieb aus dem Inland in das Steuerausland verlegt und der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb aufgrund eines DBA nicht mehr der inländischen Besteuerung unterliegt.<sup>1200</sup> Dies war unabhängig davon, ob der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens weiterhin erhalten blieb und die wirtschaftliche Tätigkeit ununterbrochen in gleicher Weise fortgeführt wurde.<sup>1201</sup>

Wenn jedoch für den Fall der Betriebsverlegung ins Ausland Unsicherheit hinsichtlich der Besteuerung besteht, obwohl die stillen Reserven weiterhin im Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs enthalten sind und die betriebliche Tätigkeit ununterbrochen fortbesteht, erscheint es für den Fall der Betriebsverpachtung widersprüchlich und inkonsequent, eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) trotz Realisationstatbestands abzulehnen und die Besteuerung zu verschieben, obwohl neben einer nur vagen Absicht zur Betriebsfortführung zusätzlich noch eine Gefährdung der stillen Reserven droht.

Die Beispiele zeigen, daß im Gesetz selbst und in der Entscheidung des BFH mit Verweis auf den im Gesetz zum Ausdruck kommenden Willen des Normengebers stets die Sicherstellung des fiskalischen Interesses höher und damit schützenswürdiger zu bewerten ist als eine fortgeführte betriebliche Tätigkeit. Hieraus läßt sich jedoch dann schließen, daß in den Fällen der unternehmerischen Umorganisation die Steuerverknüpfung der stillen Reserven stets vorrangig gegeben sein muß, um das Prinzip der Buchwertfortführung anwenden zu können. Da jedoch im Rahmen

---

<sup>1197</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 V, S. 281.

<sup>1198</sup> Grundsätzliche Ablehnung eines Entstrickungstatbestandes (BFH vom 16.12.1975, BStBl. II 1976, 246); in Einzelfällen eine Ausdehnung des Entnahmetatbestandes (BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168; BFH vom 29.10.1981, BStBl. II 1982, 381, 383).

<sup>1199</sup> FRIAUF, StbJb. 1975/76, 369; FELIX, StbKongrRep. 1980, 148 ff.

<sup>1200</sup> BFH vom 28.4.1971, BStBl. II 1971, 630; BFH vom 30.5.1972, BStBl. II 1972, 760; BFH vom 7.10.1974, BStBl. II 1975, 168, 171; BFH vom 13.10.1976, BStBl. II 1977, 76.

<sup>1201</sup> TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz. 438 ff., S. 367 ff.; TIPKE, StuW 1972, 264; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 IV, S. 277, § 7 V 2, S. 281 ff., und § 7 V 3, S. 283 ff.

der zwangsweisen Beendigung der Betriebsverpachtung Fälle existieren, die eine Besteuerung nicht sicherstellen, kann sich die Rechtsprechung nicht auf die Anwendung des Prinzips der Buchwertfortführung und somit auf den Willen des Gesetzgebers berufen. Damit kann die Betriebsverpachtung kein Anwendungsfall der Umorganisation sein, und die höchstrichterliche Argumentation der ungerichtfertigten und unbilligen Besteuerung läuft ins Leere.

#### **IV. Ergebnis**

Insgesamt kann festgestellt werden, daß dem Gesetzgeber unterschiedlichste Konstellationen bekannt sind, die von ihm als ungerecht oder unbillig beurteilt werden und dadurch einer separaten Regelung bedürfen. Werden diese Problem-bereiche jedoch dem Grundproblem der Betriebsverpachtung gegenüber gestellt, sind Unterschiede unverkennbar. So ist die Betriebsverpachtung von einer echten Steuervergünstigung strikt zu trennen, da diese sich auf eine Einschränkung der Leistungsfähigkeit zurückführen läßt. Hingegen findet zwar die Unbilligkeit, die durch die Vergünstigung des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) gemindert werden soll, in der Problematik zur Betriebsverpachtung insoweit eine Entsprechung, als sich beide auf die Rechtsfolgen der Besteuerung stiller Reserven im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) beziehen. Der entscheidende Unterschied liegt im Ausmaß der Unbilligkeit. So bezieht sich die Ungerechtigkeit, die durch die Vorschrift des § 34 EStG n. F. (bislang: § 34 EStG a. F.) behoben werden sollen, lediglich auf die Progressionswirkung, die Unbilligkeit der Betriebsverpachtung hingegen auf die Besteuerung der stillen Reserven insgesamt.

Auch die kodifizierten Billigkeitsentscheidungen der Abgabenordnung können keine allgemeingültige Anwendung für die Fälle der Verpachtung eines Gewerbebetriebs bieten, da durch das Ablehnen einer Unbilligkeit und erheblichen Härte im Zusammenhang mit einer Betriebsverpachtung weder die Voraussetzungen für einen Steuererlaß (§§ 163, 227 AO) noch für eine Steuerstundung (§ 222 AO) gegeben sein können. Lediglich im Rahmen einer individuellen Prüfung ist eine Anwendung denkbar. Werden die als unbillig bezeichneten Vorgänge des Erbschaftsteuergesetzes, die durch die Sondervorschrift des § 28 ErbStG behoben werden sollen, mit der Problematik der Betriebsverpachtung verglichen, kann



auch in dieser keine Entsprechung gefunden werden, die auf die Betriebsverpachtung übertragbar ist.

Ein weiterer Ansatzpunkt einer unbilligen Besteuerung sieht der Normengeber in den Fällen der Umorganisation eines Unternehmens. Wenn die Veränderung lediglich auf einer „rechtlichen Umstrukturierung des Betriebs und Betriebsvermögens“<sup>1202</sup> beruht und die Voraussetzungen einer Schutzwürdigkeit gegeben sind, kann das Buchwertprinzip Anwendung finden. Da die Voraussetzungen einer Buchwertfortführung bei systematischer Beurteilung der Betriebsverpachtung grundsätzlich nicht und bei Anwendung des durch die Rechtsprechung vorgegebene Lösungsvorschlags nicht in jedem Fall erfüllt werden, muß die Fortführung der Buchwerte abgelehnt werden, obwohl die Rechtsprechung stets versucht hat, die Problematik der Betriebsverpachtung den Fällen des Umwandlungssteuerrechts gleichzusetzen.<sup>1203</sup> Wenn jedoch das Buchwertprinzip auf die Betriebsverpachtung nicht anzuwenden ist, kann in der Besteuerung der stillen Reserven mit Beginn der Betriebsverpachtung keine durch den Normengeber empfundene Unbilligkeit liegen.

---

<sup>1202</sup> KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 22 VII, S. 821.

<sup>1203</sup> Der I. Senat des BFH vom 2.4.1957, BStBl. III 1957, 273, 274, nennt in seinem Urteil als Gründe für die Entwicklung des Begriffs des ruhenden Gewerbebetriebs Ähnlichkeiten bei der Umwandlung von Einzelfirmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften.

### **E. Fehlende Unbilligkeit und deren Auswirkungen auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung**

Die Untersuchungen zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung haben ergeben, daß das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung durch die Ablehnung einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) mit Pachtbeginn zu einer Ungleichbehandlung führt. Eine Ungleichbehandlung verstößt jedoch dann nicht gegen das Gleichheitsprinzip, solange diese begründbar und damit gerechtfertigt ist.<sup>1204</sup> Die Rechtsprechung begründet die Ungleichbehandlung damit, daß eine Besteuerung der stillen Reserven zu Beginn der Verpachtung aus ihrer Sicht unbillig ist.<sup>1205</sup> Das Unbilligkeitsempfinden der Rechtsprechung findet aber bei den kodifizierten Lösungsansätzen, durch die der Normengeber ihm als ungerecht erscheinende Besteuerungsfolgen zu beheben versucht, keine Entsprechung.<sup>1206</sup> Daher hinkt die Argumentation im Rahmen des Analogieschlusses für die Betriebsverpachtung, daß der Gesetzgeber mit Wissen um die unbilligen Besteuerungsfolgen eingegriffen hätte.

Dieses Ergebnis läßt jedoch dann wiederum Rückschlüsse auf die Wahrung des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) durch die Entscheidungen der Rechtsprechung zu. Wenn mit Verpachtungsbeginn durch die Betriebsverpachtung eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG n. F.; bislang: § 16 Abs. 3 EStG a. F.) verwirklicht wird und eine Besteuerung der stillen Reserven entgegen der Rechtsansicht zu keiner Unbilligkeit aus der Sicht des Normengebers führt, die ihn zum Handeln zwingen könnte, mangelt es der Ungleichbehandlung, die durch die derzeitige Behandlung der Betriebsverpachtung hervorgerufen wird, an einer sachlichen Begründung.

Folglich ist die Ungleichbehandlung ungerechtfertigt und unbegründet. Hierdurch erscheint es schwierig, die aktuelle Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung mit

---

<sup>1204</sup> Dazu § 4 D, S. 87 ff.

<sup>1205</sup> Dazu § 3 B, S. 41 ff.

<sup>1206</sup> Ebenso PAUS, DStZ 1986, 354, der „eine kritische Prüfung der Urteilsbegründung“ vorschlägt; ders., FR 1989, 729, 730; FLIES, FR 1994, 535, sieht „für die Konstruktion eigentlich keine Begründung“.

dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang zu bringen.<sup>1207</sup>

---

<sup>1207</sup> Vgl. gl. A. KUMMER, Steuerliche Wahlrechte, Diss. Berlin 1966, S. 164, der in der Gewährung des Verpächterwahlrechts ähnlich der Wahlmöglichkeit zwischen Betriebs- und Privatvermögen beim gewillkürten Betriebsvermögen einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sieht.