

**Besteuerung von Personengesellschaften:
Betriebsaufgabe - Betriebsverpachtung**

Lösungsskizzen zu den Fällen 18-21:

Fall 18:

Einkünftequalifikation der Pachtzinsen

I. Allgemeines zur Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 III 1 EStG

Anmerkung: Die folgenden Ausführungen sind als Erläuterung bzw. Wiederholung gedacht. Eine Klausurlösung sollte auf keinen Fall mit allgemeinen Ausführungen zur Betriebsaufgabe beginnen! Siehe insoweit die Lösungsskizze in der AG-Stunde.

→ Betriebsaufgabe = Totalentnahme

(+) wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang so veräußert oder anderweitig übertragen werden, dass der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufhört zu existieren.

→ Betriebsaufgabe gilt als Veräußerung.

→ Veräußerungsgewinne sind gewerbliche Einkünfte, § 16 I EStG.

→ Veräußerungsgewinn = Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) minus Wert des Betriebsvermögens (= Buchwert, ergibt sich aus der Bezugnahme auf §§ 5 I, 4 I EStG).

→ Betriebsaufgabegewinn: An die Stelle des Veräußerungspreises tritt der Verkehrswert (gemeine Wert) des Betriebsvermögens, § 16 III 7 EStG.

→ Abgrenzung zur *Betriebsauflösung*:

- Betriebsaufgabe erfolgt zeitlich konzentriert.
- Betriebsauflösung zieht sich über einen längeren Zeitraum hin, geht also allmählich vonstatten.
- Sinn der Abgrenzung: Der Aufgabegewinn ist gegenüber dem Gewinn aus der Betriebsauflösung steuerlich mehrfach begünstigt:
- § 16 IV EStG: Freibetrag i.H.v. 45.000 €
- § 34 EStG: Besonderer Steuersatz für sog. außerordentliche Einkünfte:
 - Entweder sog. Fünftel-Regelung, § 34 I 2 EStG
 - Oder („abweichend von Absatz 1“) unter bestimmten Voraussetzungen etwas mehr als halber (56%) durchschnittlicher Steuersatz, § 34 III EStG

→ Rechtfertigung der Begünstigungen: Der Steuerpflichtige realisiert auf einen Schlag sämtliche stillen Reserven seines Betriebsvermögens und erzielt in dieser Höhe einen steuerpflichtigen (Aufgabe-) Gewinn.

→ Die Betriebsverpachtung bedeutet regelmäßig die Einstellung des Gewerbebetriebs. Dies lässt zunächst auf eine Betriebsaufgabe schließen.

→ Mögliche Folge: **Unbilligkeiten**,

- da der Steuerpflichtige auf einen Schlag das gesamte Betriebsvermögens ins Privatvermögen überführt und
- damit sämtliche stillen Reserven, die insb. durch Abschreibungen auf die Wirtschaftsgüter oder durch Wertsteigerungen entstanden sind, gewinnerhöhend realisiert.

→ **Reaktion des BFH: Wahlrecht des Steuerpflichtigen**, ob Betriebsaufgabe oder bloße Betriebsunterbrechung!

→ Wenn *Betriebsaufgabe*: Versteuerung des Aufgabegewinns durch den Steuerpflichtigen; fortan Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

→ Wenn *Betriebsunterbrechung (Betriebsverpachtung)* = „Ruhen“ des Gewerbebetriebs:

- Zu diesem Zeitpunkt keine Versteuerung der stillen Reserven.
- Pachteinnahmen sind gewerbliche Einkünfte, da sie durch die Nutzung betrieblichen Vermögens entstehen.
- Keine Gewerbesteuerpflicht mangels Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr i.S.e.werbenden gewerblichen Tätigkeit.

→ **Voraussetzungen für eine Betriebsunterbrechung (Betriebsverpachtung):**

- Keine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem Finanzamt.
- Verpachtung der wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände; abzustellen ist dabei auf die Verhältnisse des verpachtenden, nicht des pachtenden Unternehmens.
- Absicht des Verpächters, den Betrieb später wieder aufzunehmen und fortzuführen.
- Objektive Möglichkeit des Verpächters, den Betrieb „als solchen“ wieder aufzunehmen: Der Pächter darf den „neuen“ Betrieb nicht so stark umgestalten, dass Fortführung des ursprünglichen Unternehmens nicht mehr möglich ist. Eine Umgestaltung durch den Pächter kann somit zu einer Betriebsaufgabe führen!

II. Betriebsaufgabe im vorliegenden Fall?

→ Bezogen auf die Tätigkeit von A und B führt die Verpachtung des Betriebs zur Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit und lässt damit zunächst auf eine Betriebsaufgabe schließen.

→ Liegen die Voraussetzungen einer bloßen Betriebsunterbrechung vor?

→ Keine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gegenüber Finanzamt (+)

→ Verpachtung der wesentlichen Betriebsgegenstände?

→ Hier: Verpachtung des Betriebsgrundstücks

→ Bei der Verpachtung eines Betriebsgrundstücks kommt eine Betriebsverpachtung nur dann in Betracht, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

→ Nach neuerer Rechtsprechung (vgl. dazu die Nachweise bei Schmidt/Wacker, EStG, § 16 Rz. 696 ff. – 34. Aufl. 2015): Bei Groß- und Einzelhandelsunternehmen sowie bei Hotel- und Gaststättenbetrieben bilden die genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand. Anders im produzierenden Gewerbe.

→ Hier: Verpachtung des einzigen Betriebsgrundstücks des Großhandelsunternehmens; somit Verpachtung der wesentlichen Betriebsgegenstände.

→ Absicht seitens A und B, den Betrieb wieder aufzunehmen und fortzuführen?

Der Sachverhalt enthält hierzu keine Angaben.

→ **Vermutung der Fortführungsabsicht**, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb - so wie er ihn verpachtet hat - objektiv wieder aufnehmen kann und nicht Gegenteiliges behauptet.

→ Besteht die objektive Möglichkeit, den Großhandelsbetrieb fortzuführen?

→ Verpachtung an Druckerei = branchenfremdes Unternehmen:

→ Frühere Rechtsprechung des BFH:

Verpachtung an branchenfremdes Unternehmen führt stets zur Betriebsaufgabe, auch wenn diese nicht erklärt wurde.

→ Heutige Rechtsprechung des BFH:

Entscheidend ist nur die **Möglichkeit der Fortführung** nach Beendigung der Pacht ohne wesentliche Änderungen. Auch an ein branchenfremdes Unternehmen kann demnach betriebsverpachtet werden.

→ Beispiele aus der Rechtsprechung:

- Verpachtung des Landgasthofes an eine Nachbarin;
- Verpachtung des Betriebsgebäudes eines Großhandels an ein Warenhaus;
- Ursprüngliche Nutzung als Einzelhandel mit Korbwaren und Haushaltsartikeln, anschließende Verpachtung an Einzelhandel mit Kunsthandwerk und Mode.

→ Begründung: Betriebsverpachtung als Unterfall der Betriebsunterbrechung: Es kann keinen Unterschied machen, ob der Betriebsinhaber das Betriebsgrundstück bis zur Fortführung der Nutzung zurückbehält oder ob er es zwischenzeitlich – ggfs. branchenfremd – verpachtet.

Hier: Keine so starke Umgestaltung durch die Druckerei, dass die OHG ihren Großhandelsbetrieb nicht wieder aufnehmen könnte. Das folgt schon aus dem Pachtvertrag, nach dem nur „kleinere bauliche Änderungen“ zulässig waren.

→ **Ergebnis:**

Es handelt sich vorliegend um eine Betriebsverpachtung und damit um eine reine Betriebsunterbrechung. Eine Betriebsaufgabe ist folglich zu verneinen.

Die Pachtzinsen sind mithin als gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 I 1 EStG zu qualifizieren.

Fall 19:**Einkünftequalifikation der Pachtzinsen**

→ § 21 I Nr. 1 oder §§ 21 III, 15 EStG?

Liegt im vorliegenden Fall eine Betriebsaufgabe vor?

Bezogen auf die Tätigkeit der C&D-OHG führt die Verpachtung des Betriebs zur Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit und lässt damit zunächst auf eine Betriebsaufgabe schließen.

Sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer bloßen Betriebsunterbrechung gegeben (Stichwort: *Verpächterwahlrecht*)?

→ Keine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem Finanzamt (+)

→ Verpachtung der wesentlichen Betriebsgegenstände?

Hier: Verpachtung des Betriebsgrundstücks (s.o.).

→ Absicht seitens der C&D-OHG, den Betrieb wieder aufzunehmen und fortzuführen? Der Sachverhalt enthält hierzu keine Angaben.

→ **Vermutung der Fortführungsabsicht**, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb - so wie er ihn verpachtet hat - objektiv wieder aufnehmen kann und nicht Gegenteiliges behauptet.

→ Besteht die objektive Möglichkeit, den Betrieb fortzuführen?

→ Verpachtung an Diskothek = branchenfremdes Unternehmen:

→ Heutige Rspr. des BFH (s.o.):

Entscheidend ist nur die **Möglichkeit der Fortführung** nach Beendigung der Pacht ohne wesentliche Änderungen. Auch an branchenfremdes Unternehmen kann demnach betriebsverpachtet werden.

Hier: So starke Umgestaltung durch die Diskothek, dass C&D-OHG ihren Betrieb nicht ohne weiteres wieder aufnehmen könnten. Die Wiederaufnahme des Bäckerei- und Konditoreibetriebs wäre nur nach erheblichen Umgestaltungen wieder möglich. Allein die nicht umgestalteten Bäckereiräume genügen nicht, um eine bloße Betriebsunterbrechung anzunehmen.

Damit folgt aus dieser Umgestaltung die endgültige Einstellung des Gewerbebetriebs. **Von der umfassenden Umgestaltung wird auf die fehlende Absicht der Fortführung des ursprünglichen Gewerbebetriebs geschlossen.**

Auch die neuerdings (bei nicht ausdrücklicher Aufgabenerklärung) erforderliche Kenntnis des FA gem. § 16 IIIb Nr. 2 EStG liegt hier vor.

→ Ergebnis:

In diesem Fall kann mangels Vorliegen der Voraussetzungen keine Betriebsverpachtung angenommen werden. Es liegt vielmehr eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 III 1 i.V.m. § 16 I 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vor. Der insoweit erzielte Aufgabegewinn gilt als gewerblich und ist unter Berücksichtigung der Begünstigungen der §§ 16 IV, 34 I, III EStG entsprechend zu behandeln. Die Pachtzinsen stellen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar, § 21 I 1 Nr. 1 EStG.

Fall 20:**Einkünftequalifikation der Pachtzinsen****Liegt im vorliegenden Fall eine Betriebsaufgabe vor?**

Bezogen auf die Tätigkeit der A&B-GbR führt die Verpachtung des Betriebs zur Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit und lässt damit zunächst auf eine Betriebsaufgabe schließen.

Sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer bloßen Betriebsunterbrechung gegeben?

→ Keine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gegenüber Finanzamt (+)

→ Verpachtung der wesentlichen Betriebsgegenstände?

→ Hier: Verpachtung des Betriebsgrundstücks

→ Bei der Verpachtung eines Betriebsgrundstücks kommt eine Betriebsverpachtung nur dann in Betracht, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (s.o.).

→ Es gibt keine abstrakte Definition des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage. Die Beurteilung, ob es sich bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern um die wesentliche Betriebsgrundlage handelt, ist weitgehend eine tatsächliche Frage, die abhängig von den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen ist, so dass stets eine **funktionale Betrachtungsweise** geboten ist (<-> **funktional-quantitative Betrachtungsweise** bei Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der Betriebsaufgabe; vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl. 2015, § 16 Rz. 101).

Hier: Laut Sachverhalt handelt es sich bei den 63 größeren und ca. 500 kleineren Maschinen um eine auf die besonderen Bedürfnisse des Holzverarbeitungsbetriebs zugeschnittene Sachgesamtheit von Maschinen und Werkzeugen, ohne deren Vorhandensein eine Produktion nicht möglich ist. Demnach kann das Betriebsgrundstück nicht als alleinige wesentliche Betriebsgrundlage angesehen werden. Verpachtet wurde jedoch lediglich das Betriebsgrundstück. Eine Verpachtung der Maschinen und Werkzeuge fand hingegen nicht statt. Diese wurden vielmehr z.T. vom Pächter und im Übrigen von D käuflich erworben.

→ Der Pächter hat somit im Rahmen des Pachtvertrages nicht die wesentlichen Betriebsgrundlagen erhalten; die GbR hat nicht ihre Produktion, sondern allein ihr Betriebsgrundstück verpachtet.

Zwischenergebnis: Voraussetzungen der Betriebsunterbrechung (-)

Hilfsgutachten: Darüber hinaus könnte es auch an der FFA der A&B-GbR fehlen.

→ Absicht seitens der A&B-GbR, den Betrieb wieder aufzunehmen und fortzuführen?

Der Sachverhalt enthält hierzu keine Angaben, aber **Vermutung der**

Fortführungsabsicht, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb - so wie er ihn verpachtet hat - objektiv wieder aufnehmen kann und nicht Gegenteiliges behauptet.

→ Besteht die objektive Möglichkeit, den Betrieb fortzuführen?

→ Fortführungsmöglichkeit (+), wenn **einzelne** Maschinen nicht verpachtet, sondern veräußert werden, die jederzeit kurzfristig und ohne größeren Aufwand wiederbeschafft werden können.

Hier: Veräußerung der Gesamtheit der Maschinen. Selbst wenn alle kurzfristig und ohne größeren Aufwand wieder beschafft werden können, genügt dies für eine bloße Betriebsunterbrechung und somit für eine Betriebsverpachtung nicht.

→ **Ergebnis:**

Somit kann mangels Vorliegen der Voraussetzungen keine Betriebsverpachtung angenommen werden. Es liegt vielmehr eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 III 1 i.V.m. § 16 I 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vor.

Der insoweit erzielte Aufgabegewinn gilt als gewerblich und ist unter Berücksichtigung der Begünstigungen der §§ 16 IV, 34 I, III EStG entsprechend zu behandeln. Die Pachtzinsen stellen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar, § 21 I 1 Nr.1 EStG.

Fall 21:

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe vor?

→ Ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gegenüber Finanzamt (-)

→ Zwangsbetriebsaufgabe durch Zerstörung oder spätere Veräußerung der Hofstelle?

→ **BFH:** L betreibt einen Verpachtungsbetrieb

→ Zerstörung der verpachteten Hofgebäude: Es sei davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige (Verpächter) die wesentlichen, wieder hergestellten Betriebsgrundlagen erneut zu verpachten gedenkt.

→ Veräußerung der Hofstelle: Es gab schon immer land- und forstwirtschaftliche Betriebe ohne Hofstelle; daher bildet diese keine wesentliche Betriebsgrundlage für die Verpachtung von Stückländereien.

Offensichtlich gelten im Bereich von Land- und Forstwirtschaft **strengere Anforderungen**. Letztlich wird in aller Regel nur eine Betriebsaufgabeerklärung die Annahme einer Fortführungsabsicht zerstören (so auch BMF BStBl. I 2000, 1556).

→ **Ergebnis:**

Mangels Aufgabeerklärung ist eine Betriebsaufgabe zu verneinen. Die realisierten stillen Reserven sind demzufolge als laufender Gewinn zu erfassen, so dass die Begünstigungen nach § 16 IV bzw. § 34 I, III EStG keine Anwendung finden.

Weiterführende Hinweise:

Ein guter Überblick zu den Voraussetzungen für wesentliche Betriebsgrundlagen und den Folgen einer Fortführung durch ein branchenfremdes Unternehmen sowie den steuerrechtlichen Folgen, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage auch noch Sonderbetriebsvermögen einer Erbengemeinschaft ist, die schließlich auseinandergesetzt wird, findet sich in dem Urteil des BFH vom 06.11.2008 (BStBl. II 2009, 303 ff.). Außerdem stellt der BFH hier nochmals klar, dass im Zweifelsfall eine Betriebsaufgabe nur bei einer unmissverständlichen Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem FA angenommen werden kann (so auch im BFH Beschluss v. 01.04.2010 – IV B 84/09, BFH/NV 2010, 1450).

Vertiefungshinweise:

- **Schmidt/Wacker, EStG, 34. Auflage 2015**, § 16 Rz. 170–196; 690–700
- **BFH, Beschl. V. 01.10.2015, X B 71/15, BFH/NV 2016, 34–36**: Der Eigenantrag des Schuldners auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist auch dann, wenn er vom Insolvenzgericht dem FA mitgeteilt wird, in der Regel nicht als Betriebsaufgabeerklärung anzusehen. Eine Betriebsaufgabeerklärung muss eindeutig sein. (Quelle: Juris)