Urteil vom 06. April 2016, X R 52/13

Verpächterwahlrecht bei teilentgeltlicher Veräußerung

BFH X. Senat

AO § 162, EStG § 6 Abs 3, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 21, EStG § 6 Abs 3, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 21

vorgehend FG München, 27. Oktober 2013, Az: 7 K 2500/10

Leitsätze

Wird ein im Ganzen verpachteter Betrieb teilentgeltlich veräußert, setzt sich das Verpächterwahlrecht beim Erwerber fort.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 28. Oktober 2013 7 K 2500/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Mutter der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), Frau A, war Eigentümerin eines bebauten Grundstücks (Grundstück).

2 In dem Gebäude, das aus einem straßenseitigen Gebäudetrakt und einem Anbau besteht, befanden sich ein Pensionsbetrieb, vermietete Ladenräume und Wohnungen sowie privat genutzte Wohnräume. A führte bis zum 30. April 1970 den Pensionsbetrieb selbst. Anschließend verpachtete sie ihn und nur diesen durchgehend an verschiedene Pächter, zuletzt im Zeitraum April 1980 bis 1. Mai 2001 an den Ehemann der Klägerin. A erklärte die Einkünfte aus dem Pensionsbetrieb sowie der Vermietung der Ladenräume und Wohnungen unter der Bezeichnung "Fremdenheim-Verpachtung" als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

3 Mit notariellem Vertrag vom 4. Dezember 1985 übertrug A das Grundstück mit Wirkung zum 1. Januar 1986 auf die Klägerin. Die Vertragsparteien gingen von einem Wert des übertragenen Grundbesitzes von 2,2 Mio. DM aus. Der Vertrag enthält in III. unter der Überschrift "Gegenleistungen" folgende Regelung:

4 "Die vom Erwerber für die heutige Überlassung zu erbringenden Gegenleistungen und sonstigen Leistungen, wie auch die Schuldübernahme, sind in Abschnitt VIII bis XI dieser Urkunde niedergelegt sowie in Abschnitt XII. Soweit der Wert des übertragenen Grundbesitzes die Gegenleistungen übersteigt, wird der Mehrwert im Weg der vorweggenommenen Erbfolge übertragen."

5 Im Einzelnen handelte es sich bei den (Gegen-)Leistungen um ein dingliches Wohnrecht für A und deren Ehemann im Rückgebäude, die Übernahme der Instandhaltungskosten und der laufenden Kosten für diese Räume, Pflege im Alter und bei Krankheit, Übernahme der Krankheits- und Sterbefallkosten, eine monatliche Versorgungsrente, ein bedingtes und befristetes Wohnrecht für einen Bruder der Klägerin und das Vorhalten eines Gästezimmers für etwaigen Besuch. Ferner übernahm die Klägerin die auf dem Grundstück lastenden Grundpfandrechte und die ihnen wirtschaftlich zugrunde liegenden Forderungen sowie etwaige Steuerrückstände der A aus dem Gewerbebetrieb für

die Jahre 1984 und 1985 und verpflichtete sich, die (fünf) Geschwister in einer dem Pflichtteil entsprechenden Höhe abzufinden. Inwieweit die Klägerin tatsächlich Zahlungen an die Geschwister geleistet hat, ist bislang nicht geklärt.

6 Am 11. April 1986 ließen A und die Klägerin einen Nachtrag beurkunden, in dem sie das dingliche Wohnrecht der A aufhoben und stattdessen ein rein schuldrechtliches Wohnrecht vereinbarten. Der Ehemann der A war mittlerweile verstorben. Ferner erließ die Klägerin als "zusätzliche Gegenleistung" der A im Hinblick auf die Übergabe des Grundstücks eine Darlehensschuld in Höhe von 245.000 DM. Nach eigener Darstellung hatten die Klägerin und ihr Ehemann in den Jahren zuvor auf eigene Kosten und ohne Entschädigung "darlehensweise" Renovierungs- und Erneuerungsarbeiten in der Pension vorgenommen.

7 Die Klägerin erklärte die Einkünfte aus der Verpachtung des Pensionsbetriebs ebenso wie die Vermietungseinkünfte zunächst weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und führte die Buchwerte der A fort. Den betrieblich genutzten Anteil des Gebäudes gab sie entsprechend dem Verhältnis der Nutzflächen mit 76,65 % an. Erstmals im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2000, die am 21. Mai 2002 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) einging, erklärte sie diese Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung. Mit notariellem Kaufvertrag vom 20. November 2001 veräußerte sie das Grundstück einschließlich des betrieblichen Inventars zu einem Gesamtkaufpreis von 1.800.000 DM an einen fremden Dritten. Nutzen und Lasten gingen für den Pensionsbetrieb sofort, im Übrigen mit Kaufpreiszahlung (im Folgejahr) über.

8 Das FA vertrat die Auffassung, es habe sich bei dem verpachteten Pensionsbetrieb bis 2001 um einen fortgeführten Gewerbebetrieb gehandelt. Das FA erließ für die Streitjahre 2001 und 2002 im Wege der Schätzung Bescheide über die gesonderte Feststellung des Gewinns, die einen Veräußerungsgewinn erfassten und diesen wegen des zeitlich versetzten Übergangs von Nutzen und Lasten im Verhältnis 80 : 20 auf die Streitjahre verteilte. Dem Einspruch der Klägerin gab das FA lediglich insoweit statt, als es aufgrund des Übergabevertrags und der Nachtragsvereinbarung die bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns anzusetzenden Buchwerte des Grund und Bodens sowie verschiedener Gebäudeteile aufstockte und dadurch die Veräußerungsgewinne reduzierte.

9 Mit der Klage wandte sich die Klägerin gegen die Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns dem Grunde nach. Bereits A habe das Verpächterwahlrecht nicht zugestanden, da die Ladengeschäfte und Wohnungen als Bestandteile des Gewerbebetriebs nicht mitverpachtet gewesen seien. Spätestens die Übertragung des Grundstücks an die Klägerin habe es beendet.

10 Das Finanzgericht (FG) hat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 334 veröffentlichten Urteil der Klage stattgegeben. Das Verpächterwahlrecht habe zwar A noch zugestanden, aber nicht mehr der Klägerin.

11 Soweit die von A abgeschlossenen Pachtverträge die Vermietung der Ladengeschäfte und Wohnungen nicht umfassten, sei dies für die Betriebsverpachtung im Ganzen unschädlich. Diese seien zwar gewillkürtes Betriebsvermögen gewesen und bei Fortführung des Betriebs geblieben, aber nicht wesentliche Betriebsgrundlagen des Pensionsbetriebs.

12 Das Verpächterwahlrecht sei jedoch mit der Übergabe an die Klägerin erloschen. Angesichts der im Übergabevertrag und im Nachtrag vereinbarten "Gegenleistungen" habe sie den Betrieb teilentgeltlich erworben. Das Entgelt habe insgesamt 656.881 DM oder 732.881 DM betragen (Abfindungszahlungen an die Geschwister, Übernahme der Einkommensteuerverbindlichkeiten der A, Darlehenserlass und Übernahme des negativen Kapitalkontos --in streitiger Höhe--) und sei insoweit Teilentgelt für die Betriebsübertragung, als es auf das Betriebsvermögen entfalle. Nach der für teilentgeltliche Betriebsübertragungen geltenden sog. Einheitstheorie sei die Übertragung einheitlich als entgeltlicher Erwerb zu qualifizieren. Aber nur der unentgeltliche Erwerb bewirke keine zwangsweise Aufgabe des Betriebs. Teilentgeltlicher Erwerb hingegen führe zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn beim Veräußerer und zu Anschaffungskosten beim Erwerber mit der Folge der Buchwertaufstockung der übernommenen Wirtschaftsgüter. Damit stehe dem Erwerber das Verpächterwahlrecht nicht mehr zu. Die zwangsweise Aufdeckung der noch verbliebenen stillen Reserven in der Person des Erwerbers sei hinzunehmen.

13 Mit der Revision macht das FA geltend, die Klägerin als teilentgeltliche Erwerberin habe das Verpächterwahlrecht fortsetzen können und müssen und bis zur Veräußerung den Betrieb weder zerschlagen noch aufgegeben.

14 Entscheidend sei, dass nach § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch bei einer teilentgeltlichen Betriebsübertragung der Erwerber die nicht vergüteten stillen Reserven unentgeltlich übernehme. Die Einheitstheorie sage nur aus, dass das Geschäft nicht in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Geschäft

zu zerlegen sei, nicht aber, dass es sich um eine voll entgeltliche Übertragung handele. Vielmehr seien § 16 EStG und § 6 Abs. 3 EStG nebeneinander anwendbar, so dass die stillen Reserven teilweise fortgeführt würden. Die Vorstellung, der Übernehmer habe die unentgeltlich übergegangenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern, widerspreche § 6 Abs. 3 EStG und sei inkonsequent, da vorbehaltlich anderweitiger gesetzlicher Vorschriften derjenige die stillen Reserven zu versteuern habe, bei dem sie entstanden seien.

15 Die Besteuerungsgrundlagen, namentlich die Aufstockungsbeträge, seien bisher noch nicht in zutreffender Höhe festgestellt worden. Da die Veräußerung zudem in zwei Einzelakten vollzogen worden sei, sei der Veräußerungsgewinn teilweise dem Jahr 2001, teilweise dem Jahr 2002 zuzurechnen, und zwar, anders als es die Einspruchsentscheidung vorgenommen habe, zu 65 % dem Jahr 2001, zu 35 % dem Jahr 2002.

16 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

17 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

18 Die Klägerin ist in erster Linie der Auffassung, nur bei unentgeltlicher Übertragung bleibe das Verpächterwahlrecht bestehen. Im Übrigen setze die Fortsetzung des Verpächterwahlrechts zumindest voraus, dass die Versteuerung der stillen Reserven gesichert sei. Daran fehle es im Streitfall. A habe bei der Übertragung des Betriebs auf die Klägerin 1985/1986 die Aufstockungsbeträge nicht versteuert. Die Klägerin habe weder das daraus resultierende Abschreibungspotential genutzt noch die Möglichkeit gekannt, durch eine Betriebsaufgabeerklärung die aufgedeckten stillen Reserven sogleich zu versteuern. Die Aufstockungsbeträge seien auch nicht anderweit festgestellt worden. Es sei nahezu unmöglich, dies Jahrzehnte später nachzuholen, so dass auch der Finanzverwaltung die Reparatur früherer Versäumnisse zu verwehren sei.

Entscheidungsgründe

II.

19 Auf die Revision des FA ist das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Durch die mit Kaufvertrag vom 20. November 2001 bewirkte Veräußerung eines verpachteten Gewerbebetriebs ist bei der Klägerin ein Veräußerungsgewinn entstanden, der nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1, 2 EStG dem Grunde nach zu versteuern ist. Der Senat vermag anhand der Feststellungen des FG jedoch nicht zu beurteilen, in welcher Höhe und in welchem Jahr mit welchem Anteil dieser Gewinn zu erfassen ist.

20 1. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung hat die Verpachtung eines Betriebs regelmäßig noch nicht dessen Aufgabe und damit auch nicht die Versteuerung der stillen Reserven zur Folge.

21 a) Die Verpachtung des Gewerbebetriebs ohne Überführung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen stellt für den Verpächter grundsätzlich die Fortführung des Gewerbebetriebs in anderer Form dar und bewirkt einkommensteuerlich keine Änderung der Einkunftsart.

22 aa) Dahinter steht die Überlegung, dass die Verpachtung noch keine endgültige Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit ist. Vielmehr ist es im Falle einer Betriebsverpachtung häufig ungewiss, ob sich der Betriebsinhaber endgültig aus dem Erwerbsleben zurückziehen oder den Betrieb nur zeitweise durch Verpachtung nutzen will, um ihn später wieder selbst zu führen. Mit Rücksicht auf diese Ungewissheit hat der Steuerpflichtige sich zu erklären, wie er sich den weiteren Fortgang denkt. Eine Betriebsaufgabe findet nur im Falle einer entsprechenden ausdrücklichen Erklärung statt, die der Steuerpflichtige entweder mit der Verpachtung oder auch zu einem späteren Zeitpunkt abgeben kann. Fehlt eine solche Erklärung, gilt der Betrieb als fortbestehend (vgl. die insoweit grundlegende Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124, unter Anknüpfung an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs). Die Frage, wann von der Aufgabe eines verpachteten Betriebs auszugehen ist, ist mittlerweile in § 16 Abs. 3b EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) geregelt.

23 bb) Eine Betriebsverpachtung in diesem Sinne unter Fortbestand des Betriebs setzt voraus, dass sich die Verpachtung entweder auf den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest auf alle

wesentlichen Grundlagen des Betriebs bezieht (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, unter II.1.b, m.w.N.). Wirtschaftsgüter, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen sind, aber vor der Verpachtung zum ggf. gewillkürten Betriebsvermögen gehörten, bleiben gleichwohl nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn sie nicht mitverpachtet werden, Betriebsvermögen des Verpächters, solange keine Entnahmehandlung (z.B. durch Nutzungsänderung) vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1989 I R 163/85, BFH/NV 1991, 357, unter II.B.5.b).

24 b) Ausweislich der Begründung des Großen Senats des BFH war die Ungewissheit, ob der Betrieb später wieder aufgenommen wird, tragend für die Anerkennung des Verpächterwahlrechts. Folgerichtig hat die Rechtsprechung das Verpächterwahlrecht in der Weise eingegrenzt, dass die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit durch die Verpachtung des Betriebs im Ganzen nicht endgültig ist, weil und solange die Möglichkeit der Wiederaufnahme der eigenen betrieblichen Tätigkeit durch die Beendigung des Pachtverhältnisses besteht (vgl. BFH-Urteile vom 13. März 1986 IV R 176/84, BFHE 146, 399, BStBl II 1986, 601; vom 20. April 1989 IV R 95/87, BFHE 157, 365, BStBl II 1989, 863, unter II.1.; beide für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die der BFH seit dem Urteil vom 18. März 1964 IV 114/61 S, BFHE 79, 195, BStBl III 1964, 303, nach denselben Grundsätzen behandelt). Sie hat diese Einschränkung in der Folgezeit insofern modifiziert bzw. präzisiert, als es genügt, wenn der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb später selbst oder durch seinen Rechtsnachfolger, namentlich einen Gesamtrechtsnachfolger oder einen unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger, wieder aufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint (vgl. BFH-Urteile vom 15. Oktober 1987 IV R 91/85, BFHE 151, 392, BStBl II 1988, 257, unter 2., sowie IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260; vom 28. November 1991 IV R 58/91, BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521, unter 2.a; Senatsurteil vom 19. August 1998 X R 176/96, BFH/NV 1999, 454, unter 2.a, m.w.N., sowie Senatsbeschluss vom 26. Juli 2006 X R 10/05, BFH/NV 2006, 2072, unter 2.).

25 c) Einen weiteren Grund dieser Rechtsprechung hat der BFH darin gesehen, dass die Einkommensbesteuerung bei den Gewinneinkünften im Grundsatz vom Prinzip der Besteuerung verwirklichter Gewinne ausgeht. Das Realisationsprinzip wird, wie gerade Entnahme und Betriebsaufgabe zeigen, nur in den Fällen durchbrochen, die sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben. Im Übrigen sollte die Besteuerung von Gewinnen durch Auflösung der stillen Reserven vermieden werden, wenn die Gewinne nicht realisiert, sondern nur buchmäßig in Erscheinung getreten sind, vorausgesetzt, dass die Erfassung dieser stillen Reserven bei einem späteren tatsächlichen Realisierungsvorgang gewährleistet ist (so im Einzelnen bereits BFH-Urteil vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, unter 2.c, anlässlich der Problematik des Übergangs zum Liebhabereibetrieb; ebenso Urteil in BFHE 157, 365, BStBl II 1989, 863, unter II.1.).

26 2. Geht ein bereits verpachteter Betrieb auf einen Rechtsnachfolger über, hängt die Frage, ob das Verpächterwahlrecht auf diesen übergeht, von der (Un-)Entgeltlichkeit des Vorgangs ab. Klarstellend weist der Senat indes darauf hin, dass die im Streitfall maßgebende Frage, welche Regeln bei dem Übergang eines verpachteten Betriebs gelten, von der im Streitfall nicht maßgebenden Frage zu unterscheiden ist, ob dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerber eines nicht verpachteten Betriebs sogleich nach Erwerb das Verpächterwahlrecht zusteht.

27 a) Geht ein verpachteter Betrieb unter Fortbestand des Pachtvertrags unentgeltlich im Wege der Erbfolge oder der Schenkung auf einen Dritten über, so tritt dieser auch hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein (vgl. BFH-Urteile vom 17. Oktober 1991 IV R 97/89, BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392, unter II.1.; in BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521, unter 2.b; Senatsurteil in BFH/NV 2006, 2072, unter 1.). In diesen Fällen kommt es nicht zur Gewinnrealisierung, da der Erwerber die Buchwerte des Betriebs fortführt. Vielmehr geht der Betrieb mit allen steuerlichen Konsequenzen und damit auch hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, auf den unentgeltlichen Erwerber über (ausdrücklich mit dieser Begründung BFH-Urteil in BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392, im Anschluss an die BFH-Urteile vom 10. Dezember 1975 I R 133/73, BFHE 118, 304, BStBl II 1976, 368, sowie in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260, unter 2.; zur Buchwertfortführung --noch nach § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung-- BFH-Urteil vom 3. August 1966 IV 380/62, BFHE 86, 628, BStBl III 1967, 47). Andernfalls wäre es auch unmöglich, die Betriebsverpachtung zu erlauben, wenn der Verpächter die Wiederaufnahme durch einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger in Erwägung zieht (s.o. unter 1.b).

28 b) Geht ein verpachteter Betrieb hingegen entgeltlich auf einen Erwerber über, so erlischt das Verpächterwahlrecht. Der Erwerber hat von Beginn an Privatvermögen und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. BFH-Urteil vom 29. März 2001 IV R 88/99, BFHE 195, 267, BStBl II 2002, 791). Aus Sicht des Veräußerers handelt es sich bei der Veräußerung eines noch nicht aufgegebenen verpachteten Betriebs um eine Betriebsveräußerung i.S. des

§ 16 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juni 1998 IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl II 1998, 735, unter 2.), im Rahmen derer die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven realisiert werden.

29 3. Wird ein Betrieb teilentgeltlich übertragen, setzt der Erwerber das Verpächterwahlrecht fort.

30 a) Bei teilentgeltlicher Veräußerung eines Betriebs ist der Veräußerungspreis niedriger als dessen gemeiner Wert. Erreicht das Entgelt höchstens den Buchwert des Betriebs, werden keinerlei stille Reserven aufgedeckt. Der Vorgang ist nach § 6 Abs. 3 EStG als unentgeltliche Übertragung zu behandeln. Liegt das Entgelt über dem Buchwert --aber unterhalb des gemeinen Wertes--, so werden die stillen Reserven teilweise, aber nicht vollständig aufgedeckt, da dann eine Buchwertfortführung und eine Realisation stiller Reserven zusammentreffen. Dies ist Folge der Einheitstheorie, die die Rechtsprechung auf die teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten anwendet, um den Veräußerungsgewinn beim Veräußerer und die Anschaffungskosten respektive die anzusetzenden Buchwerte beim Erwerber zu ermitteln. Daran ändert der Sprachgebrauch nichts, bereits die Übertragung bei Entgelten über dem Buchwert des Betriebs als entgeltliche Übertragung zu bezeichnen. Die einheitliche Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG führt zwar in diesen Fällen zu einem Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den übertragenen Buchwerten abzüglich der Veräußerungskosten und insoweit zur Aufdeckung von stillen Reserven. Sie führt aber auch zur Übertragung und damit Nichtaufdeckung von stillen Reserven, soweit der Veräußerungspreis hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 1986 IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, unter 3.b).

31 b) Nach den Maßstäben unter 1. und 2. ist die teilentgeltliche Übertragung eines Betriebs in Ansehung des Verpächterwahlrechts der unentgeltlichen Übertragung gleichzustellen. Fortführung und Beendigung des Verpächterwahlrechts folgen für den teilentgeltlichen Erwerber des Betriebs denselben Grundsätzen wie für den unentgeltlichen Erwerber. Nur die Fortführung des Verpächterwahlrechts auch durch den teilentgeltlichen Erwerber ordnet die stillen Reserven und deren Versteuerung in systemgerechter Weise dem Veräußerer bzw. Erwerber zu. Wenn mit dem teilentgeltlichen Erwerb das Verpächterwahlrecht und damit die betriebliche Tätigkeit notwendig endete, gingen alle Wirtschaftsgüter des vormaligen Betriebs mit der Folge der Steuerentstrickung in ein Privatvermögen über, sei es in einer logischen Sekunde vor der Veräußerung in dasjenige des Veräußerers, sei es in einer logischen Sekunde nach der Veräußerung in dasjenige des Erwerbers. Für keine der insoweit denkbaren Varianten existiert eine Rechtsgrundlage.

32 aa) Das gilt zunächst für die Annahme, die teilentgeltliche Veräußerung eines verpachteten Betriebs führe zu einer Zwangsbetriebsaufgabe beim Veräußerer. Dies setzte teleologische Reduktionen des § 6 Abs. 3 EStG und in den Fällen, in denen das Entgelt den Buchwert übersteigt, zusätzlich des § 16 Abs. 1, 2 EStG voraus, die die ertragsteuerliche Behandlung der teilentgeltlichen Betriebsveräußerung regeln. Dafür besteht indes kein Grund. Wie gerade diese Vorschriften zeigen, stellt weder die entgeltliche noch die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs eine Betriebsaufgabe dar. Das gilt folgerichtig auch für den zusammengesetzten Fall der Teilentgeltlichkeit. Es besteht kein Anlass, diese Frage anders zu beurteilen, wenn ein verpachteter Betrieb übertragen wird.

33 bb) Dasselbe gilt für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe beim Erwerber. In der Person des Erwerbers tritt mit dem Erwerb kein Ereignis ein, das die betriebliche Tätigkeit in Gestalt der Verpachtung beendete. Erst recht existiert keine Vorschrift und kein Grundsatz, kraft dessen er die nicht bei ihm, sondern bei dem Rechtsvorgänger angesammelten stillen Reserven sofort aufzudecken hätte ("Erwerbsgewinn").

34 cc) Fände weder beim Veräußerer noch beim Erwerber eine Betriebsaufgabe statt, wäre aber von einer Beendigung des Verpächterwahlrechts auszugehen, hätte dies die steuerneutrale Verflüchtigung der durch den Veräußerungspreis nicht aufgedeckten und deshalb nicht über § 16 Abs. 2 EStG erfassten stillen Reserven zur Folge. Abgesehen von der Systemwidrigkeit dieser Rechtsfolge hat die Rechtsprechung das Verpächterwahlrecht nur unter der Voraussetzung zugelassen, dass die Erfassung der stillen Reserven bei einem späteren tatsächlichen Realisierungsvorgang gewährleistet ist (s.o. unter 1.c). Wenn aber ein selbständiger Realisierungstatbestand hinsichtlich der nicht durch das Entgelt erfassten stillen Reserven fehlt, so müssen diese auf den Erwerber übergehen. Das aber ist nur möglich, wenn als Ergebnis des Veräußerungsgeschäfts der Erwerber ebenfalls einen Betrieb im steuerlichen Sinne innehat und ihm seinerseits das Verpächterwahlrecht zusteht. Folglich kann die teilentgeltliche Veräußerung eines verpachteten Betriebs nicht zur Beendigung des Verpächterwahlrechts führen.

35 4. Die Beendigung des Verpächterwahlrechts im Falle teilentgeltlicher Übertragung widerspräche auch der in wirtschaftlicher Hinsicht mit der Betriebsverpachtung im Ganzen verfolgten Zielstellung, im Falle der möglichen

Wiederaufnahme des Betriebs die Aufdeckung der nicht realisierten stillen Reserven zu vermeiden, sofern diese steuerverhaftet bleiben.

36 a) Aus Letzterem folgt, dass die Steuerverstrickung nur enden kann, wenn die stillen Reserven aufgedeckt werden. Läge in der Beendigung der betrieblichen Aktivität und dem Übergang zur Verpachtung eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG und damit eine Überführung aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in das Privatvermögen, so wären die zu diesem Zeitpunkt darin enthaltenen stillen Reserven zu versteuern, ohne dass dem ein tatsächlicher Mittelzufluss gegenüber stünde, aus dem die Steuer entrichtet werden könnte.

37 b) Diesen Überlegungen entspricht es, das Verpächterwahlrecht nur bei einem vollentgeltlichen Erwerb enden zu lassen. Bei voll unentgeltlicher Übertragung werden nach § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortgeführt und keinerlei stille Reserven aufgedeckt, so dass insoweit auch nichts zu versteuern ist. Bei voll entgeltlicher Übertragung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG wird nach § 16 Abs. 2 EStG der Veräußerungsgewinn durch den Veräußerer versteuert, so dass es zur Aufdeckung aller stillen Reserven kommt. In dieser Situation geht aber das Ziel des Verpächterwahlrechts, die zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden, ins Leere, da die stillen Reserven ohnehin aufgedeckt und durch den Veräußerer zu versteuern sind. Dann kann die Verpachtung wieder nach den Grundsätzen beurteilt werden, die allgemein für die Abgrenzung zwischen betrieblicher Tätigkeit und Vermietung und Verpachtung gelten. Danach ist sie als Verpachtung i.S. des § 21 EStG zu qualifizieren, der Betrieb aufgegeben.

38 c) Wenn das Verpächterwahlrecht zum Schutz vor Zerschlagung des betrieblichen Organismus die zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven verhindern will, so muss dies auch dann gelten, wenn die stillen Reserven durch das Übertragungsgeschäft nur teilweise nicht aufgedeckt werden. Bezogen auf diesen Teil besteht dieselbe Interessenlage wie bei der erstmaligen Verpachtung sowie bei einem voll unentgeltlichen Erwerb.

39 5. Nach diesen Maßstäben hatten sowohl A als auch die Klägerin in Ausübung des ihnen zustehenden Verpächterwahlrechts die Pension sowie die vermieteten Ladengeschäfte und Wohnräume als Verpachtungsbetrieb geführt. Damit befand sich der Verpachtungsbetrieb im Betriebsvermögen der Klägerin, so dass der durch die Veräußerung 2001 entstandene Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 EStG zu versteuern ist.

40 a) Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, hatte A im Jahre 1970 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen ihres Betriebs verpachtet, nämlich den vormals von ihr selbst geführten eigentlichen Pensionsbetrieb einschließlich des dafür erforderlichen Grundstücks und Gebäudes. Sie führte daher ihren Betrieb als Verpachtungsbetrieb fort. Soweit die Ladengeschäfte und Wohnungen, die sie gesondert vermietet hatte, nicht in diese Verpachtung einbezogen waren, ist dies einerseits unschädlich, da es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelte, führte andererseits nicht dazu, dass diese Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen der A verlassen hätten. Dieser Punkt steht zu Recht zwischen den Beteiligten mittlerweile nicht mehr im Streit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.

41 b) Die Übertragung des gesamten Grundstücks einschließlich des Betriebs an die Klägerin 1985/1986 beendete das Verpächterwahlrecht ebenfalls nicht. Die darin enthaltene Übertragung des Betriebs war, wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat und wie zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit steht, eine teilentgeltliche Übertragung. Wohnrecht und Versorgungsleistungen für A und deren Ehemann stellten kein Entgelt dar. Hingegen waren Entgelt die Verpflichtungen gegenüber den Geschwistern, die Übernahme der persönlichen Steuerschulden --im Gegensatz zu den betrieblichen Verbindlichkeiten-- der A (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.1.c betreffend Versorgungsleistungen, C.II.2.d betreffend Ausgleichszahlungen an Dritte, C.II.3.b betreffend die Übernahme der Verbindlichkeiten), der in der Nachtragsurkunde enthaltene Darlehenserlass, sofern das Darlehen und der Erlass den Anforderungen an Rechtsgeschäfte unter nahen Angehörigen standhalten (vgl. der --zu dem Spiegelbild der Veräußerungspreisminderung ergangene-- Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.4.), sowie aufgrund der dadurch bereits begründeten Teilentgeltlichkeit die Übernahme des negativen Kapitalkontos der A (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1992 XI R 34/92, BFHE 170, 183, BStBl II 1993, 436, unter II.1.). Ungeachtet der nicht festgestellten Höhe der Abfindungsverpflichtung gegenüber den Geschwistern erreichten die Bestandteile des Entgelts den Wert des übertragenen Grundbesitzes, den die Beteiligten dem Übergabevertrag entsprechend übereinstimmend mit 2,2 Mio. DM beziffert haben, bei weitem nicht. Der Übertragungsvorgang war daher sowohl insgesamt als auch bezogen auf den Betrieb teilentgeltlich. Auf die exakte Höhe des Teilentgelts kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Tatsächliche Schwierigkeiten bei dessen Ermittlung ändern an der Anwendbarkeit der für teilentgeltliche Übertragungen geltenden

Rechtsgrundsätze nichts. Ebenso wenig beeinflusst es die Fortführung des Verpächterwahlrechts, falls die Klägerin sich der Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt sowie der daraus folgenden Handlungsoptionen nicht bewusst war.

42 6. Der Senat vermag jedoch nicht abschließend zu beurteilen, in welcher Gesamthöhe und mit welchem Anteil in welchem Jahr der zu versteuernde Veräußerungsgewinn zu erfassen ist. Das FG hat, auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht, die hierzu erforderlichen Feststellungen nicht getroffen.

43 a) Als Veräußerungspreis i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist nicht der gesamte Kaufpreis von 1.800.000 DM anzusetzen, sondern lediglich der Teil, der auf das Betriebsvermögen entfällt. Dessen Höhe lässt sich mit den Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen.

44 b) Ebenso wenig sind dem Senat Aussagen zu dem nach § 16 Abs. 2 Satz 1, 2 EStG zu berücksichtigenden Wert des Betriebsvermögens möglich. Die Klägerin hat letztmals auf den 31. Dezember 1999 eine Bilanz aufgestellt. Insbesondere sind Feststellungen dazu zu treffen, inwieweit aufgrund des Teilentgelts, das die Klägerin --für das gesamte Grundstück und damit anteilig für den Verpachtungsbetrieb-- entrichtet hatte, die Buchwerte des übernommenen Betriebsvermögens aufzustocken und auf dieser Grundlage die Veräußerungsbilanz der Klägerin ggf. nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung zu korrigieren ist. Die Aufstockungsbeträge stehen schon deshalb nicht fest, weil das FG --folgerichtig-- mit seiner Annahme, Zahlungen seien glaubhaft, noch keine positiven Feststellungen zur Höhe der --ggf. auch nachträglich durch Abschluss von Vergleichen modifizierten-- Abfindungsverpflichtung gegenüber den Geschwistern getroffen hat. Soweit die in dem Vertrag 1985 vereinbarten Gegenleistungen nicht nominell bestimmt waren, sind sie nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten.

45 Der Senat weist darauf hin, dass die Berechnung der Aufstockungsbeträge keine Nachholung seinerzeit unterbliebener steuerlicher Folgerungen bei A und der Klägerin darstellt, sondern lediglich ein --im Übrigen zugunsten der Klägerin wirkendes-- notwendiges Teilstück für die Ermittlung des aktuell im Streit befindlichen Veräußerungsgewinns darstellt, das heute nicht allein deshalb unterbleiben kann, weil sie damals versäumt wurde.

46 c) Zudem sind Feststellungen zur Höhe der bei der Klägerin angefallenen Veräußerungskosten zu treffen.

47 d) Schließlich ist der Veräußerungsgewinn auf die beiden Jahre 2001 und 2002 aufzuteilen, da er in beiden Jahren realisiert wurde (vgl. zur Maßgeblichkeit des Realisationsprinzips Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 292), hinsichtlich des Pensionsbetriebs im Jahre 2001, der restlichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Jahre 2002.

48 e) Praktische Schwierigkeiten, die aus der seit 1985 vergangenen Zeit herrühren, sind durch zweckentsprechende Anwendung der Regeln über die Darlegungs- und Feststellungslast und ggf. durch Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung zu lösen.

49 f) Sollte die Ermittlung und Verteilung des Veräußerungsgewinns für das Jahr 2002 einen höheren Betrag ergeben als bisher festgestellt, ist das FG aufgrund des Verböserungsverbots an einer entsprechenden Änderung gehindert.

50 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de