

## Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 13. Dezember 2001

### I. Das Ende der gewerblichen Tätigkeit

Einkünfte aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs oder aus der Veräußerung eines Mitunternehmensanteils erfahren in § 16 EStG eine besondere Regelung. Diese Regelung erweitert die Steuerbarkeit gewerblicher Einkünfte nicht. Ohne § 16 EStG würde der Gewinn des letzten Wirtschaftsjahres einen Veräußerungsgewinn einschließen; ein Betriebsaufgabegewinn ist ein Gewinn aus „Totalentnahme“. Trotzdem wird der Fall der Veräußerung in drei Hinsichten in § 16 I EStG geregelt: die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (Nr. 1), die Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist (Nr. 2) und die Veräußerung des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters (Nr. 3). Die konstitutive Bedeutung des § 16 EStG besteht darin, Veräußerungsgewinne einer ermäßigten Besteuerung zuzuführen. Das ist sinnvoll, weil im Fall der Veräußerung mit einem Schlag alle stille Reserven eines Unternehmens(anteils) aktiviert werden.

Zu diesem Zweck wird der Veräußerungsgewinn insbesondere der Kategorie der außerordentlichen Einkünfte zugeordnet (§ 34 II Nr. 1 EStG). Bei außerordentlichen Einkünften halbiert sich, dies ist das Ergebnis der komplizierten Vorschrift in § 34 I EStG, der Steuertarif auf die Hälfte.

§ 16 EStG macht hier aber auch Ausnahmen. Wenn es in § 16 II 3, III 3 EStG heißt, der Gewinn gelte als laufender Gewinn, so ist dies in Abgrenzung zu den Begünstigungen für Veräußerungsgewinne, insbesondere dem Steuertarif für außerordentliche Einkünfte und dem Freibetrag aus § 16 IV 2 EStG, gemeint [der Freibetrag wird durch Beträge, die 300.000 DM übersteigen, aufgezehrt.]. Die Differenzierung nach der Person, an die veräußert wird, ist im Hinblick auf den Normzweck verfassungsrechtlich fragwürdig. Für die Gewinnermittlung stellt § 16 III EStG im Fall der Aufgabe eines Gewerbebetriebs nicht auf den Teilwert ab, der nur bei Fortbestand des Betriebs ermittelt werden könnte, sondern auf den gemeinen Wert oder den Veräußerungspreis einzelner Wirtschaftsgüter.

### II. Vertiefungsfälle

Nachdem die Problematik der Ermittlung und der Besteuerung des Gewinns bei Personengesellschaften systematisch dargestellt worden ist, will ich die beiden vor den Weihnachtsferien verbleibenden Doppelstunden nutzen, um das Wesentliche insbesondere anhand von Entscheidungen des BFH darzustellen.

#### 1. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

**Fall** (nach BFH BStBl. 2000 II, 404): Die Klägerin ist eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft. Sie unterhält in Deutschland ein Büro mit Reparaturwerkstatt und Lager. Aufgrund vertraglicher Bindung ist die Klägerin ausschließlich für US-amerikanische Streitkräfte in Deutschland tätig und erbringt mit 50 Arbeitnehmern für diese zahlreiche Dienstleistungen. Die Beklagte sieht die Klägerin als beschränkt körperschaftsteuerpflichtig an und fordert sie zur Abgabe einer Steuererklärung auf. Da dies nicht geschieht, schätzt die Beklagte die B-

steuerungsgrundlagen und setzt die Körperschaftsteuer entsprechend fest. Gegen den Steuerbescheid richtet sich die Klage. Ist diese Klage begründet?

**Lösung:** Die Klage ist nach § 100 I 1 FGO begründet, wenn der Körperschaftsteuerbescheid rechtswidrig und die Klägerin dadurch in ihren Rechten verletzt ist. Der Körperschaftsteuerbescheid ist insoweit rechtmäßig, als die Klägerin gemäß § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig ist. Fraglich ist aber, ob die Klägerin inländische Einkünfte im Sinne von §§ 8 I KStG, 49 I Nr. 2 EStG erzielt. Das setzt das Vorliegen gewerblicher Einkünfte voraus, und insoweit ist problematisch, ob die Klägerin im Sinne von § 15 II EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn eine Tätigkeit am Markt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Dafür ist nicht erforderlich, dass die Tätigkeit oder auch nur das Angebot gegenüber einer Mehrzahl (potenzieller) Abnehmer ergeht. Dies folgt aus der Funktion des Merkmals, Tätigkeiten auszugrenzen, die nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind. Entscheidend ist, ob eine Tätigkeit nach Art und Umfang einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Dies gilt auch dann, wenn der Vertrag, den ein Unternehmer mit einem Auftraggeber hat, ihm ein Tätigwerden für andere Auftraggeber verbietet. Im vorliegenden Fall entspricht eine entgeltliche Tätigkeit, mit der 50 Arbeitnehmer beschäftigt werden, nach einer an der Verkehrsanschauung orientierten Gesamtbetrachtung einer unternehmerischen Marktteilnahme und geht deutlich über den Rahmen einer „privaten“ Betätigung hinaus. Die Ausschließlichkeitsbindung ändert nichts daran, dass die Klägerin dem einen Auftragnehmer gegenüber nach Art eines Unternehmens auftritt und ihrer Leistungen in einer Weise erbringt, die dem typischen Bild gewerblicher Tätigkeit entspricht. Jede andere Handhabung würde, so der BFH, zu formalen Unterscheidungen führen, die mit dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nicht vereinbar wären; es kann nicht richtig sein, die Steuerpflicht von der Zahl der Auftraggeber abhängig zu machen. Wenn der BFH bei der Abgrenzung von privatem und gewerblichem Grundstückshandel auf die Zahl der Abnehmer abgestellt habe, so sei dies kein Widerspruch, denn dies habe sich nur auf reine Veräußerungsgeschäfte ohne hinzutretende Leistungen und ohne büromäßige Organisation als ein Kriterium bezogen, an dem sich die Verkehrsanschauung ausrichtet.

## **2. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel (Erlass des BMF vom 20.12.90, BStBl. 1990 I, 884)**

Ein Kriterium, das der BFH für die Auslegung von § 15 II EStG heranzieht, ist die private Vermögensverwaltung, die die Anforderungen dieser Norm nicht erfüllt. Die Frage der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Handel stellt sich besonders bei Grundstücksgeschäften, weil wegen des hohen Wertes von Immobilien schon eine geringe Zahl von Geschäften für die Gewerblichkeit ausreichend sein muss. In dem Erlass sind typische Problemlagen beschrieben.

Eine Privatperson hat einen größeren Bestand bebauter Grundstücke, die nach längerer Zeit der Vermietung oder Verpachtung veräußert werden. In diesem Fall liegt keine Gewerblichkeit vor, auch wenn es sich um einen umfangreichen Grundbesitz handelt und sämtliche Objekte in einem kurzen Zeitraum an verschiedene Erwerber veräußert werden. Ebenfalls keine gewerbliche Betätigung liegt vor, wenn Mietwohnung in Eigentumswohnungen umgewandelt und veräußert werden. Anders ist es, wenn Grundstücke über mehrere Jahre an- **und** verkauft werden und zu diesem Zweck Kontakt mit einer Mehrzahl von Verkäufern und Käufern aufgenommen wird. In dieser Fallgruppe greift zur Eingrenzung die Drei-Objekt-Regel als Grenze. Unterhalb dieser Grenze liegt Gewerblichkeit auch dann nicht vor, wenn der Veräußerer eine dem Grundstücksmarkt nahestehende Person ist. Wird die Grenze überschritten, so sind

alle Geschäfte, auch die ersten drei, gewerblich. Bei der Frage, ob die Grenze überschritten wird, werden auch Grundstücksgeschäfte einer Personengesellschaft mitgezählt, an der der Steuerpflichtige zu mehr als 10 % beteiligt ist, sofern nicht die Gesellschaft selbst gewerblich tätig ist (hierzu auch BFH GS BStBl. 1995 II, 617). Eine Zusammenfassung von Ehegatten ist im Regelfall nicht zulässig, es sei denn, die Eheleute sind für die Grundstücksaktivitäten eine über ihre Ehe hinausgehende, insbesondere eine gesellschaftsrechtliche Wirtschaftsgemeinschaft eingegangen. Objekt im Sinne der Formel sind typische Wohneinheiten, nicht Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücke; hier können nach den Umständen des Einzelfalls auch weniger als 4 Veräußerungsvorgänge ausreichen.

### 3. Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen (BFH [GS] BStBl. 2000 II, 123)

**Fall:** A betreibt eine Arztpraxis. Er nimmt B als Partner in eine Gemeinschaftspraxis auf. B zahlt dafür in das Privatvermögen des A 100.000 DM zur Abgeltung der von A aus seiner bisherigen Einzelpraxis in die nunmehrige Gemeinschaftspraxis eingebrachten Gegenstände.

**Frage:** Gilt für den Veräußerungsgewinn der ermäßigte Steuersatz gemäß § 34 EStG?

**Lösung:** Obwohl ein Arzt nicht gewerblich tätig ist, gelten doch die Grundsätze des § 16 EStG; dies ergibt sich aus der Verweisung in § 18 III EStG. Die Formulierung „des Vermögens oder eines selbstständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen“ entspricht den Nr.n 1 und 2 von § 16 I. Die steuerlichen Folgen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft sind vorrangig in § 24 UmwStG geregelt, der für die Anwendung von § 34 und auch von § 16 IV EStG den Ansatz des Teilwerts und damit die Auflösung aller stillen Reserven voraussetzt. Weder § 24 UmwStG noch § 18 III EStG sind aber anwendbar. Denn beide setzen voraus, dass vor der Einbringung schon eine Personengesellschaft und ein veräußerungsfähiger Mitunternehmeranteil daran bestanden hat. Das ist aber bei der Umwandlung eines Einzelbetriebs in eine Personengesellschaft nicht der Fall. Folglich handelt es sich bei dem Veräußerungsgewinn um einen laufenden Gewinn des bisherigen Alleininhabers.

Die gegen diese Rechtsauffassung vorgetragene Kritik weist der BFH zurück; er lehnt es ab, die Einbringung eines gewerblichen Einzelunternehmens gegen Ausgleichszahlung in eine Personengesellschaft der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gleichzustellen. Zulässiger Gegenstand der (privilegierenden) Regelungen über Veräußerungsgewinne seien nur der ganze Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil. Teilbetrieb sei nur eine selbstständige Einheit, nicht aber ein ideeller Bruchteil. An diese Gegenstände knüpfe die Zielsetzung des § 16 EStG an, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Würde man die Veräußerung eines Teils des noch ungeteilten Betriebs wie die Veräußerung des Betriebs im Ganzen und die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils begünstigt versteuern, so müsste mit derselben Begründung die Tarifbegünstigung auch auf den Fall der Veräußerung unselbstständiger Unternehmensteile, d.h. den zusammengefassten Verkauf mehrerer Einzelgegenstände des Betriebsvermögens, die erst in der Hand des Erwerbers zu einem einheitlichen Betrieb bzw. selbstständigen Teilbetrieb zusammengefasst werden, angewandt werden.

Damit wir uns der der nächsten Woche über die Fragen des Sonderbetriebsvermögens II und der GmbH & Co. KG beschäftigen können, möchte ich zur Vorbereitung auf eine ältere Entscheidung des Großen Senats des BFH hinweisen, die inzwischen zwar durch Gesetzgebung

in Teilen überholt ist, die aber für das Verständnis nach wie vor grundlegend ist: BFH BStBl. 1984 II, 751.