

**Vorlesung Unternehmensteuerrecht**

Donnerstag, den 1. November 2001

Bevor wir uns dem in der Vorlesungsgliederung für heute angekündigten Thema des Gewinns und der Gewinnermittlung beim Einzelgewerbetreibenden zuwenden und den dazu nötigen Einblick in das Bilanzrecht nehmen, bevor wir uns also Regeln über die Bemessungsgrundlage der Einkommenbesteuerung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zuwenden, muss noch die Beschreibung des Steuerobjekts zu Ende geführt werden. Zu diesem Zweck setze ich noch einmal bei dem Begriff der Mitunternehmerschaft an.

**I. Die Art der Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Die Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft zerfallen nach § 15 I Nr. 2 EStG in zwei Gruppen: Gewinnanteile und Sondervergütungen.

**1. Gewinnanteile**

Für die Ermittlung des Gewinns aus der Gesellschaft gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsregeln der §§ 4 - 7k EStG, denen wir uns gleich zuwenden werden, wobei auch hier die Abgrenzung zwischen dem Betriebsvermögen und dem Privatvermögen der Gesellschafter ein großes Problem ist. Die Gewinnverteilung richtet sich nach dem Gesellschaftsvertrag und erfolgt unmittelbar bei den Gesellschaftern. Anders als bei Kapitalgesellschaften kann bei Personengesellschaften nicht zwischen einbehaltenen (thesaurierten) und ausgeschütteten Gewinnen unterschieden werden, weil bei Personengesellschaften der gesamte Gewinn den Gesellschaftern zugerechnet wird und eine Zurechnung zur Gesellschaft an deren fehlender rechtlicher Verselbstständigung scheitert. Das Steuerrecht trägt in § 15a EStG dem Umstand Rechnung, dass auf Grund gesellschaftsrechtlicher Haftungsbeschränkungen ein Gesellschafter für Verluste nur beschränkt haften kann (etwa begrenzt auf die Höhe seiner Einlage). Da das dann entstehende negative Kapitalkonto keine wirtschaftliche Belastung darstellt, ist es auch steuerlich grundsätzlich irrelevant. Allerdings können Verluste mit späteren Gewinnen verrechnet werden und werden im Hinblick darauf gesondert festgestellt.

**2. Sondervergütungen**

Der Bereich der Sondervergütungen ist stark von Rechtsprechung des BFH geprägt, die in- zwischen Sonderbetriebseinnahmen, Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebsvermögen unterscheidet.

Ausdrücklich im Gesetz sind die Sonderbetriebseinnahmen genannt. Darunter versteht man Vergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft erhält. Aus Sicht der Gesellschaft handelt es sich um Betriebsausgaben, die ihren Gewinn mindern. Davon würde der begünstigte Gesellschafter als Mitunternehmer steuerlich profitieren. Um diesen Effekt auszuschalten, ordnet § 15 I 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Alt. an, dass sie dem begünstigten Gesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind; entsprechend sind sie in der einheitlichen und gesonderten Feststellung des steuerlichen Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen.

Den Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters können auch Ausgaben gegenüberstehen. Dies sind alle Aufwendungen eines Gesellschafters, die wirtschaftlich durch seinen Mitunternehmeranteil veranlasst sind.

Sonderbetriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters [im Sinne der Zurechnung nach § 39 AO], die der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der eigenen Beteiligung des Mitunternehmer (Sonderbetriebsvermögen II) dienen. Sie nicht dem Privatvermögen des Gesellschafters, sondern dem Betriebsvermögen zuzuordnen, hat den Zweck, Wertsteigerungen dieses Vermögens steuerlich abschöpfen zu können und damit Mitunternehmer und Einzelunternehmer gleichzustellen. Das BVerfG hat dies als zulässige Rechtsfortbildung gebilligt (BVerfGE 26, 327 [335]).

Gewinne im Sonderbereich unterliegen nicht der Buchführungspflicht, weil die Gesellschafter als solche keine Kaufleute sind. Trotzdem folgert man aus der gemeinsamen Erwähnung von Gewinnanteilen und Sondervergütungen in § 15 I 1 Nr. 2 EStG, dass zur Sicherung ihrer „Wertekorrespondenz“ auch die Gewinnermittlung auf beiden Stufen nach derselben Methode erfolgen müsse. Der BFH leitet dieses Ergebnis aus § 141 I 1 AO ab und bindet sich damit an die dort genannten Beträge.

### **3. Betriebsaufspaltung, Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung, Betriebsverpachtung, Betriebsunterbrechung**

Unter Betriebsaufspaltung versteht man die Aufteilung eines Betriebs in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen. Eine unechte Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn diese Aufteilung vor dem Beginn der betrieblichen Tätigkeit erfolgt ist, eine echte Betriebsaufspaltung, wenn dies später erfolgt ist; rechtliche Konsequenzen sind an die Unterscheidung von echter und unechter Aufspaltung nicht geknüpft. Das **Betriebs**unternehmen führt das operative Geschäft des ursprünglichen Unternehmens, das **Besitz**unternehmen verpachtet die Betriebsgrundlagen (insb. Grundstücke) an das Betriebsunternehmen. Man könnte nun denken, dass das Besitzunternehmen nicht mehr gewerblich tätig ist, weil es nicht mehr am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, sondern nur noch für das Betriebsunternehmen tätig ist; dies hätte für das Besitzunternehmen u.a. den Vorteil, dass es nicht gewerbsteuerpflichtig ist; seine Einkünfte wären einkommensteuerrechtlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen. Allerdings betrachtet die Finanzrechtsprechung unter den gleich zu schildernden Voraussetzungen das Betriebs- und das Besitzunternehmen als Einheit. Zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen muss dafür **Beteiligungs- oder Beherrschungsidentität gegeben sein, so dass ein einheitlicher Betätigungswille vorliegt**. Wegen des einheitlichen Betätigungswillens beider Unternehmen kann für das Besitzunternehmen dann nichts anderes gelten als für das Betriebsunternehmen. Infolgedessen unterliegt das Besitzunternehmen auch der Gewerbesteuerpflicht und sind Wertsteigerungen seines Betriebsvermögens steuerbar. Andererseits werden bei der Aufspaltung keine stillen Reserven aktiviert. Auch bleiben einige steuerliche und auch haftungsrechtliche Vorteile, die die Betriebsaufspaltung als interessant erscheinen lassen.

Die Betriebsveräußerung ist gemäß § 16 I / II EStG insoweit steuerpflichtig, als der Veräußerungspreis den Wert des Betriebsvermögens, gemessen an den Bilanzen, übersteigt. Entsprechendes gilt bei der Betriebsaufgabe, nur dass hier an die Stelle des Veräußerungspreises der Verkehrswert tritt (§ 16 III EStG). Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Inhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben; der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden; durch diese Buchwertfortführung wird die Aktivierung

stiller Reserven vermieden. Für die Betriebsveräußerung und die Betriebsaufgabe gibt es sie begünstigende steuerliche Vorschriften (Freibeträge gemäß § 16 IV, besonderer Steuersatz für Betriebsaufgabe- und -veräußerungsgewinne gemäß § 34 II). Diese Begünstigung rechtfertigt sich daraus, dass bei Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung sämtliche stillen Reserven auf einen Schlag realisiert werden. Dies ist nicht der Fall bei der Betriebsauflösung, die sich über einen längeren Zeitraum hinzieht. Auf sie finden die genannten Regeln darum keine Anwendung.

Verpachtet ein Steuerpflichtiger seinen gesamten Betrieb, ist zu fragen, ob eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 III EStG vorliegt und wie fortan die Pachteinnahmen des ehemaligen Betriebsinhabers zu qualifizieren sind. Die Annahme einer Betriebsaufgabe wird für den Steuerpflichtigen trotz deren steuerlicher Begünstigung in der Regel nachteilig sein, weil mit einem Schlag sämtliche stillen Reserven aktiviert werden. Um dem Rechnung zu tragen, gibt die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht. Er kann wählen, ob die Verpachtung des Betriebs für ihn eine Betriebsaufgabe oder nur eine Betriebsunterbrechung sein soll. Diese Möglichkeit entfällt, wenn der Pächter den Betrieb so umgestaltet, dass der Verpächter den ursprünglichen Betrieb nicht fortführen kann.

Optiert er für die Betriebsaufgabe, so muss der Steuerpflichtige den Aufgabegewinn versteuern und erzielt er fortan mit der Pacht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hat der Steuerpflichtige dagegen die Absicht, den Betrieb zu einem späteren Zeitpunkt selbst wieder aufzunehmen und fortzuführen, kann er für eine Betriebsunterbrechung optieren; diese wird vermutet, wenn der Steuerpflichtige nichts erklärt, aber tatsächlich so verfährt. In diesem Fall bleiben die stillen Reserven unaufgedeckt. Die erzielten Pachteinnahmen werden wegen der Nutzung betrieblichen Vermögens als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, sind nach Ansicht des BFH aber nicht gewerbsteuerpflichtig, da sie nicht auf einerwerbenden gewerblichen Tätigkeit beruhen. Diesen Fall meint § 21 III EStG in erster Linie. Das Institut der Betriebsunterbrechung bewirkt einen Aufschub der Erfassung der stillen Reserven, der gerechtfertigt ist, weil die Verpachtung keine endgültige Betriebsaufgabe ist.

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften, die zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehören, veräußert, ist § 17 EStG einschlägig, der fingiert, dass der an sich nicht steuerbare private Veräußerungserlös ein steuerbarer gewerblicher Gewinn ist. § 17 steht in einem engen Verhältnis zu § 23, hinter dem er gemäß dessen Abs. 2 Satz 2 zurücktritt.

## II. Die Ermittlung des Gewinns

„Gewinn“ ist der Schlüsselbegriff der in § 2 II Nr. 1 EStG definierten Gewinneinkünfte. Für die Ermittlung des Gewinns wird dort auf die §§ 4 - 7k EStG verwiesen. § 4 I 1 EStG enthält eine allgemeine Definition des Gewinnbegriffs. Gewinn ist danach der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Um diese Größe numerisch zu ermitteln, gibt es vier einander in ihrem Anwendungsbereich ausschließende Methoden.

### 1. Die Methoden der Gewinnermittlung

§ 5 I EStG verweist bei *Gewerbetreibenden*, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig tun, auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Dies ist der

sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz, der das Handelsbilanzrecht, das nicht steuerlichen Zwecken dient, auch für die steuerliche Gewinnermittlung für maßgeblich erklärt.

§ 4 I EStG betrifft die übrigen Bezieher von Gewinneinkünften (Freiberufler, Land- und Forstwirte), die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig tun. Hier richtet der Betriebsvermögensvergleich sich nach diesen gesetzlichen Vorschriften, wobei § 141 I 2 AO auf viele der handelsrechtlichen Vorschriften verweist.

§ 4 III EStG betrifft Bezieher von Gewinneinkünften, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die dies auch freiwillig nicht tun. Bei ihnen findet eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung statt und ist Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Hier wird ähnlich wie bei den Überschusseinkünften gerechnet.

Eine Sondervorschrift gibt es für den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft. § 13a EStG schreibt hier für die Gewinnermittlung Durchschnittssätze fest, die sich an der Größe des Betriebs orientieren und über die im BewG Näheres zu finden ist.

Die §§ 4 I (mittelbar) und 5 I EStG verweisen auf gesetzliche Vorschriften, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen. Solche Vorschriften gibt es im Steuerrecht – vor allem § 141 AO – und im Handelsrecht, wobei § 140 AO anordnet, dass Verpflichtungen, die nach nicht steuerlichen Gesetzen zu erfüllen sind, auch für die Besteuerung zu erfüllen sind. Die wichtigste außersteuerrechtliche Vorschrift ist § 238 I 1 HGB, der die Buchführungspflicht an die Kaufmannseigenschaft knüpft, die gemäß § 6 I HGB auch den Handelsgesellschaften zukommt.

## **2. Steuer- und Handelsbilanzrecht, Maßgeblichkeitsgrundsatz**

Die Normen, die die Gewinnermittlung durch Buchführung zum Gegenstand haben, fasst man steuerlich unter dem Begriff des Steuerbilanzrechts zusammen. Dazu gehören die §§ 4 - 7k EStG, 140 - 148 AO, 238 - 342a HGB. Bilanzierung bedeutet Ermittlung des Betriebsvermögens, im Steuerrecht für die Zwecke der Besteuerung.

Bilanzrecht gibt es in zwei Spielarten, als Handelsbilanzrecht, das dem Gläubigerschutz und der kritischen Selbstinformation des Kaufmanns dient, und als Steuerbilanzrecht, das der steuerlichen Gewinnermittlung dient. Zwischen diesen Zwecken können Konflikte auftreten, die auch erklären, warum der Maßgeblichkeitsgrundsatz (zahlreiche) gesetzliche Einschränkungen erfährt. So gilt im Handelsbilanzrecht das sog. Vorsichtsprinzip (§ 252 I Nr. 4 HGB), wonach der Kaufmann sich nicht reicher rechnen darf als er tatsächlich ist, sondern eher ärmer. Dieses Prinzip ist handelsrechtlichen Zwecken dienstbar, etwa dem Gläubigerschutz. Im Steuerrecht mit seinem Leistungsfähigkeitsprinzip muss es dagegen befremden, einem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, sich ärmer zu rechnen als er ist.

Daraus könnte man die Konsequenz ziehen, gemäß ihren unterschiedlichen Zwecken je eine Bilanz für Zwecke des Handelsrechts und für Zwecke des Steuerrechts, also insgesamt zwei Bilanzen, aufzustellen. Dies würde jedoch einen erheblichen Aufwand bedeuten. § 5 I 1 EStG wählt darum einen anderen Weg. Trotz ihrer nicht-steuerlichen Zwecke soll die Handelsbilanz grundsätzlich auch für das Steuerrecht maßgeblich sein. Dies gilt sowohl für die handelsrechtlichen Vorschriften darüber, was dem Grunde nach in die Bilanz aufzunehmen ist (Ansatzvorschriften, §§ 246 - 251 HGB), als auch für die Vorschriften über die Bewertung der einzelnen Positionen der Höhe nach (Bewertungsvorschriften, §§ 252 - 256 HGB).

Dort, wo die handelsrechtlichen Regelungen zu Ergebnissen führen würden, die steuerlich unangemessen sind, wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz vom Gesetzgeber, z.Tl. auch von der Rechtsprechung korrigiert. § 5 I – V EStG tun dies für die Ansatzvorschriften schon in großem Umfang. So müssen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften handelsrechtlich gebildet werden (§ 249 I 1 HGB), steuerrechtlich dürfen sie aber nicht gebildet werden (§ 5 IVa EStG). Der Große Senat des BFH hat 1969 entschieden, dass handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte steuerrechtlich Aktivierungsgebote und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte steuerlich Passivierungsverbote sind, um so zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger sich durch die Ausübung von Wahlrechten ärmer rechnet als er ist (BFH [GS] BStBl. 1969 II 291). Für die Bewertung werden die handelsrechtlichen Regelungen durch die §§ 6 ff. EStG, insbesondere die Regelungen über Abschreibungen, sogar sehr weitgehend verdrängt.

Das Steuerbilanzrecht gilt nur Steuerpflichtigen und damit, anders als das Handelsbilanzrecht oder das Börsenzulassungsrecht, nicht Konzernen. Das Konzernbilanzrecht, geregelt in den §§ 292 ff. HGB, hebe ich deshalb hervor, weil es sich in den letzten Jahren unter dem Eindruck der Internationalisierung der Kapitalmärkte ausländischen und internationalen Einflüssen geöffnet hat. § 292a HGB befreit ein börsennotiertes Unternehmen, das Mutterunternehmen eines Konzerns ist, von der Pflicht, einen Konzernabschluss (und -lagebericht) nach deutschem und damit mittelbar EG-Recht (Art. 44 II lit. g) EG) aufzustellen, wenn statt dessen nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen bilanziert wird. Als international anerkannt gelten die US GAAP und die IAS. Infolgedessen erlebt das Handelsbilanzrecht zur Zeit eine Internationalisierung. Zwar ist diese Entwicklung noch auf den Konzernabschluss beschränkt, doch ist es sehr wahrscheinlich, dass sie von dort auf den Einzelabschluss übergreift, wenn sie sich erst einmal verfestigt haben wird. Wenn auch der Einzelabschluss sich nach international anerkannten Grundsätzen richten wird, kann der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur schwerlich aufrechterhalten werden, denn zwischen Inhalt und Zielen dieser internationalen Grundsätze und der Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung werden so große, im Einzelnen kaum vorhersehbare Unterschiede bestehen, dass es nicht mehr möglich sein wird, einen solchen Einzelabschluss, nur mit einigen Korrekturen versehen, auch für die Besteuerung für maßgeblich zu erklären. Handelsbilanz und Steuerbilanz werden dann je eigene Wege gehen.