

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 25. Oktober 2001

I. Rechtsfolgen der Einteilung in die verschiedenen Einkunftsarten

Bevor ich mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb heute die für diese Vorlesung zentrale Einkunftsart des EStG vorstelle, möchte ich die Rechtsfolgen der Einteilung in verschiedene Einkunftsarten zusammenfassen und damit die Frage nach dem juristischen Sinn dieser Einteilung beantworten.

Die Zuordnung zu einer Einkunftsart ist Voraussetzung für die **Steuerbarkeit**. So sind die Erträge privater Vermögensverwaltung nicht steuerbar, wohl aber der Gewinn aus gewerblicher Vermögensverwaltung.

Die Einteilung in Gewinn- und in Überschusseinkünfte entscheidet über die **Art der Einkünfteermittlung**. Bei Gewinneinkünften findet eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung statt (Betriebsvermögensvergleich), und nur dann, wenn keine Buchführungspflicht besteht, durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 III EStG). Bei Überschusseinkünften erfolgt gemäß § 2 II Nr. 2 EStG generell eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt die Gewinnermittlung gemäß § 13a EStG nach Durchschnittssätzen.

Freibeträge und Freigrenzen sind nach den Einkunftsarten unterschiedlich geregelt, so der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 III EStG), der Sparer-Freibetrag (§ 20 IV EStG), die Freigrenze für Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 III 6 EStG). Gleiches gilt innerhalb der Überschusseinkünfte für **Werbungskostenpauschbeträge** (§ 9a EStG).

Besondere **Erhebungsformen** der Einkommensteuer gibt es bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Lohnsteuer) und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (Kapitalertragsteuer).

Nach § 2 I 2 GewStG ist unter Gewerbebetrieb, dem Subjekt der Gewerbesteuer, ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen und wird umgekehrt ein Steuerpflichtiger, dessen Einkünfte einkommensteuerrechtlich nicht solche aus Gewerbebetrieb sind, auch nicht zur Gewerbesteuer herangezogen. Die Qualifizierung der Einkünfte hat insoweit **Auswirkungen auf andere Steuerarten**.

II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 I Nr. 2 EStG) sind in den §§ 15 – 17 EStG näher geregelt. Der Oberbegriff „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ wird dort aufgegliedert in die Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (§ 15 I Nr. 1), die Gewinnanteile der Gesellschafter einer oHG, KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer des Betriebs) anzusehen sind (Mitunternehmerschaft; § 15 I Nr. 2; ähnlich in Nr. 3 für die KGaA), den Gewinn, der bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs entsteht (§ 16), den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, sofern der Veräußerer irgendwann in den letzten 5 Jahren am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 Prozent beteiligt war (§ 17). Wichtige Abrundungen liefert § 15 III mit der Abfärbetheorie (Nr. 1) und der Geprägetheorie (Nr. 2). Abfärbetheorie bedeutet, dass bei Personenunternehmen auch alle anderen Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, während bei einem Einzelunternehmer verschiedene Einkunftsarten vorliegen. Geprägetheorie bedeutet, dass eine Gesellschaft, auch wenn sie selbst nicht gewerblich tätig ist, als Gewerbebetrieb gilt, wenn persönlich haftende Gesellschafter und Geschäftsführungsberechtigte Kapitalgesellschaften sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). Weiterhin sind bei Steuerpflichtigen, die nach HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen (§ 8 II KStG).

Jede dieser Gruppen gewerblicher Einkünfte bedarf wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkungen einer genauen Betrachtung. Es kommt hinzu, dass die Rechtsprechung Einkünfte rechtsfortbildend als gewerblich ansieht, so mit dem Institut der Betriebsverpachtung.

1. Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen (§ 15 I 1 Nr. 1 EStG)

Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen werden in § 15 II EStG mit mehreren Merkmalen definiert. Es muss sich handeln um eine **(1)** selbstständige, nachhaltige Betätigung, die am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, **(2)** es muss Gewinnerzielungsabsicht vorliegen, und es darf sich **(3)** nicht um eine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder vermögensverwaltende Tätigkeit handeln. Die Tätigkeit beginnt nicht erst, sobald die Person werbend am Markt tätig ist, sondern bereits mit den ersten Maßnahmen, die deren Vorbereitung dienen, sofern nur der Entschluss, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen, endgültig ist.

Selbstständig ist, wer Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet. Die Abgrenzung zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit ist, etwa in den Fällen der sogenannten Scheinselbstständigkeit, nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen.

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt ist, ohne Rücksicht darauf, ob sie sich tatsächlich wiederholt.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn Güter und Leistungen erkennbar für Dritte gegen Entgelt angeboten werden, wobei der Kreis dieser Dritten nach den Umständen auch klein sein kann.

Die Gewinnerzielungsabsicht darf nach § 15 II 3 EStG auch Nebenzweck sein, aber nach § 15 II 2 nicht nur in der Minderung von Steuern bestehen. Gewinnerzielungsabsicht ist Voraussetzung nicht nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern für sämtliche steuerbaren Einkünfte, so dass die Liebhaberei keinen steuerlich relevanten Tatbestand erfüllt und hieraus entstehende Verluste nicht steuermindernd wirken. Die Gewinnerzielungsabsicht ist nicht auf bestimmte Veranlagungszeiträume bezogen; selbst wenn ein Steuerpflichtiger zunächst keine Gewinne, sondern nur Verluste macht, er aber beabsichtigt, in späteren Perioden Gewinn zu erzielen, liegt von Anfang an Gewinnerzielungsabsicht vor. Bei einem Gewerbebetrieb spricht der Beweis des ersten Anscheins für ihr Vorliegen; dieser Beweis müsste durch Gegenindizien entkräftet werden.

Kraft Gesetzes werden land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche und andere selbstständige Tätigkeiten aus der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ ausgegrenzt. Weiterhin wird nach allgemeiner Ansicht auch die private Vermögensverwaltung aus diesem Begriff ausgegrenzt. Die Abgrenzung privater und gewerblicher Vermögensverwaltung bereitet dabei Probleme. Bekannt ist die hierzu vom BFH entwickelte 3-Objekt-Regel. Sie besagt, dass ein gewerblicher Grundstückshandel mit bebauten Grundstücken anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige mehrere Grundstücke erwirbt und innerhalb von etwa 5 Jahren nach Erwerb mehr als 3 Objekte wieder veräußert (BFH (GS) BStBl. II 1995, 617). Die umfangreiche Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren überschreitet den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung erst bei Vorliegen besonderer Umstände.

2. Mitunternehmerschaft (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG)

Personengesellschaften sind keine eigenständigen Subjekte des Einkommen- oder Körperschaftsteuerrechts. Zwar werden diese Gesellschaften selbst als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung betrachtet, die Zurechnung der Gewinne erfolgt jedoch unmittelbar an die Gesellschafter (= Mitunternehmer). Dies ist anders im Gewerbesteuerrecht (§ 5 I 3, 4 GewStG) und im Umsatzsteuerrecht (§ 2 I UStG); hier ist die Gesellschaft Steuersubjekt. Die Mitunternehmerschaft erfasst nicht nur die Gewinnanteile der Gesellschafter, sondern nach § 15 I 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Hs. EStG auch von der Gesellschaft bezogene Vergütungen und Wertänderungen des im Rahmen der Beteiligung genutzten Vermögens eines Gesellschafters. Diese Einkünfte sind gemäß den §§ 179 II 2, 180 I Nr. 2 lit. a) AO gesondert und einheitlich festzusetzen.

§ 15 I 1 Nr. 2 EStG setzt voraus, dass **erstens** eine Mitunternehmerschaft vorliegt und dass **zweitens** diese Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

a) Vorliegen einer Mitunternehmerschaft

Die Mitunternehmerschaft setzt ein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis voraus, wobei oHG und KG vom Gesetz ausdrücklich genannt werden. Aber auch „andere Gesellschaften“ können Mitunternehmerschaften sein, so die BGB-Gesellschaft, auch als Innengesellschaft, oder die stille Gesellschaft, ja auch die Bruchteils- oder die Erbengemeinschaft. Kriterien für die Einbeziehung einer Gesellschaft ist nach § 15 I Nr. 2 Satz 1 EStG, dass der Gesellschafter als Unternehmer des Betriebs anzusehen ist. Dies wird von der Rechtsprechung mit den Merkmalen „Unternehmerrisiko“ und „Unternehmerinitiative“ konkretisiert.

Unternehmerrisiko trägt ein Gesellschafter, wenn er sowohl an Gewinn und Verlust und auch an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt ist. Bei der stillen Gesellschaft liegt keine Mitunternehmerschaft vor, wenn der Gesellschafter bei der Auseinandersetzung lediglich seine Einlage zurück erhält; die Einkünfte aus der stillen Gesellschaft sind dann –solche aus Kapitalvermögen (§ 20 I Nr. 4 EStG). Anders ist es dagegen bei der atypischen stillen Gesellschaft; hier liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Unternehmerinitiative setzt ein Mindestmaß an Stimm- und Kontrollrechten voraus, wie es auch dem Kommanditisten einer KG zukommen kann; bei reinen Publikums-KGs zieht die Rechtsprechung auch insoweit Grenzen.

b) Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb

Eine Mitunternehmerschaft kann auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 VII EStG), aus selbstständiger Arbeit (§ 18 IV 2 EStG), aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen erzielen. Eine Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgt auch bei § 15 I Nr. 2, wie bei § 15 I Nr. 1, wenn ein gewerbliches Unternehmen betrieben wird.

Einen wesentlichen Unterschied zu § 15 I Nr. 1 EStG stellt die **Abfärbetheorie** des § 15 III Nr. 1 dar, wonach bei Personenunternehmen auch alle anderen Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, während bei einem Einzelunternehmer verschiedene Einkunftsarten vorliegen. Wenn sich z.B. eine Steuerberatungs-GbR, die an sich § 18 EStG zugeordnet ist, zusätzlich mit Kapitalanlagever-

mittlung befasst (gewerbliches Unternehmen), sind die gesamten Einkünfte der Steuerberatungs-GbR gewerblich. Dies gilt unabhängig von dem Umfang der Kapitalvermittlung und nach der freilich sehr umstrittenen Rechtsprechung sogar dann, wenn nur ein Gesellschafter dieser Tätigkeit nachgeht, möglicherweise weil er die gewerbliche Unternehmung geerbt hat. Gegen diese Ungleichbehandlung von Einzel- und Personenunternehmen wird geltend gemacht, sie verstoße gegen Art. 3 I GG. Der BFH verneint dies, weil es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibe, der Rechtsfolge des § 15 III Nr. 1 EStG durch Gründung mehrerer, personenidentischer Gesellschaften für die verschiedenen Einkunftsarten auszuweichen (BStBl. 1998 II, 254 [256]).

§ 15 III Nr. 2 EStG erweitert den Anwendungsbereich von § 15 I 1 Nr. 2 bei Personengesellschaften, die gewerblich geprägt sind, noch weiter. Gewerblich geprägt sind Personengesellschaften, bei denen ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und bei denen zur Geschäftsführung ausschließlich entweder diese Kapitalgesellschaften oder Dritte befugt sind. Ist das der Fall, so sind alle Einkünfte dieser Gesellschaft gewerblich, auch wenn die Gesellschaft der Sache nach gar keine gewerbliche Tätigkeit entfaltet. § 15 III Nr. 2 EStG beruht auf dem Gedanken, dass die Verhältnisse eines prägenden Gesellschafters, hier der Komplementär-Kapitalgesellschaft, für die gesamte Gesellschaft maßgebend sein müssen; da bei einer Kapitalgesellschaft nach § 8 II KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, führt diese Geprägetheorie zu der Rechtsfolge des § 15 III Nr. 2 EStG.

§ 15 III Nr. 2 EStG eröffnet dem Steuerpflichtigen Gestaltungsmöglichkeiten. Trotz der Steuerverstrickung betrieblich genutzten Vermögens und trotz der Gewerbesteuerpflicht kann die Option „Gewerbebetrieb“ von Vorteil sein: Investitionszulage, Aufschub der Besteuerung stiller Reserven, Steuerermäßigung nach § 35 EStG wegen der Gewerbesteuerpflicht.

c) Bestandteile dieser Einkünfte

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

aa) Gewinnanteile

Für die Ermittlung des Gewinns aus der Gesellschaft gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsregeln der §§ 4 – 7k EStG, 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.

bb) Sondervergütungen

Der Bereich der Sondervergütungen ist stark von Rechtsprechung des BFH geprägt, die inzwischen 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 **Betriebsunternehmen** führt das operative Geschäft des ursprünglichen Unternehmens, das **Besitzunternehmen** 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 Pachteinahmen 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 Pachteinahmen werden wegen der Nutzung betrieblichen Vermögens als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, sind nach Ansicht des BFH aber nicht gewerbesteuerpflichtig, 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.