

# Gewinnrealisierung im Steuerrecht

Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung  
durch Umsatzakt und durch Steuerentstrickung  
sowie des Besteuerungsaufschubs

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

von

Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz

*(Deutsche Steuerjuristische Gesell-  
schaft / Jahrestagung 1980)*



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

480013

81/19480

13

SO 052.1

D4586

1980



*CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek*

*Gewinnrealisierung im Steuerrecht:*

Theorie u. Praxis d. Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt u. durch Steuerentstrickung sowie d. Besteuerungsaufschubs / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjurist. Ges. e.V. von Hans Georg Ruppe. – Köln: O. Schmidt, 1981.

ISBN 3-504-62005-6

NE: Ruppe, Hans Georg [Hrsg.]

138/1300865

Alle Rechte vorbehalten.

© 1981 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Druck: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Printed in Germany

Dieser Band enthält die auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 8./9. Dezember 1980 in Nürnberg gehaltenen überarbeiteten Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ferner ein Resümee des Tagungsergebnisses und Register.

Tagungsleiter war am ersten Tag Richter am BFH Dr. *Lothar Woerner*, München, am zweiten Tag Richter am BFH Dr. *Günter Söffing*, München.

# Inhalt

<i>Professor Dr. Klaus Tipke, Köln</i>	Seite
Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung .....	1

## 1. Teil: Systematische Grundlegung

<i>Richter am BFH Professor Heinrich Beisse, München</i>	
Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen .....	13
<i>Wissenschaftlicher Assistent Dr. Joachim Lang, Köln</i>	
Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG .....	45

## 2. Teil: Gewinnrealisierung und Bilanzierungsprinzipien

<i>Professor Dr. Hans Luik, Vorsitzender des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Stuttgart</i>	
Grundprobleme des Realisationszeitpunktes, dargestellt an den Fällen der Lieferung mit Rückgaberecht, des Umtauschgeschäfts und der Liquidation .....	97
<i>Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dr. Hermann Clemm, München</i>	
Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung .....	117
<i>Diskussion der Referate des 1. Tages</i>	
Bearbeitung: Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz .....	137

## 3. Teil: Aufschub der Gewinnrealisierung

	Seite
<i>Professor Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz</i>	
Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts .....	145
<i>Ministerialrat Dr. Siegfried Widmann, München</i>	
Aufschub der Gewinnrealisierung bei Verschmelzung und Umwandlung, Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, Betriebsaufspaltung, Sacheinlagen .....	163
<i>Ministerialrat Dr. Jochen Thiel, Lehrbeauftragter, Köln</i>	
Aufschub der Gewinnrealisierung durch §§ 6b, 6c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz – Eine systemkritische Untersuchung .....	183

## 4. Teil: Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt

<i>Univ. Prof. Dr. Gerold Stoll, Wien</i>	
Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt – Entnahme, Betriebsaufgabe, Strukturwandel, Änderung der Gewinnermittlungsart .....	207
<i>Rechtsanwalt Dr. Harald Schaumburg, Lehrbeauftragter, Köln</i>	
Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext .....	247
<i>Diskussion der Referate des 2. Tages</i>	
Bearbeitung: Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz .....	259

## Anhang

<i>Professor Dr. Francis Cagianut und Professor Dr. Ernst Höhn, St. Gallen/Schweiz</i>	
Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmungssteuerrecht .....	269

<i>Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz</i>	
Resümee .....	275
*	
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug) .....	287
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat .....	288
Mitgliederverzeichnis .....	288
<i>Register</i>	
Namensregister .....	303
Sachregister .....	307

## Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung

Professor Dr. Klaus Tipke, Köln

### I.

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft versteht sich als eine rechtswissenschaftliche Vereinigung. Es kann daher nicht die Aufgabe unserer Gesellschaft sein, Kommerzveranstaltungen zu managen oder unkritisch und unzusammenhängend, sozusagen mit dem Nürnberger Trichter, einschlägige Rechtsnormen, Urteile, Verwaltungsanordnungen und Buchtechniken einzuüben. *Wir müssen uns vielmehr dogmatisch bemühen*, d. h. wir müssen uns anstrengen, das System aufzudecken. Wo kein System abgeleitet werden kann, müssen wir versuchen, es zu entwickeln. Solche Entwicklung geht freilich schon über Dogmatik hinaus; sie ist Grundlagenarbeit für den Gesetzgeber, was nicht mit Schulmeisterrei des Gesetzgebers verwechselt werden sollte. Das System ist zugleich eine Lernhilfe.

Wir müssen das Steuerrecht als *Recht* verstehen, dürfen es *nicht* als *bloße Technik* auffassen, möglichst effektiv Mittel in die Kassen des Staates zu leiten. Recht ist fast immer *wertbezogen*. Das gilt jedenfalls auch für das Steuerrecht. Wir können es nicht mit der Straßenverkehrsordnung vergleichen, die zwar auch für Ordnung sorgen will, nicht aber für eine *Wertordnung*. Eine Wertordnung wird getragen von Wertentscheidungen. Wir können auch von Prinzipien oder wertenden Regeln sprechen. Nur von solchen Prinzipien oder wertenden Regeln her kann das Recht als gerecht erklärt und als sinnvolle Ordnung verstehbar gemacht werden. Nur von seinen Prinzipien her läßt sich ein umfanglicher Rechtszweig beherrschen, läßt er sich lehrbar und lernbar machen.

Wo dem Gesetz keine Prinzipien unterliegen, herrscht Prinzipienlosigkeit. Prinzipienlosigkeit ist Beliebigkeit oder Willkür. Die Prinzipien müssen konsequent durchgeführt werden. Konsequenz verlangt eine durchgängige konzeptionelle Ordnung der Gedanken. Prinzipienlosigkeit und Inkonsequenz bedeuten nicht nur Ungerechtigkeit, sondern überdies auch Rechtsunsicherheit. Unter Rechtssicherheit darf man nicht bloß die Sicherheit verstehen, daß das positive Recht einen bestimmten, wenn auch willkürlichen Inhalt habe. Rechtssicherheit muß in erster Linie Sicherheit vor prinzipienloser Beliebigkeit, Willkür oder Inkonsequenz sein. Der Steuerpflichtige lebt sicherer mit einem plausiblen, auf konsequent durchgeführten Prinzipien basierenden Recht als mit einem uneinsichtigen Recht, das nur Berater ihm vermitteln, wenngleich auch nicht erklären können. Plausibles Recht ist in der Regel im Vergleich zum uneinsichtigen Recht auch das einfachere Recht.

Wenn die Steuerjuristische Gesellschaft in diesem Sinne daran mitwirken will, daß das Steuerrecht gerechter, rechtssicherer und einsichtiger wird, so tut sie das, ohne den Steuerzahler oder den Fiskus begünstigen zu wollen. Unsere Gesellschaft ist keine Interessenvertretung, sondern nur in der Sache „Steuerrecht“ engagiert, dies allerdings im Interesse aller vom Steuerrecht Betroffenen.

## II.

Das Steuerrecht ist verständlicherweise kein von einem einzigen Prinzip beherrschtes monistisches System. Allerdings ist das *Leistungsfähigkeitsprinzip* ein Fundamentalprinzip der Einkommensteuer. Das *Einkommen* ist ein wesentlicher Maßstab, Leistungsfähigkeit zu messen. Einkommen ist jeder *Vermögenszuwachs*, der seinen Bezieher befähigt, sein privates Leben zu führen, seine Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Von diesem Einkommen muß der Steuerpflichtige jenseits des Existenzminimums einen Teil für die Steuerzahlung abzweigen.

Die europäische Steuerrechtswissenschaft hat sich schon seit langem nicht mehr intensiv mit dem „richtigen“ einkommensteuerrechtlichen Einkommensbegriff befaßt, viel weniger jedenfalls als die amerikanische Steuerwissenschaft. Die Tage von *von Schanz* und *Fuisting* gehören längst der Vergangenheit an. Heute wird vorwiegend dem Pragmatismus und nicht der Theorie das Wort geredet. Wenn ich jetzt schlicht behaupten würde, der *nichtrealisierte Vermögenszuwachs* sei das *richtige*, soll heißen: das Leistungsfähigkeits-Einkommen, so wäre das eine gänzlich ungewohnte Behauptung. In der US-amerikanischen Literatur wird dieser Standpunkt indessen durchaus vertreten<sup>1</sup>. Zwischen nichtrealisiertem und realisiertem Einkommen besteht nach dieser Auffassung nur ein *Vermögensartunterschied*, ein Unterschied auch in der Liquidität<sup>2</sup>. Nichtrealisier-

1 Die Vorstellung, daß der nicht realisierte Zuwachs Einkommen sei, liegt dem sog. Haig-Simons concept of income zugrunde (s. *Haig*, *The Federal Income Tax*, 1921; *H. C. Simons*, *Personal Income Taxation*, University of Chicago Press, 1950; *J. A. Pechman*, *Comprehensive Income Taxation*, Brookings Institution 1977; *R. Goode*, *The Individual Income Tax*, revised ed., Brookings Institution 1975. Kurz zusammengefaßt heißt es bei *Richard A. Musgrave/Peggy B. Musgrave*, *Public Finance in Theory and Practice*, 3rd ed., McGraw-Hill Book Company 1980, 344: „... it is evident that income, as an index of taxpaying capacity, should be defined broadly as total accretion to a person's wealth. All accretion should be included, whether it be regular or fluctuating, expected or unexpected, realized or unrealized... Moreover, income from all sources thus defined should be treated uniformly and be combined in a global income total to which tax rates are applied.“

2 *Musgrave/Musgrave*, aaO (Fußn. 1), 346: „Given our definition of income as based on accretion to wealth, it should be a matter of indifference whether gains (1) have been rea-

tes Einkommen kann man realisieren, man kann es auch beleihen<sup>3</sup>. Dieser Grundstandpunkt ist m. E. vom bloßen Leistungsfähigkeitsaspekt her nicht anfechtbar. Auch das deutsche und das österreichische Einkommensteuerrecht kommen ohne ihn offenbar nicht aus, nämlich nicht bei der Behandlung der Entnahme, der Betriebsaufgabe, der Liquidation und ähnlicher Fälle<sup>4</sup>, in denen dem Steuerpflichtigen keine Mittel zufließen. Daß der Wert von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die in das Privatvermögen überführt (für betriebsfremde Zwecke entnommen) werden, beim Betriebsvermögensvergleich zu berücksichtigen ist, ist selbstverständlich, denn sonst würde sich ein ungerechtfertigter Verlust ergeben. Dürften aber nur realisierte Vermögenszuwächse oder Gewinne besteuert werden, so müßte bei Entnahmen, Betriebsaufgaben und ähnlichen Tatbeständen, bei denen keine Mittel zufließen, mit dem Buchwert bewertet werden. Tatsächlich verlangt das Gesetz jedoch den Ansatz des Teilwerts bzw. des gemeinen Werts und erfaßt auf diese Weise eben einen nichtrealisierten Vermögenszuwachs oder Gewinn. Das wiederum setzt die Annahme voraus, daß auch nichtrealisierter Gewinn grundsätzlich Einkommen ist. Das nehmen wohl auch *Rudolf Thiel*<sup>5</sup> und *Jochen Thiel*<sup>6</sup> an, die davon sprechen, daß die stillen Reserven mit einer latenten steuerlichen Hypothek belastet, also eben doch schon belastet seien, wengleich die Geltendmachung der Belastung noch aufgeschoben ist.

Da das Steuerrecht indessen grundsätzlich über § 5 Abs. 1 dEStG (§ 5 öEStG) an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anknüpft, ergibt sich über das Vorsichtsprinzip, daß grundsätzlich nur realisierte

lized in terms of cash, as is the case with wages or the sale of assets which have appreciated in value, or (2) have been permitted to accrue by way of raising the value of assets which continue to be held. Whether or not a realization occurs is a matter of portfolio choice for the investor and should not affect income as measured for purposes of taxation . . .“

3 Allerdings ist es richtig, daß es in der Regel nicht möglich ist, Vermögen in Höhe des Verkehrswertes zu beleihen.

4 Insb. §§ 11–13 dKStG; § 6 Außensteuergesetz; § 21 Abs. 1, 2 Umwandlung-Steuer-gesetz 1977.

5 Steuerkongress-Report 1968, 278 f; s. auch in *Flume-Festschrift II*, Köln 1978, 282, wo es heißt: „Die Zielsetzung einer solchen KöSt gebietet es, daß das gesamte Einkommen, das die KapGes während ihrer Existenz erwirtschaftet hat, steuerlich erfaßt wird. Aus diesem Prinzip folgt, daß die KapGes, wenn sie erlischt, ihre bis dahin unbesteuert gebliebenen stillen Reserven als ‚Übertragungsgewinn‘ zu versteuern hat.“

6 Bilanzrecht, Köln 1980, 171. Wenn *J. Thiel* argumentiert, die Besteuerung der stillen Reserven durch Ersatztatbestände (Entnahme, Betriebsaufgabe usw.) sei aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung notwendig, soweit Wirtschaftsgüter in den freien Bereich überwechseln, so setzt das ebenfalls voraus, daß aller Vermögenszuwachs früher oder später zu erfassen ist, notfalls auch vor der Realisierung. Die stille Reserve ist danach jedenfalls einkommensteuerrechtlicher Vermögenszuwachs.

Gewinne zu erfassen sind (Realisationsprinzip). Dieses Realisationsprinzip wird durch das Anschaffungswertprinzip des § 6 EStG (i. V. mit § 5 Abs. 4 EStG) bestätigt. Die Behandlung der Entnahme, der Betriebsaufgabe und ähnlicher Tatbestände erscheinen danach als Ausnahmen vom Realisationsprinzip, mindestens quantitativ. Sie werden denn auch nicht selten als Ergänzungs- oder Hilfstatbestände bezeichnet. Vom *Einkommensteuerrecht* her kann man es aber auch umgekehrt sehen. Man kann die Behandlung der Entnahme, der Betriebsaufgabe und ähnlicher Tatbestände (mit Ansatz des Teilwerts / gemeinen Werts) als Ausfluß des Nichtrealisationsprinzips begreifen und in §§ 5, 6 EStG eine Durchbrechung des Nichtrealisationsprinzips erblicken. Nur quantitativ enthielten danach §§ 5, 6 EStG die Regel, qualitativ enthielten sie die Ausnahme<sup>7</sup>.

Wenn nun allerdings – etwa entsprechend der Regelung der Entnahme und der Betriebsaufgabe – die Erfassung des nichtrealisierten Gewinns dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht, was rechtfertigt dann die Durchbrechung dieses Prinzips durch die §§ 4; 5; 6 Abs. 1 Nrn. 1, 2 EStG und § 141 Abs. 1 Nr. 2 d AO 1977? Was das Prinzip der *kaufmännischen Vorsicht* betrifft: Es läßt sich, ins *Steuerrechtliche* übertragen, sicher nicht allein als Ausfluß der *Rechtssicherheit* ausgeben. Die Rechtssicherheit verlangt lediglich, daß nur solche Sachverhalte, auch nur solche Gewinne, zugrunde gelegt werden, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zutreffen<sup>8</sup>. Wenn ein Kaufmann etwa im Jahre 1960 ein Grundstück für 10 000 DM angeschafft hat und dieses Grundstück im Jahre 1980 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mindestens 100 000 DM wert ist, dann ist der Ansatz von 10 000 DM am 31. 12. 1980 sicher mit Vorsicht nicht zu rechtfertigen. Ist das Grundstück Ende 1980 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mindestens 100 000 DM wert, so kann auch von einem bloßen Hoffnungswert, von einer bloßen Gewinnchance nicht die Rede sein. Gleichwohl spricht selbst gegen den Ansatz des mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vorliegenden Mindestwertes folgendes: Der Steuerzugriff darf nicht unverhältnismäßig sein, er muß das Eigentum möglichst schonen.

7 § 141 Abs. 1 Nr. 2 dAO 1977 erklärt die §§ 38–41 HGB für (entsprechend) anwendbar auch für Steuerpflichtige, die nach § 141 dAO 1977 zur Buchführung verpflichtet sind. Damit gelten die §§ 38–41 HGB für alle Buchführungspflichtigen. Eine Lücke ist indessen geblieben: §§ 38–41 HGB gelten nicht für die, die freiwillig Bücher führen. Anders als § 5 Abs. 1 dEStG knüpft § 4 Abs. 1 dEStG nicht an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an, was aber wohl durch § 141 Abs. 1 Nr. 2 dAO 1977 erreicht werden sollte. Unter diesen Umständen wäre es angezeigt, die §§ 4, 5 dEStG zu einer einheitlichen Vorschrift zusammenzufassen und auf Verweisungen zu verzichten. Damit wäre dann auch eine weitere, zur Zeit noch bestehende Lücke geschlossen: § 4 dEStG verweist nicht auf § 5 Abs. 2, 3 dEStG.

8 § 162 dAO 1977 bildet eine Ausnahme.

Unverhältnismäßige Eingriffe sind nicht rechtsstaatlich<sup>9</sup>. Eingriffe in die nicht liquide Substanz verletzen auch den Geist des Art. 14 GG. Unverhältnismäßig wäre es, wenn der Steuerpflichtige gezwungen wäre, mangels Realisierung von Gewinn die Wirtschaftsgüter, deren Werte steigen, zu veräußern oder zu beleihen, um die Steuerzahlung zu ermöglichen, obwohl der Steueranspruch gesichert ist. Wie die Enteignung, so steht auch die Besteuerung unter dem rechtsstaatlichen Gebot der Verhältnismäßigkeit. Die Veräußerung oder Beleihung<sup>10</sup> der Substanz, nur um Mittel für die Steuerzahlung freizusetzen, muß ultima ratio sein. Sie kann nur als zulässig angesehen werden, wenn andernfalls der Steueranspruch unterginge oder gefährdet würde, der Staat einen endgültigen Steuerausfall erleiden würde oder befürchten müßte. Besteht diese Gefahr jedoch nicht, so muß der Fiskus bis zur Veräußerung warten<sup>11</sup>. Besteht andererseits die Gefahr des endgültigen Steuerausfalls, wie z. B. in den Fällen der Entnahme oder der Betriebsaufgabe, so ist auch die Besteuerung des nichtrealisierten Vermögenszuwachses als ultima ratio zulässig<sup>12</sup>. Unter diesem Aspekt der

9 Dazu die in *Leibholz–Rinck*, Grundgesetz, 6. Aufl., Köln, Loseblatt, zitierten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts.

10 Vgl. Fußn. 3.

11 Vgl. auch *K. Vogel*, *StuW* 1974, 193, 199 f.: „Auch bei uns gibt es gewichtige Gründe, das Realisationsprinzip heute als ein Verfassungsprinzip anzusehen; denn eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne ergreift nicht mehr allein den Ertrag des Vermögens, der der Disposition des Steuergesetzgebers weitgehend zur Verfügung steht, sondern die Vermögenssubstanz, sie greift mithin in das durch Art. 14 GG gewährleistete Eigentumsgrundrecht ein.“ Dagegen läßt sich freilich einwenden, daß Art. 14 GG den nicht realisierten Vermögenszuwachs nicht mehr schützt als den realisierten. Andernfalls müßte man auch Bedenken gegen die Erbschaftsteuer und gegen die Vermögensbesteuerung ertragloser Vermögensobjekte haben. Der entscheidende Gedanke scheint mir der der Unverhältnismäßigkeit zu sein. Das Verlangen nach Veräußerung oder Beleihung der Substanz zur Ermöglichung der Steuerzahlung ist unverhältnismäßig. – Die Notwendigkeit einer verhältnismäßigen, eigentumsschonenden Besteuerung übersieht *Döring*, *DStR* 1977, 271 ff, der in seiner Auseinandersetzung mit *D. Schneider* (*Steuerbilanzen*, Wiesbaden 1978, 53 ff) für die Erfassung des nicht realisierten Gewinns eintritt. Bei seinen Überlegungen zum Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung mit z. T. berechtigter Kritik am Einkommensverständnis *D. Schneiders* berücksichtigt *Döring* nicht, daß Veräußerungsgeschäfte von Nichtunternehmern nur im Rahmen der §§ 17, 23 EStG zu versteuern sind. Zumindest müßte er auch für die Steuerbelastung der privaten Veräußerungen, also für eine private Wertzuwachssteuer eintreten.

12 Es findet eine ähnliche verhältnismäßige Güterabwägung statt wie bei der Stundung nach § 222 dAO 1977: Die Steuerschuld wird gestundet, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Steuerschuldner bedeuten würde; sie wird nicht gestundet, wenn der Anspruch des Steuerberechtigten durch die Stundung gefährdet erscheint. Die Stundung ist erst recht nicht gerechtfertigt, wenn mit Sicherheit feststeht, daß der Anspruch später nicht mehr erfüllt werden kann.

Verhältnismäßigkeit (Erfassung des nichtrealisierten Gewinns entspricht an sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip; Leistungsfähigkeitsprinzip wird aber durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip *moderiert*, sofern das nicht zum endgültigen Steuerausfall führt) muß auch entschieden werden, ob *gesetzesimmanente unechte Lücken* oder ob *echte Lücken* (planwidrige, unbewußte Nichterfassung von Sachverhalten) vorliegen, soweit das Gesetz nicht alle Sachverhalte tatbestandlich erfaßt hat, in denen endgültige Steuerausfälle drohen oder mit Sicherheit entstehen, wenn nicht bereits der nichtrealisierte Gewinn besteuert wird. Diese Frage hier zu behandeln, gehört nicht zu meiner Aufgabe. Nur noch dies: Es muß überprüft werden, ob die Annahme des Bundesfinanzhofs, daß bei Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in eine in einem Abkommensland belegene Betriebsstätte die im Inland entstandenen stillen Reserven der inländischen Besteuerung wirklich verloren gehen, oder ob sich nicht aus den Doppelbesteuerungsabkommen etwas anderes ergibt.

Allerdings möchte ich zwei Erwartungen aussprechen:

(1) Auch der Steuergesetzgeber sollte sich bemühen, Gesetze auf der Grundlage einer dogmatischen Konzeption zu verfassen. Rechtssicherheit kann in diesem Bereich nur hergestellt werden, wenn der Gesetzgeber klar das Prinzip normiert, daß auch der nichtrealisierte Gewinn besteuert werden darf, wenn anders der Staat einen endgültigen Steuerausfall erleiden würde<sup>13</sup>.

(2) Der Bundesfinanzhof sollte nicht den Eindruck erwecken, als kenne Auslegung keine Grenzen. Er sollte seine Methode aufdecken und *nicht stillschweigend* das von der herrschenden Meinung bejahte Verbot der steuerverschärfenden Analogie unterlaufen.

Der Bundesfinanzhof verneint rücksichtsvoll eine gewinnrealisierende Entnahme oder Betriebsaufgabe, wenn die stillen Reserven dem steuerlichen Zugriff weiter erhalten bleiben<sup>14</sup>. Verfassungskonforme Auslegung im Sinne einer verhältnismäßigen, eigentumsschonenden Rücksicht dürfte dieses Verständnis der Entnahme/Betriebsaufgabe rechtfertigen<sup>15</sup>. Dem Prinzip einer verhältnismäßigen, eigentumsschonenden Besteuerung folgen auch § 14 Abs. 2 Umwandlungs-Steuer-gesetz und § 4 Abs. 1 Nrn. 2, 3, 4 n. F. dEStG („Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, daß der Steuerpflichtige zur Gewinnermitt-

13 Daß ein solches Prinzip schon jetzt normiert sei, wird verneint von BFH v. 10. 2. 1972, BStBl. 1972 II, 455; 16. 12. 1975, BStBl. 1976 II, 246.

14 So z. B. BFHE 124, 447; dagegen *Söffing*, FR 1978, 305.

15 In diesem Zusammenhang ist auch das Gutachten des Großen Senats BFH BStBl. 1964 III, 124 zu nennen, das bei Verpachtung des Betriebs ein Wahlrecht zugesteht. Ob wirklich eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht, wird in solchen Fällen gar nicht geprüft. Dem Steuerpflichtigen, der die stillen Reserven weiterhin für den Fiskus sichert, wird der Zugriff erspart, und zwar offenbar deshalb, weil es an liquiden Mitteln für die Steuerzahlung fehlt (anders die österreichische und die schweizerische Praxis).

lung nach Abs. 3 oder nach § 13 a übergeht. Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 oder nach § 13 a keine Entnahme.“) Freilich gehen bei einem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13 a EStG die stillen Reserven für immer verloren (es sei denn, man nähme an, daß die Verstrickung bis zur Veräußerung fort dauere, was sich aus dem Gesetz nicht ergibt). Der Verzicht auf die steuerliche Erfassung der stillen Reserven stellt eine Subvention der Landwirtschaft dar. Insofern enthält § 4 Abs. 1 Nrn. 3, 4 n. F. dEStG in ein und demselben Satz eine Leistungsfähigkeitsnorm und eine Subventionsnorm.

### III.

Nun zu einem weiteren, dogmatisch nicht bewältigten Problemkreis: In gewissen Fällen werden Gewinne auch dann nicht erfaßt, wenn sie realisiert worden sind. Die Besteuerung wird trotz Gewinnrealisierung *aufgeschoben*. Das Herstellungskosten- oder Anschaffungskostenprinzip des § 6 Abs. 1 Nrn. 1, 2 EStG tritt insoweit (inhaltlich) zurück. Ich weise hin auf

- das Tauschgutachten (BFH GrS BStBl. 1959 III, 29);
- die Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschn. 35 dEStR; § 12 Abs. 1 letzter Satz öEStG);
- § 6 b dEStG (§ 12 öEStG).

Ganz abgesehen davon, daß es sich im deutschen Bereich einmal um ein Gerichtsgutachten handelt, einmal um eine Verwaltungsanordnung und einmal um ein Gesetz: Können wir ein Prinzip finden, das *allen* drei Tatbeständen *gemeinsam* zugrunde liegt? Es kann m. E. nicht richtig sein, daß das Ergebnis des Tauschgutachtens – so aber der BFH – nur beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften gilt. Eine solche Einschränkung ist inkonsequent. Es leuchtet auch nicht ein, daß für den echten Tausch etwas anderes gelten soll als für die Veräußerung mit nachfolgender Ersatzbeschaffung.

Das US-amerikanische Steuerrecht verzichtet ebenfalls auf die Versteuerung des Gewinns („No gain or loss shall recognized“), wenn „property held for productive use in trade or business or for investment . . . is exchanged solely for property of a like kind to be held either for productive use in trade or business or for investment“ (Sec. 1031 IRC). Diese Vorschrift entspricht dem Ansatz im Tauschgutachten des Bundesfinanzhofs. Der Begriff „like kind“ wird von Verwaltung und Rechtsprechung offenbar großzügig („liberally“) gehandhabt<sup>16</sup>. Das amerikanische Steuerrecht kennt ferner die Rücklage für Ersatzbeschaffung bei „involuntary conversions“ (Sec. 1033 IRC)<sup>17</sup>.

16 So *Chommie*, Federal Income Taxation, 2nd ed., West Publishing Co. 1973, 428, 429; s. auch die Fälle und Entscheidungen bei *Kragen / McNulty*, Federal Income Taxation, 3d ed., West Publishing Co. 1979, 798 ff.

17 Dazu *Chommie*, aaO (Fußn. 16), 432 ff.; *Kragen / McNulty*, aaO (Fußn. 16), 802 f.

Ob herausgefunden werden kann, welche „underlying theory“ diesen Normen zugrunde liegt, ist zweifelhaft. Die Steuergesetzgeber sind in aller Welt dogmatisch schwach. Nicht selten nehmen sie aber großzügig internationale Nachbarschaftshilfe beim Abschreiben ausländischer Regelungen in Anspruch, wenn sie an diesen Gefallen finden<sup>18</sup>.

Es ist nicht klar, ob sich das Tauschgutachten durch § 6 b EStG erledigen sollte oder erledigt hat. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung wird gewohnheitsrechtlich erklärt<sup>19</sup>, sicher ein unbefriedigender Behelf, denn am Anfang des Gewohnheitsrechts stand die Rechtsprechung<sup>20</sup>. Sie müßte anfangs ungesetzlich gewesen sein. Eine allgemeine Billigkeitsermächtigung hat die Rechtsprechung nicht. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung wird auch damit erklärt, daß die Wirtschaftsgüter *gegen den Willen* des Steuerpflichtigen ausschieden, nicht auf Grund eines wirtschaftenden Akts. Aber im Fall des Tauschgutachtens handelte es sich um einen wirtschaftenden Akt, und ein Leistungsfähigkeitszuwachs kann sich in der Tat willentlich und unwillentlich einstellen. In Österreich ist die Rücklage für Ersatzbeschaffung in § 12 Abs. 1 letzter Satz öEStG gesetzlich verankert.

Auch das schweizerische Recht kennt die Sonderbehandlung des Tauschs und die Rücklage für Ersatzbeschaffung<sup>21</sup>. Ich erwähne hier nicht das geltende, von Kanton zu Kanton verschiedene Recht, sondern statt dessen den Entwurf des Gesetzes über die direkten Steuern der Koordinations-Kommission v. 3. 8. 1973/20. 7. 1976. In Art. 28 Abs. 1 dieses Entwurfs heißt es:

„Beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch gleichartige Vermögensobjekte, welche die gleiche betriebliche Funktion erfüllen, können die stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf unbewegliches Vermögen außerhalb des Kantons und auf bewegliches Vermögen außerhalb der Schweiz.“

Diese Vorschrift vereint – übrigens ebenso wie § 12 Abs. 1 öEStG – sowohl die Idee des Tauschgutachtens als auch die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach Abschn. 35 EStR und § 6 b EStG-Elemente. Mir ist nicht bekannt, von welchem gemeinsamen Prinzip die schweizerische Kommission dabei ausgegangen ist, halte die *zusammenfassende* Regelung aber für dogmatisch interessant<sup>22</sup>. Wer-

18 *Kragen/McNulty*, aaO (Fußn. 16), 797, erwähnen allerdings: „Such justification are most often found when the transaction that constitutes the realization either by itself or in connection with a related transaction *leaves the taxpayer in much the same position he or she was in before*, with the result that, in terms of the continuity of the taxpayer's investment, he or she is in much the same position as a taxpayer who continues to benefit from the nontaxation of unrealized but accrued gains.“

19 Etwa von BFH BStBl. 1979 II, 411.

20 RFH RStBl. 1930, 313; StuW 1934 II, 1536.

21 Dazu A. Weber, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss. Freiburg (Schweiz) 1978, 107 f.

22 Auch die amtliche Begründung zu § 6 b dEStG erwähnt übrigens den dogmatischen

den nämlich – so mag man sich gedacht haben – Wirtschaftsgüter des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch gleichartige, die gleiche betriebliche Funktion erfüllende Wirtschaftsgüter ersetzt, so entsteht kein Einkommen (und damit auch keine Leistungsfähigkeit); die Mittel bleiben in den Reinvestitionsgütern gebunden, *sie dienen der Erhaltung des realen Kapitals und stehen zur Lebensführung, zur Befriedigung von Lebensbedürfnissen und zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung*<sup>23</sup>. Liegt aber kein Einkommen vor, so kann es sich auch nicht um Einkommensverwendung handeln. Es geht also um das richtige Verständnis des an Leistungsfähigkeit orientierten Einkommensbegriffs, konkret darum, ob Gerichtsgutachten, Verwaltungsanordnungen und Gewohnheitsrecht durch richtige Konkretisierung des Einkommensbegriffs ersetzt werden können<sup>24</sup>.

Nähme man in den Fällen, in denen *Wirtschaftsgüter des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch gleichartige Wirtschaftsgüter mit gleicher betrieblicher Funktion ersetzt werden, kein Einkommen an, so wäre die umfassende Zuordnung des § 6 b EStG zu den Subventionsvorschriften*<sup>25</sup> wohl nicht richtig. Schon gar nicht wäre diese Vorschrift ein Geschenk des Staates an Unternehmer. Auch die ersatzlose Streichung des § 6 b EStG, wie sie der sog. Gaddum-Entwurf vorsieht, wäre nicht gerechtfertigt. Die Einführung einer Vorschrift nach Art des schweizerischen Entwurfs würde auch mit der Behandlung der Veräußerung

Zusammenhang zwischen § 6 b EStG und der Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschn. 34 EStR); s. Bundestag-Drucks. IV/2400, 62.

23 Das drückt im Ergebnis auch die amtliche Begründung zu § 6 b dEStG aus, wenn es dort heißt, daß das Anlagevermögen seinem Wesen nach nicht zur Gewinnerzielung bestimmt sei (Bundestag-Drucks. IV/2400, 62), oder wenn es in Urteilen oder Aufsätzen heißt, daß der Steuerpflichtige bei Ersatz von Anlagevermögen nachher „nicht besser dastehe als vorher“. Auch die Äußerung von *Uelner*, DStZA 1964, 364 ist hierher zu rechnen: Die strukturelle Änderung der Substanz des Anlagevermögens sei nicht selbst Gewinnverwirklichung, sondern diene dazu, die Gewinnverwirklichung als den eigentlichen Zweck des Unternehmens besser ermöglichen zu können.

24 Der schweizerische Entwurf läßt nur die Übertragung auf Wirtschaftsgüter des *betriebsnotwendigen* Anlagevermögens zu, nicht die Übertragung auf Wirtschaftsgüter, die wir dem gewillkürten Betriebsvermögen zurechnen würden (weil sie dem Betrieb nur zum Zweck der Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen). Diese Einschränkung ist gerechtfertigt. Die Steuerpflichtigen sollten keine Gelegenheit haben, die stillen Reserven in gewillkürtem Betriebsvermögen zeitlich unbegrenzt „aufzubewahren“. Dafür besteht kein Bedürfnis. Ohnehin ist das gewillkürte Betriebsvermögen eine fragwürdige Kategorie (s. dazu *Wassermeyer* auf der Lübecker Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, in: *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, 315 ff).

25 *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, Wien 1978, 83, behandeln § 12 öEStG im Abschnitt „Investitionsbegünstigungen“.

privater Wirtschaftsgüter nicht kollidieren; denn die Veräußerung privater Wirtschaftsgüter ist grundsätzlich nicht steuerbar (Ausnahmen: §§ 17; 23 dEStG; §§ 30, 31 öEStG). Im Gegenteil: Der bestehende Dualismus würde gemildert. Allerdings wäre zu überdenken, ob es nicht auch im Bereich der §§ 17, 23 dEStG; 30, 31 öEStG angezeigt wäre, die Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter zuzulassen<sup>26</sup>.

#### IV.

Es gibt nun allerdings auch Fälle, in denen die Gewinnrealisierung selbst dann aufgeschoben wird, wenn das Wirtschaftsgut oder die Wirtschaftsgüter, in dem (denen) die stillen Reserven stecken, *auf ein anderes Steuerrechtssubjekt* (auf eine andere Person) *übertragen wird* (werden). Sehen wir es so, daß jedes Subjekt sein *eigenes* Einkommen versteuern muß (Subjektprinzip oder Individualprinzip) und rechnen wir zum Einkommen nicht nur realisiertes, sondern grundsätzlich auch nicht realisiertes Einkommen, so ist es ein Verstoß gegen die *individuelle* Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wenn die Übertragung stiller Reserven auf andere Steuerrechtssubjekte zugelassen wird. Die Metapher oder Metaphrase von der Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagements in anderer Rechtsform, genauer: im Kleide eines anderen Rechtssubjekts, übersieht schlicht das Subjekt- oder Individualprinzip. Der (unentgeltliche) Übergang von Wirtschaftsgütern auf ein anderes Rechtssubjekt ist der letzte Moment, in dem die stillen Reserven beim übertragenden Subjekt erfaßt werden können. Die Erfassung der stillen Reserven bei diesem Subjekt würde unter dem individuellen Leistungsaspekt die ultima ratio sein. Entgegenkommen unter dem Aspekt verhältnismäßiger, eigentumschonender Besteuerung gegenüber diesem Subjekt (in dessen Person die stillen Reserven – und damit das Einkommen – entstanden sind und dem sie als Einkommen zuzurechnen sind) wäre nicht mehr möglich. Es verhält sich so wie in den Fällen der Entnahme und der Betriebsaufgabe. Mit anderen Worten: Unter dem bloßen Aspekt der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit sind die Behandlung der Entnahmen und der Betriebsaufgabe einerseits und die Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV andererseits nicht miteinander zu vereinbaren. § 7 Abs. 1 EStDV läßt sich aus dem individuellen Leistungsprinzip nicht ableiten; er verletzt das Subjekt- oder Individualprinzip<sup>27</sup>. Danach läßt sich § 7 Abs. 1 dEStDV (§ 6

26 Dazu Sec. 1034 des am. IRC betr. Verkauf oder Tausch von Wohnungen (Rollover of gain on sale of principal residence).

27 Sicher gehört die Vorschrift in das Gesetz selbst hinein. Welche Gesetzesvorschrift führt sie durch? Das österreichische Recht hat die Regelung im Gesetz vollzogen: Dem § 7 Abs. 1 dEStG entspricht § 6 Nr. 9, Sätze 1, 2 öEStG.

Nr. 9 Sätze 1, 2 öEStG) nur als Subventionsvorschrift verstehen: Den Unternehmen soll aus Gründen wirtschaftlicher Vernunft in Fällen entgegengekommen werden, in denen ihnen keine Mittel zufließen, so daß zur Steuerzahlung ein Teil der vorhandenen Substanz liquidiert werden müßte. Die personale Struktur der Einkommensteuer wird zur wirtschaftlichen Schonung des Unternehmens durchbrochen. Diese Rechtfertigung entspricht der Rechtfertigung der Behandlung der Umwandlungsfälle (soweit dabei stille Reserven auf ein anderes Subjekt übergehen) und der Betriebsaufspaltung.

Allerdings ist nur der Aufschiebung der Realisierung in den Fällen der Umwandlung und Verschmelzung mit einer anderen Kapitalgesellschaft (§§ 14 ff UmwStG), der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20 ff UmwStG) und der Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) im Gesetz geregelt; der Aufschiebung der Realisierung in den Fällen der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Personen- oder Kapitalgesellschaften, der Betriebsaufspaltung und der Realteilung beruht auf der Rechtsprechung, auf Richterrecht. Aber ist solches Richterrecht ohne gesetzliche Grundlage zulässig? Wenn der Aufschiebung der Gewinnrealisierung bei Übergang auf ein anderes Steuerrechtssubjekt als Subventionierung zu verstehen ist: Die Rechtsprechung ist sicher nicht berufen, die Wirtschaft zu subventionieren. Davon geht offenbar auch Art. 17 des bereits erwähnten Entwurfs eines Gesetzes über direkte Steuern der schweizerischen Koordinations-Kommission v. 3. 8. 1973/20. 7. 1976 aus. Art. 17 lautet:

„Die Besteuerung der stillen Reserven einer Personenunternehmung (Einzel-firma, Personengesellschaft) unterbleibt, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommensteuer maßgeblichen Werte übernommen werden, bei

- a) Umwandlung in eine andere Personenunternehmung oder in eine juristische Person, wenn der Geschäftsbetrieb unverändert weitergeführt wird und die Beteiligungsverhältnisse gleich bleiben;
- b) Unternehmungszusammenschluß durch Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven auf eine andere Personenunternehmung oder auf eine juristische Person;
- c) Aufteilung einer Personenunternehmung durch Übertragung von in sich geschlossenen und selbständigen Betriebsteilen auf andere Personenunternehmungen oder auf juristische Personen, wenn die übernommenen Geschäftsbetriebe unverändert weitergeführt werden . . .“<sup>28</sup>.

Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht oder sie besteht nicht; sie ist keine Angelegenheit der Wahl, schon gar keine Angelegenheit der Wahl zwischen ver-

28 Zu anderen erfolgsneutralen Vorgängen s. Art. 89, 90 des Entwurfs.

schiedenen Steuerrechtssubjekten. Aber sollen Steuerpflichtige nicht wählen können, ob und inwieweit sie eine Subvention in Anspruch nehmen wollen oder nicht?

Kritisch ist zu fragen, warum § 7 Abs. 1, 2 EStDV und § 6 Nr. 9 öEStG die unentgeltliche Übertragung von *Betrieben*, Teilbetrieben und Anteilen eines Mitunternehmers einerseits und die Übertragung *einzelner* Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens andererseits unterschiedlich behandeln. Zu fragen ist ferner, warum die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften und die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Kapitalgesellschaften ausnahmsweise nicht begünstigt wird. Die Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wird gegenüber der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft benachteiligt durch § 2 Nr. 1 KStG. Eine Benachteiligung ergibt sich auch aus § 27 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG; umgekehrt bevorzugt das Umwandlungsteuergesetz bei der Gewinnrealisierung (§ 20 Abs. 2 und § 5 UmwStG), übrigens auch bei der Gewerbesteuer (§ 18 Abs. 1, 2 UmwStG), die Umwandlung auf die Kapitalgesellschaft. Wie lauten die Prinzipien, die dieser unterschiedlichen Behandlung zugrunde liegen, und sind sie konsequent zu Ende gedacht worden?

Ich denke, ich habe damit hinreichend begründet, warum es sinnvoll und notwendig ist, diese Tagung abzuhalten. Auf Details einzugehen, war nicht meine Aufgabe. Diese Aufgabe haben die Referenten übernommen, die wir nun hören werden. Ich habe mich jedoch bemüht, einige Denkanstöße zu geben.

## 1. Teil

### Systematische Grundlegung

#### Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen

Professor Heinrich Beisse, Richter am Bundesfinanzhof, München

##### Inhaltsübersicht

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>A. Grundbegriffe, Grundsätze und Rechtsgrundlagen</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Gewinnbegriff und Realisationsprinzip</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Maßgeblichkeit der GOB und Realisationsprinzip</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Einwirkung des Währungsrechts</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Die Grundtatbestände – kein „äußeres System“</p> <p style="padding-left: 20px;">III. „Inneres System“ und Realisationsbegriff</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Inneres System</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Stufen der Gewinnrealisierung</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Wesen der Gewinnrealisierung</p> <p>B. Erscheinungsformen der Gewinnverwirklichung</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Realisierungen im engeren Sinn (R<sub>1</sub>-Tatbestände)</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Einzelrealisierungen</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Gesamtrealisierungen</p> | <p>3. Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung</p> <p>II. Realisationen kraft Entstrickung (R<sub>2</sub>-Tatbestände)</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Einzelrealisierungen</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Gesamtrealisierungen</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Entstrickungstatbestände, welche die Vorschrift des § 17 EStG ergänzen</p> <p>III. Konkurrenzen (Zusammentreffen mehrerer Realisierungstatbestände)</p> <p>C. Systematische und methodologische Schlußbetrachtung</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Auslegung der R<sub>1</sub>-Tatbestände</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Auslegung der R<sub>2</sub>-Tatbestände</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Einschränkungen der R<sub>1</sub>- und R<sub>2</sub>-Tatbestände</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Ausgangspunkt</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Übermaßverbot</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Zurücknahme der Einschränkungen</p> <p>D. Zusammenfassung</p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

## A. Grundbegriffe, Grundsätze und Rechtsgrundlagen

### I. Gewinnbegriff und Realisationsprinzip

Ein Versuch, die praktizierten Grundsätze der einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrealisierung systematisch darzustellen, muß mit *drei Grundentscheidungen* des Gesetzgebers beginnen. Sie betreffen erstens die rein steuerrechtlichen Grundlagen, zweitens die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GOB – und drittens die Einwirkung des Währungsrechts.

#### 1. Die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen

Sie bestehen (a) in der Subjektbindung des Einkommensbegriffs, die kurz als „*Subjektsteuerprinzip*“ bezeichnet werden soll, (b) dem vermögensgebundenen Gewinnbegriff und (c) dem auf beiden beruhenden Entstrickungsprinzip.

a) Ausgangspunkt ist der subjektgebundene Einkommensbegriff. Besteuert wird das Einkommen einer Person, und damit der Gewinn dieses Steuersubjekts, nicht der Gewinn des Unternehmens im betriebswirtschaftlichen Sinn. Bei diesem einzelnen Subjekt und grundsätzlich bei keinem anderen ist der erzielte steuerliche Gewinn zu erfassen, sind Verluste zu berücksichtigen.

b) Der *Gewinn* als Steuerobjekt wird bestimmt als in einer Periode erwirtschaftete (realisierte) Vermögensmehrung, der Verlust als betriebsbedingte Vermögensminderung (§ 4 Abs. 1 EStG). Damit erlangt für die Realisierungsfrage das vom Privatvermögen abzugrenzende – *Betriebsvermögen* zentrale Bedeutung, und zwar auch für die Beurteilung der einzelnen Erfolgsbeiträge (Erträge und Aufwendungen)<sup>1</sup>, um deren „Realisierung“ es vor allem geht. Diese sind nicht im Sinn einer geldmäßigen Zufluß- und Abflußrechnung, sondern als Kategorien einer Vermögensrechnung zu verstehen, im Gegensatz zur Ermittlung der privaten Überschusseinkünfte. Das erste Problem, das sich hier stellt, ist deshalb die Legitimation dieses für das deutsche Recht kennzeichnenden Dualismus der Einkünftermittlung innerhalb eines und desselben Einkommensteuersystems<sup>2</sup>.

1 Vgl. *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. Aufl. Düsseldorf 1980, 226, 269, 302.

2 *Tipke*, Steuerrecht, 7. Aufl. Köln 1979, 191 f; *ders.*, *StuW* 1980, 281 (289). Das geltende dualistische System ist in ständiger Rechtsprechung vom BVerfG bestätigt worden (BVerfGE 26, 302 [310 ff]); 27, 111 [127 ff]; 28, 227 [236 ff]; vgl. auch den Vorlagebeschluß des BFH vom 3. 8. 1967 IV 47/65, BFHE 89, 264, BStBl. III 1967, 601, betr. landwirtschaftliche Bodengewinne, bes. Abschnitt IV.

c) Subjektsteuerprinzip und vermögensgebundener Gewinnbegriff führen zum *Entstrickungsprinzip*<sup>3</sup>. Alles Betriebsvermögen steht in einer einkommen- oder körperschaftsteuerrechtlichen „Verstrickung“ oder „Verhaftung“. Aus diesem Steuernexus gelangen prinzipiell die einzelnen Wirtschaftsgüter wie die Betriebsvermögen im ganzen – wenn nicht durch entgeltliche Veräußerung so – nur unter Aufdeckung der stillen Reserven heraus in die Privatsphäre oder in einen anderen steuerfreien oder anders besteuerten Bereich. Dieses Entstrickungsprinzip, welches, wie noch zu zeigen ist, zahlreichen gesetzlichen Tatbeständen zugrunde liegt, dient der Erfassung des steuerrechtlichen Totalgewinns des einzelnen Steuersubjekts durch den (inländischen) Steuergläubiger. Es nimmt keine Rücksicht auf eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ausgerichtete periodengerechte Gewinnermittlung.

#### 2. Maßgeblichkeit der GOB und Realisationsprinzip

a) Es ist üblich, die Steuerbilanz als „*abgeleitete Handelsbilanz*“<sup>4</sup> zu bezeichnen, weil gewerbliches Betriebsvermögen grundsätzlich unter Beachtung der handelsrechtlichen GOB auszuweisen ist – auch dies eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts. Zu den GOB gehört das *Realisationsprinzip*, welches nach allgemeiner Ansicht als Ausfluß des Grundsatzes der kaufmännischen Vorsicht betrachtet wird. Es besagt ein Doppeltes<sup>5</sup>:

aa) *Gewinne* sind erst auszuweisen, wenn sie realisiert, d. h. greifbar objektiviert, sind. Es besteht ein – mehr oder weniger striktes – Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne.

bb) *Verluste* müssen oder können auch dann ausgewiesen werden, wenn sie noch nicht realisiert sind (sog. *Imparitätsprinzip*)<sup>6</sup>. So besteht Ausweispflicht bei Umlaufgütern nach dem sog. *Niederwertprinzip* und entsprechend auf der Passivseite für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Voraussetzung ist, daß eine entsprechende Vermögensminderung am Bilanzstichtag bereits eingetreten, d. h. wirtschaftlich „*verursacht*“ oder „*entstanden*“ ist<sup>7</sup>. Auf die

3 Der bildhafte Ausdruck „Entstrickung“ wurde vom BdF im Verfahren des BFH-Urteils vom 16. 7. 1969 I 266/65 (BFHE 97, 342, BStBl. II 1970, 175) kreiert.

4 Statt aller *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. Köln 1979, 11 ff.

5 Vgl. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 4), 27.

6 Der Ausdruck „Imparität“ geht auf *Max Lion* zurück (Das Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. Berlin 1925, 67). Zu aktuellen Einzelfragen siehe *Döllerer*, Die Grenzen des Imparitätsprinzips, *StbJb* 1977/78, 129 ff.

7 Die Frage, ob zwischen „Verursachung“ und „Entstehung“ zu unterscheiden sei, hat der BFH offengelassen in dem Urteil vom 20. 3. 1980 IV R 89/79 (BFHE 130, 165, BStBl. II 1980, 297, betr. Rückstellungen für Jahresabschlußkosten). M. E. ist die

Feinheiten dieser Unterscheidung ist hier nicht einzugehen, weil das Thema der Rückstellungen und der Teilwertabschreibungen programmgemäß ausgeklammert bleiben soll. Daher liegt der Schwerpunkt der folgenden Betrachtung bei den Fragen der Gewinnverwirklichung.

b) Bekanntlich legt der BFH, was viel kritisiert wird, den Maßgeblichkeitsgrundsatz eng aus<sup>8</sup>. Er beschränkt ihn im wesentlichen auf zwingendes Handelsrecht. Er besagt, auf unser Thema übertragen:

aa) Wenn handelsrechtlich Gewinnverwirklichung vorgeschrieben oder zugelassen ist, so muß steuerrechtlich die Realisierung angenommen werden.

bb) Ist handelsrechtlich der Ausweis eines noch nicht realisierten Verlustes geboten, so gilt dies auch für die Steuerbilanz. Ist der handelsrechtliche Verlustausweis nicht vorgeschrieben, aber zulässig, so wird er in der Steuerbilanz nur anerkannt, wenn er auch steuerrechtlich zulässig ist und der Steuerpflichtige von seinem handelsrechtlichen Verlustausweisrecht in concreto Gebrauch gemacht hat (sog. umgekehrter Maßgeblichkeitsgrundsatz).

c) Diese Grundsätze gelten im Ergebnis auch für Bilanzierende, die keine Gewerbetreibenden, sondern Landwirte oder Freiberufler sind. Für sie ist die Steuerbilanz *keine abgeleitete Handelsbilanz* und doch gilt auch für sie das Realisationsprinzip. Der Grund dürfte darin liegen, daß es GOB gibt, denen eine noch allgemeinere Geltung zukommt als den handelsrechtlichen GOB. Das EStG geht offenbar von der Existenz solcher *allgemeinsten GOB* aus, wie sich aus den Verweisungen in § 4 Abs. 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 sowie aus den Bewertungsvorschriften mit ihrem Anschaffungswertprinzip ergibt. Das Realisationsprinzip ist deshalb bereits diesen allgemeinsten GOB zuzuordnen. Das handelsrechtliche Realisationsprinzip stellt somit nur die Ausprägung jenes allgemeineren Grundsatzes dar. Indes bedürfte die Problematik solcher übergeordneten GOB einer besonderen Untersuchung<sup>9</sup>.

„Entstehung“ maßgebend, ebenso wie bei positiven Wirtschaftsgütern. Der Verursachungsgedanke ist nicht rechtlicher, sondern betriebswirtschaftlicher Natur und selbst innerhalb der Betriebswirtschaftslehre ist er umstritten; vgl. *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 273 f.

8 BFH-Beschluß vom 3. 2. 1969 GrS 2/68 (BFHE 95, 31, BStBl. II 1969, 291); Urteil vom 28. 4. 1971 I R 39, 40/70 (BFHE 102, 270 [275], BStBl. II 1971, 601); siehe dazu *Beisse*, Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, BB 1980, 637 ff.

9 Die Standardliteratur zu den GOB – *Leffson* (Fußn. 1) und *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Rechtsnatur und Bestimmung –, Köln 1970 – behandelt die GOB schlicht als handelsrechtliche Grundsätze, was sicherlich zu eng ist.

### 3. Einwirkung des Währungsrechts

Realisiert werden Gewinne nach Maßgabe des *Nominalwertprinzips* (Grundsatz Mark gleich Mark), also einschließlich der sog. Scheingewinne im betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch<sup>10</sup>. Der Grundsatz Mark gleich Mark ist währungsrechtlicher Natur und durchdringt als solcher die Gesamtrechtsordnung und somit auch das Handels- und Steuerbilanzrecht<sup>11</sup>. Das Nominalwertprinzip bewirkt, daß die realisierten Gewinne nicht nach einem Maßstab innerer Kaufkraft umgerechnet (valorisiert) werden dürfen. Auch inflatorische Wertsteigerungen sind, falls realisiert, auszuweisen und – wenn nicht ein Sondertatbestand, wie § 6b EStG, eingreift – zu versteuern<sup>12</sup>.

Für die Dogmatik der Realisationsfragen ergibt sich aus dem bisher Gesagten, daß die ganze Materie positivrechtlich vorgeprägt ist und daß in diesem System betriebswirtschaftliche Normvorstellungen offenbar keinen selbständigen Platz finden können.

## II. Die Grundtatbestände – kein „äußeres System“

Der BFH hat wiederholt betont, daß es *keinen übergeordneten allgemeinen Tatbestand* der Gewinnrealisierung, sondern nur bestimmte *Einzeltatbestände* gibt<sup>13</sup>. Sie sind auf eine Mehrzahl von Gesetzen verstreut, teilweise ohne äuße-

10 Zu unterscheiden ist indes auch juristisch zwischen realer Kapitalerhaltung und Substanzerhaltung. Erstere ist mit dem Nominalwertprinzip unvereinbar, letztere ist dagegen mit ihm vereinbar; vgl. *Beisse*, Über Wesen und Tragweite des Nominalwertprinzips, FR 1975, 472 (476 f). Zu der von der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Unterscheidung sei bes. hingewiesen auf *K. Hax*, Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, 14 ff, 269 ff, sowie neuestens auf *Jacobs/Schreiber*, Betriebliche Kapital- und Substanzerhaltung in Zeiten steigender Preise, Stuttgart 1979, 102 ff. – Streng genommen geht es bei der Scheingewinnfrage nicht um das Problem der Verwirklichung von Gewinnen, sondern um die erfolgsmäßige Neutralisierung bereits verwirklichter Gewinne. Siehe zuletzt BFH-Urteil vom 17. 1. 1980 IV R 156/77, BFHE 130, 258, BStBl. II 1980, 434.

11 So in ständiger Rechtsprechung der BFH seit dem Urteil vom 27. 7. 1967 IV 300/64, BFHE 89, 422, BStBl. III 1967, 690; dazu *Beisse*, Kaufkraftschwund und Nominalprinzip, Wertpapier-Mitteilungen 1969, Sonderbeilage 1, m. w. N.; Beschluß des BVerfG vom 19. 12. 1978, BVerfGE 50, 57 [92 ff].

12 BFH-Beschluß vom 19. 5. 1971 I B 10/71, BFHE 102, 383, BStBl. II 1971, 626, m. w. N.

13 BFH-Entscheidungen; vom 10. 2. 1972 I R 205/66, BFHE 105, 15, BStBl. II 1974, 455; vom 21. 11. 1973 I R 252/71, BFHE 111, 83, BStBl. II 1974, 314; vom 11. 12. 1973 VIII R 15/70, BFHE 111, 404, BStBl. II 1974, 315; vom 7. 10. 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl. II 1975, 168; vom 16. 12. 1975 VIII R 3/74, BFHE 117, 563, BStBl. II 1976, 246.

ren Zusammenhang und unvollständig, vor allem wegen der Verweisung auf GOB konkretisierungs- und ergänzungsbedürftig. Die Gesetze bieten mithin kein „äußeres System“<sup>14</sup>.

Die einzelnen Tatbestände werden nachher in der Übersicht der Erscheinungsformen der Gewinnverwirklichung behandelt. Es sind vor allem die Regelungen im EStG (Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff, die Vorschriften über Veräußerungs- und Aufgabegewinne der §§ 16, 17), im KStG (§§ 11 ff, betreffend Abwicklung und eine Reihe von Sondertatbeständen) und im UmwStG. Dazu kommen Einzelvorschriften in Nebengesetzen wie Außensteuergesetz, Entwicklungsländersteuergesetz und Auslandsinvestitionsgesetz.

### III. „Inneres System“ und Realisierungsbegriff

#### 1. Inneres System

Die zahlreichen Regelungen in diesem halben Dutzend von Gesetzen sind indes Ausdruck weniger Rechtsprinzipien, die ein „inneres System“ bilden<sup>15</sup>. Dabei lassen sich unschwer *zwei Gruppen von Realisierungstatbeständen* unterscheiden. Sie stellen einander ergänzende Subsysteme dar:

a) *Realisationstatbestände im engeren Sinn*. Es sind solche, bei denen auch *handelsrechtlich* eine Gewinnverwirklichung vorliegt oder wenigstens in Betracht kommen könnte (Prototyp: Veräußerung). Die Fragen der *Verlustrealisierung* gehören sämtlich in diesen Zusammenhang. Diese Gruppe der „echten“ Realisierungen sei bezeichnet als „Realisierung I“ oder „*R<sub>1</sub>-Tatbestände*“.

b) Das ergänzende Subsystem bilden die sog. *Entstrickungstatbestände*, die aus rein *steuerrechtlichen* Gründen zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen: Realisierung im weiteren Sinn (Prototypen: Entnahme und Betriebsaufgabe). Ich nenne sie „Realisierung II“ oder „*R<sub>2</sub>-Tatbestände*“. Sie haben keine oder doch keine unmittelbare handelsrechtliche Parallele. Es geht hier auch nur um *Gewinnrealisierung*. „Subsystem“ bedeutet im übrigen nicht tatbestandliche Lückenlosigkeit, sondern nur das Wirken eines einheitlichen Prinzips, welches für die Auslegung der gesetzlichen Einzeltatbestände innerhalb des Interpretationsrahmens verbindlich ist.

14 Zum Systembegriff: *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969, 1 ff; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl. Berlin usw. 1979, 429 ff; *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 13 ff.

15 Siehe Fußn. 14; ferner *Engisch*, Die Einheit der Rechtsordnung, 1935, 83. Zur Systematisierung der Realisations-Tatbestände siehe *R. Thiel*, Die Gewinnverwirklichung, StbKongreßRep 1968, 273 f; *Raupach*, Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, JbFfSt 1973/74, 112 ff; *Felix*, Zur Gewinnrealisierung, StbKongreßRep 1980, 129 ff.

Gewinnrealisierungen des ersten Typs – *R<sub>1</sub>* – bilden auch einen Gegenstand *betriebswirtschaftlicher* Analyse, die des zweiten Typs – *R<sub>2</sub>* – sind der *betriebswirtschaftlichen* Anschauung fremd. Beide Tatbestandsgruppen unterscheiden sich auch *steuerrechtlich*, nämlich hinsichtlich der Methodologie (unten CI, II), der Systematik (unten B I, II) und der praktischen Auswirkung. So findet die Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG nur auf bestimmte Vorgänge im Sinne der *R<sub>1</sub>*-Tatbestände („Veräußerungen“) Anwendung. Ähnlich kann für Entnahmegewinne keine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden<sup>16</sup>.

#### 2. Stufen der Gewinnrealisierung

Die Gesetze sprechen von Gewinnen, die „entstanden“ oder „erzielt“ sind und meinen damit „realisierte Gewinne“. Terminologisch und sachlich dürfte es zweckmäßig sein, zwischen *mehreren Stadien* der Verursachung, Entstehung und Realisierung von Gewinnen zu unterscheiden:

a) *Vorbereitung* der Entstehung von Gewinnen, so durch günstigen Einkauf, Herstellung von Wirtschaftsgütern, (unselbständige) Teilleistungen; Fortführung der Buchwerte durch den Übernehmer von Wirtschaftsgütern oder von ganzen Betriebsvermögen;

b) *Entstehung* von Gewinnen, aber noch ohne deren Realisierung. So die Bildung stiller Reserven durch Wertsteigerungen;

c) *Realisierung* von Gewinnen, wobei es sich teils um „Realakte“ (außerhalb der Buchführung), teils um förmliche Buchvorgänge handelt:

aa) Verwertungsvorgänge: Vollendet, wenn der Gegenwert als Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen erscheint<sup>17</sup>,

bb) Wegfall von Verbindlichkeiten,

cc) bloße Aufdeckung stiller Reserven, sei es freiwillig, sei es durch steuerrechtliche Vorschriften erzwungen;

d) Begrifflich ist in den Fällen der Gewinnverwirklichung als *Realakt* dieser vom *Ausweis* in der Buchführung zu trennen<sup>18</sup>. Meist bezieht sich der förmliche Ausweis auf einen tatsächlich bereits realisierten Gewinn, z. B. aus Veräußerung oder aus Entnahme;

16 Vgl. Einkommensteuer-Richtlinien – EStR – 1978 Abschn. 41 a Abs. 8 (zu § 6b EStG); BFH-Urteil vom 24. 5. 1973 IV R 23, 24/68, BFHE 109, 230, BStBl. II 1973, 582, zur Rücklage für Ersatzbeschaffung (EStR Abschn. 35 Abs. 2).

17 Betriebswirtschaftliche Analyse gelangt hier zu weiteren Differenzierungen, vgl. *Albach*, Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht, StbJb 1970/71, 287 ff, m. w. N.

18 *Raupach*, aaO (Fußn. 15), 112 f, will „Gewinnverwirklichung“ durch „Gewinnausweis“ ersetzen. M. E. muß beides getrennt werden, denn Gewinnverwirklichung ist meist Realakt.

e) schließlich die buchmäßige *Neutralisierung* eines realisierten und ausgewiesenen Gewinns durch Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter oder durch – zeitlich begrenzte – Bildung steuerfreier Rücklagen<sup>19</sup>.

Hier würde sich nun (parallel zu d) anschließen die steuerrechtliche Problematik der *Rückgängigmachung* gewinnrealisierender Vorgänge wie Veräußerungen oder Entnahmen. Diese Fragen gehören indes nicht mehr zum Thema der Ta- gung.

### 3. Wesen der Gewinnrealisierung

Versucht man innerhalb dieser Stufenfolge das Wesen der Gewinnrealisierung näher zu bestimmen, so wird es bezeichnet werden können als „*Vermögens- mehrung in disponibler Form*“, und zwar in folgenden Variationen<sup>20</sup>:

- a) Realisierungen durch *Verwertungsakte* (Umsatzakte, Umschichtungen):
  - aa) im engsten Sinn als Zufluß des Gegenwerts in Form flüssiger oder leicht zu verflüssigender Mittel (Zahlungsmittel, Forderungen): Realisierung gleich Ver- silberung;
  - bb) in einem erweiterten Sinn als Verwertung gegen Zufluß nichtliquider Ver- mögensgegenstände (insb. Tausch);
- b) Realisierungen *ohne Verwertungsakte*:
  - aa) durch Wegfall von Verbindlichkeiten,
  - bb) schließlich die bloße Aufdeckung stiller Reserven in Gestalt von Wertzu- schreibungen oder im Sinne der Entstrickungstatbestände („*unechte Realisie- rung*“).

### B. Erscheinungsformen der Gewinnverwirklichung

Auf der Grundlage der Unterscheidung zweier Typen von Gewinnverwirkli- chungstatbeständen sind nun die einzelnen Fallgruppen zu bilden, zuerst (I.) die Realisierungen im engeren Sinn (R<sub>1</sub>-Tatbestände), dann (II.) die Realisierungen

<sup>19</sup> Siehe die Beispiele bei *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 4), 58, Gruppe 2.

<sup>20</sup> Als Kern der Realisation von Unternehmensleistungen sieht *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 225 ff, einen „Wertsprung“ im Umsatzzeitpunkt an. Dagegen ließe sich einwenden, daß die Werte von Leistung und Gegenleistung schon bei Eingehung des schwebenden Geschäfts begründet werden. Mit der Erfüllung der Leistungspflicht tritt de iure der bisher latente Anspruch auf die Gegenleistung hervor, ist der Ertrag „realisiert“. – *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 211, knüpft Gewinnrealisierung grundsätzlich an eine „Vermö- gensumschichtung“ – m. E. zu eng, weil das „Verfügbarwerden“ jeglicher Vermö- gensmehrung hierher zu rechnen ist.

kraft Entstrickung (R<sub>2</sub>-Tatbestände), schließlich (III.) gemischte Sachverhalte, bei denen mehrere Realisierungsformen zusammentreffen. Im einzelnen ist zu bestimmen, bei wem, wann und in welchem Umfang die Gewinnverwirklichung eintritt.

### I. Realisierungen im engeren Sinn (R<sub>1</sub>-Tatbestände)

Hier ist zu unterscheiden zwischen Einzelrealisierungen, welche einzelne Wirt- schaftsgüter und Leistungen betreffen (1.), und Gesamtrealisierungen in bezug auf Betriebsvermögen im ganzen, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile (2.).

#### 1. Einzelrealisierungen

Unter der Bezeichnung „Einzelrealisierungen“ sind so verschiedenartige Vor- gänge wie Lieferungen und Leistungen (a), Verwertung von Anlagevermögen (b), Erträge aus dauernden Rechtsbeziehungen (c) und Wertsteigerungen am ru- henden Vermögen (d) zusammenzufassen.

- a) Leistungen und Lieferungen von *Umlaufvermögen*
  - aa) Leistungen aller Art, insbesondere die Veräußerung (einschließlich Tausch)<sup>21</sup> von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens führen schon handels- rechtlich zur Gewinnverwirklichung nicht erst mit dem Zufluß des (Bar-)Ent- gelts, sondern schon mit der wirtschaftlichen *Entstehung des Anspruchs* auf die Gegenleistung als Vermögensgegenstand im bilanzrechtlichen Sinn. Wirtschaft- lich ist dieser Anspruch in der Regel entstanden, sobald der Leistende seine Ver- pflichtung erfüllt hat und kein ins Gewicht fallendes Abnahmerisiko mehr be- steht<sup>22</sup>. Bis dahin darf der Gewinn aus dem schwebenden Geschäft grundsätz- lich nicht ausgewiesen werden<sup>23</sup>. Im einzelnen ergeben sich Zweifelsfragen des richtigen Zeitpunkts und des Umfangs der Gewinnverwirklichung. Erwähnt

<sup>21</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 11. 10. 1960 I 175/60 U, BFHE 71, 649, BStBl. III 1961, 492 (gemeiner Wert, nicht Wiederbeschaffungswert maßgebend). Ausnahmen vom Reali- sierungszwang bei Umarbeitungsgeschäften mit Vorleistung eigenen Materials (BFH-Urteil vom 17. 5. 1952 I 4/52 U, BFHE 56, 536, BStBl. III 1952, 208; Gutachten vom 26. 8. 1960 I D 1/59 U, BFHE 72, 78, betr. Bewertung des Umlaufmetall- stocks).

<sup>22</sup> BFH-Urteile vom 23. 11. 1967 IV 123/63, BFHE 90, 484, BStBl. III 1968, 176, m. w. N. (Forderungen aus Warenlieferungen); vom 15. 4. 1970 I R 107/68, BFHE 99, 31, BStBl. II 1970, 517 (Vermittlungsleistungen), vom 31. 1. 1980 IV R 13/76, BFHE 130, 34, BStBl. II 1980, 318 (Übergabe der bezugsfertigen Eigentumswohnungen). Siehe auch Fußn. 80.

<sup>23</sup> Vgl. statt aller *Knobbe-Keuk* (Fußn. 4), 75 f; *Döllerer*, BB 1980, 1333, 1334 f.

seien die Probleme des Gewinnausweises bei langfristigen Fertigungsaufträgen<sup>24</sup>. Hier gerät das strenge bilanzrechtliche, am Vorsichtsprinzip ausgerichtete Realisationsprinzip in Gegensatz zu dem betriebswirtschaftlichen Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung.

bb) Echte Umsatzgeschäfte zwischen *Mitunternehmenschaften* und einzelnen Mitunternehmern führen in vollem Umfang auch steuerrechtlich zur Gewinnverwirklichung<sup>25</sup>.

cc) Für *innerkonzernliche* Umsätze besteht zwar handelsrechtlich nach Ansicht vieler kein Realisierungszwang, wohl aber gilt er zumindest indirekt für die steuerliche Gewinnermittlung der Konzerngesellschaften. Denn hier greifen die Regeln über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen ein<sup>26</sup>.

#### b) Anlagevermögen

##### aa) Verkäufe

Anlagegüter sind ex definitione nicht zum Umsatz bestimmt. Werden sie dennoch verwertet, so geschieht dies häufig im Hinblick auf Ersatzbeschaffungen. Gleichwohl hat die Steuerrechtsprechung im Gegensatz zur betriebswirtschaftlichen Anschauung nach einigem Schwanken betont, daß die Verwertung von Anlagevermögen, von wenigen Ausnahmen abgesehen, *denselben Realisierungsvorschriften* unterliegt wie die von Umlaufgütern<sup>27</sup>. Diese Grundsätze gelten nach heutiger Auffassung auch für Transaktionen innerhalb von Mitunternehmenschaften<sup>28</sup>.

24 BFH-Urteile vom 12. 3. 1954 I 135/53 S, BFHE 58, 624, BStBl. III 1954, 149; vom 18. 12. 1956 I 84/56 U, BFHE 64, 70, BStBl. III 1957, 27; *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur ESt und KSt, § 5 EStG Anm. 49 (Prinzipienkonflikt), vgl. dazu *Albach*, aaO (Fußn. 17), 299 f.

25 Anders noch BFH-Urteil vom 11. 12. 1969 IV R 92/68, BFHE 99, 192, BStBl. II 1970, 618 (Bilanzbündeltheorie). Zum jetzigen Stand siehe *Woerner*, Die Besteuerung der Mitunternehmer – Bestandsaufnahme und Perspektiven, DStZA 1980, 203 ff; *Knobbe-Keuk*, Besteuerung der Mitunternehmer – Bilanzierungsfragen, StbKongreßRep 1980, 165 ff.

26 *Niemann*, Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968, 61; *Raupach* (Fußn. 18), 121; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 24), § 5 EStG, Anm. 49s (3 ff) m. w. N.

27 Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 24), § 5 EStG, Anm. 49s (2).

28 BFH-Urteile vom 28. 1. 1976 I R 84/74, BFHE 119, 234, BStBl. II 1976, 744; vom 10. 7. 1980 IV R 136/77, BFHE 131, 313; Mitunternehmer-Erlaß (Schreiben des BdF vom 20. 12. 1977, BStBl. I 1978, 8) Tz. 22, 30, 37. Vgl. auch *Raupach* bei *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaften im Steuerrecht, Köln 1979, 87 ff.

Betriebliche *Zwangslagen*, die Notwendigkeit einer Ersatzbeschaffung oder die mit der Aufdeckung von in langen Jahren gebildeten stillen Reserven verbundenen steuerlichen Härten stehen der Gewinnverwirklichung nicht entgegen. Allerdings greifen hier zwei Rechtswohlthaten ein, die eine Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter bezwecken:

aaa) das gewohnheitsrechtliche Institut der steuerfreien *Rücklage für Ersatzbeschaffung* für Fälle, in denen die Gewinnverwirklichung auf höherer Gewalt beruht oder durch behördlichen Zwang ausgelöst wurde<sup>29</sup>,

bbb) die ähnlich konstruierte *Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG* für bestimmte längerdienende Objekte. Ihre Einführung im Jahre 1965 hat man als die seit Jahrzehnten bedeutsamste Reform des Bilanzsteuerrechts gefeiert<sup>30</sup>.

##### bb) Tausch

Die Einführung des § 6b EStG war vor allem provoziert worden durch die Rechtsprechung des BFH zum Anlagentausch, besonders zum Anteilstausch. Der Tausch führt nach ständiger Judikatur grundsätzlich zur *Gewinnverwirklichung*, und zwar nach Maßgabe des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts als den Anschaffungskosten des eingetauschten Wirtschaftsguts<sup>31</sup>. Der bisherige Buchwert kann nur dann fortgeführt werden, wenn die getauschten Objekte „wirtschaftlich identisch“ sind. Diese Möglichkeit hat die Rechtsprechung bisher nur für den Anteilstausch bejaht.

##### cc) Tauschähnliche Vorgänge bei Gesellschaften (Einbringungen)

aaa) Die Übertragung der Tauschgrundsätze auf die *Einbringung* einzelner Wirtschaftsgüter gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt dazu, daß diese Vorgänge als gewinnrealisierende Veräußerungen angesehen werden. Das hat die Rechtsprechung für die Einbringung in *Kapitalgesellschaften* ausnahmslos angenommen<sup>32</sup>. Anders bei *Personengesellschaften*. Diese können die eingebrachten Wirtschaftsgüter zu ihren bisherigen Buchwerten ansetzen. Der Rechtsgrund für die verschiedene Beurteilung ist, daß der Mitunternehmer seiner Personengesellschaft nicht notwendig als Dritter gegenübersteht<sup>33</sup>.

29 EStR Abschn. 35.

30 So *R. Thiel*, Übertragung stiller Reserven. Kommentar zu § 6b EStG, Heidelberg 1965, 5.

31 Handelsrechtlich besteht Realisierungswahlrecht, vgl. *Adler/Düring/Schultz*, Rechnungslegung und Prüfung der AG, 4. Aufl. Stuttgart 1968, RdNr. 32 zu § 153. Grundlegend zum Steuerbilanzrecht: Tauschgutachten des BFH vom 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BFHE 68, 78, BStBl. III 1959, 30. Dazu neuestens BFH-Urteil vom 20. 3. 1980 IV R 22/77, BFHE 130, 312, BStBl. II 1980, 439.

32 Tauschgutachten (Fußn. 31), Abschn. A IV. Buchwertverknüpfung ist jedoch zugelassen durch § 3 EntwLStG.

33 BFH-Urteil vom 15. 7. 1976 I R 17/74, BFHE 119, 285, BStBl. II 1976, 748.

bbb) Als tauschähnlicher Vorgang ist auch die *verdeckte Einlage* bei einer Kapitalgesellschaft zu sehen. Der Buchwert der Beteiligung ist aufzustocken um den gemeinen Wert des eingelegten Wirtschaftsguts, während der steuerliche Gewinn der Kapitalgesellschaft sich im gleichen Umfang verringert<sup>34</sup>.

c) *Dauernde Geschäftsbeziehungen*

Das Realisierungsproblem stellt sich hier als eine Frage des richtigen Zeitpunkts dar.

aa) *Beteiligungsbesitz*

BGH und BFH bejahen unter bestimmten Voraussetzungen die Aktivierbarkeit von Dividendenansprüchen der Muttergesellschaft, obschon die Tochtergesellschaft noch keinen Gewinnverwendungsbeschluss gefaßt hat<sup>35</sup>.

bb) *Wiederkehrschuldverhältnisse*

Auch bei ihnen kann es zu einer solchen „vorgezogenen Gewinnrealisierung“ kommen. Es sei an die vom IV. Senat bejahte Aktivierung von als sicher zu erwartenden Umsatzprämien erinnert, bei denen „wirtschaftlich verursachte künftige Ansprüche“ angenommen wurden<sup>36</sup>.

cc) *Dauerschuldverhältnisse*

Bei Erträgen aus Dauerschuldverhältnissen wie Miete, Pacht, Lizenzverträgen oder Darlehen ist die Gewinnverwirklichung am wenigsten problematisch, weil sie periodengerecht, vor allem mittels Rechnungsabgrenzungsposten vonstatten geht.

d) Wertsteigerungen am *ruhenden Vermögen*

aa) *Wertaufstockungen*

Nach der Rechtsprechung der Steuergerichte verstößt es nicht gegen das Realisierungsprinzip, wenn in folgenden Fällen eine Gewinnverwirklichung beim ruhenden Vermögen, also ohne Umsatzakt, angenommen wird:

aaa) Bei Wertzuschreibungen nach vorausgegangener Teilwertabschreibung („Wertaufholung“, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). Es handelt sich um einen Gewinnverwirklichungsvorgang sui generis, der freilich auch als Rückgängigmachung von Abschreibungen gedeutet werden kann.

bbb) Umstritten sind die weitergehenden, von der Rechtsprechung geforderten Wertaufstockungen nach dem vom BFH formulierten Grundsatz der „korre-

34 Vgl. BFH-Urteil vom 26. 7. 1967 I 138/65, BFHE 89, 524, BStBl. III 1967, 733.

35 BGH-Urteil vom 3. 11. 1975 II ZR 67/73, BGHZ 65, 230; BFH-Urteil vom 2. 4. 1980 I R 75/76, BFHE 131, 196 (198).

36 BFH-Urteil vom 9. 2. 1978 IV R 201/74, BFHE 124, 520, BStBl. II 1978, 370.

spondierenden Bilanzierung“ bei *Betriebsaufspaltungen*<sup>37</sup>. Danach sind die Sachwertansprüche des Besitzunternehmens gegen die Betriebskapitalgesellschaft auf Erhaltung der Substanz des verpachteten Vermögens und aus Sachwertdarlehen in der gleichen Höhe zu bewerten wie die entsprechenden Verbindlichkeiten bei der Betriebsgesellschaft, und zwar über die ursprünglichen Anschaffungskosten hinaus. Die Kritik sieht hierin einen Verstoß gegen das Verbot des Ausweises nichtrealisierter Gewinne.

bb) *Wegfall von Verbindlichkeiten*

Weniger problematisch ist der Wegfall einer betrieblichen Verbindlichkeit. Er bewirkt eine Vermögensmehrung, die eo ipso – als Realakt – grundsätzlich realisierten Gewinn darstellt<sup>38</sup>. Ausgenommen sind die Fälle, in denen der Wegfall entweder auf einem privaten Grund beruht, mithin Einlagencharakter hat, oder, wo zwar ein betrieblicher Grund vorliegt, aber der entstandene Buchgewinn nicht als „erwirtschaftet“ gilt: Der Fall des Sanierungsgewinns<sup>39</sup>.

## 2. Gesamtrealisierungen

Die Gruppe der Gesamtrealisierungen herauszuheben rechtfertigt sich durch ihre gesonderten einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen. Bei Personenunternehmen – Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften – ist zwischen der Erzielung des *laufenden* Gewinns und der der sog. *Veräußerungsgewinne* abzugrenzen (§§ 16, 34 EStG), was auch gewerbsteuerrechtlich bedeutsam ist. Bei Körperschaftsteuersubjekten entfällt zwar diese Unterscheidung, aber Abwicklungsgewinne werden in anderer Beziehung gesondert behandelt (§ 1 KStG). Außerdem haben Gesetzgebung und Rechtsprechung gerade auf dem Felde der Gesamtrealisierungen Möglichkeiten eröffnet, die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven hinauszuschieben (siehe unten C III).

a) *Betriebs- und Betriebsanteilsverkauf* (§ 16 Abs. 1 EStG)

Wird ein Betrieb im ganzen oder ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil verkauft, so werden die *stillen Reserven* einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert nach Maßgabe des Verkaufspreises „realisiert“. Zeitpunkt und Umfang der Realisierung werden allerdings durch die Modalitäten der Gegenleistung be-

37 BFH-Urteil vom 26. 6. 1975 IV R 59/73, BFHE 116, 160, BStBl. II 1975, 700, m. w. N.

38 BFH-Urteile vom 26. 2. 1976 I R 150/74, BFHE 118, 337, BStBl. II 1976, 378; vom 24. 10. 1979 VIII R 49/77, BFHE 129, 334, BStBl. II 1980, 186 (Wegfall nach Betriebsaufgabe).

39 BFH-Urteil vom 12. 6. 1980 IV R 150/79, BFHE 131, 300.

stimmt<sup>40</sup>. Gewinnverwirklichung tritt auch dann ein, wenn der Kaufpreis gestundet wird oder in Form von Kaufpreiszinsen zu zahlen ist. Besteht der Kaufpreis dagegen in einer Kaufpreiszinsrente mit Versorgungscharakter oder einer Leibrente oder anderen *wagnisbehafteten* wiederkehrenden Bezügen, so kann der Verkäufer nicht zur sofortigen Realisierung nach Maßgabe des Kapitalwerts einer solchen Rente gezwungen werden. Wagnisbehaftete Bezüge werden grundsätzlich erst mit dem tatsächlichen Zufluß als nachträgliche betriebliche Einkünfte realisiert.

All dies gilt auch beim Ausscheiden eines *Mitunternehmers*<sup>41</sup>. Das Ausscheiden des Inhabers eines negativen Kapitalkontos führt zur Gewinnverwirklichung beim Ausscheidenden, soweit die verbleibenden Gesellschafter das negative Kapital des Ausgeschiedenen übernehmen, und zu einem entsprechenden Verlust bei diesen. Streitig ist neuerdings, ob der bezeichnete Gewinn zum tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn oder noch zum (letzten) laufenden Gewinn gehört<sup>42</sup>.

#### b) Tausch- oder tauschähnliche Vorgänge

Eine Anwendung der Tauschgrundsätze auf die Übertragung von Betriebsvermögen im ganzen muß zur Gesamtrealisierung der stillen Reserven führen. Gerade auf diesem Gebiet haben aber Rechtsprechung und Gesetzgebung den Realisierungszwang mehrfach *verneint*, wenn es sich um Gestaltungen handelt, für die eine Kontinuität der Sachbeziehung des Steuerpflichtigen kennzeichnend ist (unten C III).

##### aa) Einbringung eines Einzelunternehmens in eine *Personengesellschaft* (Mitunternehmerschaft)

Je nachdem, ob die Mitunternehmerschaft die Buchwerte des bisherigen Einzelunternehmens fortführt oder nicht – Wahlrecht –, ist der Vorgang auf Seiten des Einzelunternehmers als gewinnneutraler Einbringungsakt oder als gewinnrealisierende Veräußerung zu behandeln.

##### bb) Übertragung eines Personenunternehmens (Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaft) auf eine *Kapitalgesellschaft* gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

40 Siehe zum Folgenden *Herrmann / Heuer / Raupach*, aaO (Fußn. 24), § 16 EStG, Anm. 203, 207 ff.

41 Vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 1973 IV R 77/72, BFHE 108, 540, BStBl. II 1973, 398. Bei Abfindung unter Buchwert kein Gewinn der verbleibenden Gesellschafter, BFH-Urteil vom 11. 7. 1973 I R 126/71, BFHE 110, 402, BStBl. II 1974, 50.

42 Für Begünstigung beim Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto BFH-Urteil vom 13. 3. 1964 VI 343/61 S, BFHE 79, 351, BStBl. III 1964, 359; siehe aber jetzt BFH-Beschluß vom 26. 4. 1979 IV R 134/78, BFHE 127, 407, BStBl. II 1979, 414).

Auch hier hatte schon die Rechtsprechung des RFH die Möglichkeit einer *Fortführung der Buchwerte* bejaht, weil es sich wirtschaftlich um die „Fortsetzung des bisherigen betrieblichen Engagements in anderer Rechtsform“ handle<sup>43</sup>. Der BFH hat diese Rechtsprechung übernommen, der Gesetzgeber hat sie in den Umwandlungsteuergesetzen 1969 und 1977 näher ausgestaltet<sup>44</sup>. Die Realisierung der stillen Reserven im eingebrachten Betrieb bleibt aufgeschoben bis zur Verwertung durch die Kapitalgesellschaft. Außerdem entstehen stille Reserven in den einbringungsgeborenen Anteilen an der Kapitalgesellschaft.

Daß es sich bei Umwandlungsvorgängen dieser Art im Grunde um *Veräußerungen*, also um Tauschvorgänge, handelt, lehrt das Beispiel der Einbringung einer Personengesellschaft mit Steuerausländern als Gesellschaftern in eine Kapitalgesellschaft. Der BFH hat hier den Realisierungszwang aus dem Gesichtspunkt der „Veräußerung“ und nicht der „Entstrickung“ bejaht<sup>45</sup>.

##### cc) Sacheinlage von Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen *Kapitalgesellschaft*

Überträgt eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ihr Betriebsvermögen auf eine andere (inländische) Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so ist dieser Vorgang aus den gleichen Gründen wie bei Einbringung durch eine Personengesellschaft an sich eine Veräußerung (Typ R<sub>1</sub>). § 20 UmwStG erlaubt jedoch die *Buchwertfortführung*. Gleiches gilt für die Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils einer Kapitalgesellschaft. Das Gesetz macht die Gewinnverwirklichung bei der einbringenden Gesellschaft von der buchmäßigen Behandlung durch die aufnehmende Gesellschaft abhängig. Dabei wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz durchbrochen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Im Falle der Einbringung inländischen Betriebsvermögens durch eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft besteht dagegen *Realisierungszwang*. Die Regelung ist als Entstrickungstatbestand – R<sub>2</sub> – gestaltet (unten II 2b).

##### dd) *Realteilung*

Einen tauschähnlichen Vorgang stellt an sich auch die Realteilung des Unternehmens einer Personengesellschaft dar, bei welcher sich die Mitunternehmer in einer Weise auseinandersetzen, daß jeder von ihnen reale Teile des Betriebsvermögens erhält und mit diesen einen eigenen Betrieb fortführt oder sie in einen

43 Seit RFH-Urteil vom 9. 5. 1933 VI A 434/30, RFHE 33, 276, RStBl. 1933, 999.

44 Siehe BFH-Urteil vom 29. 3. 1972 I R 43/69, BFHE 105, 271, BStBl. II 1972, 537, mit Rechtsprechungsübersicht.

45 BFH-Urteil vom 30. 4. 1975 I R 41/73, BFHE 116, 118, BStBl. II 1975, 706.

bestehenden Betrieb überführt. Die Rechtsprechung<sup>46</sup> gewährt – spiegelbildlich zu den vorhin genannten Einbringungsfällen (§ 24 UmwStG) – ein *Wahlrecht*, solche Vorgänge durch Buchwertfortführung gewinnneutral zu behandeln, ausgenommen einen etwaigen Spitzenausgleich in bar. Es wird kein Gewinn – auch kein Verlust – realisiert hinsichtlich der sich durch die Realteilung ergebenden Neuverteilung der stillen Reserven in Gestalt bloß numerischer Veränderungen der Kapitalkonten. Diese müssen durch Ausgleichsposten neutralisiert werden – unbeschadet eines zivilrechtlichen Ausgleichs zwischen den Beteiligten.

### 3. Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung

Einer *Gesamtrealisierung* ist in wichtigen Beziehungen durch § 17 EStG die Veräußerung einer (privaten) wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft *gleichgestellt*. Der Gesetzgeber hatte sie deshalb ursprünglich im Zusammenhang mit der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen geregelt<sup>47</sup>. Auch hier tritt die Gewinnverwirklichung – stichtagsbezogen – schon mit der wirtschaftlichen Entstehung des Anspruchs auf das Entgelt ein, mithin auch bei Stundung und Vereinbarung von Kaufpreistraten<sup>48</sup>. Streitig und höchstrichterlich noch nicht entschieden ist, ob die Grundsätze des Tauschgutachtens über wirtschaftliche Identität (Nämlichkeit) anwendbar sind<sup>49</sup>. Der entgeltlichen Anteilsveräußerung steht es gleich, wenn die Kapitalgesellschaft aufgelöst oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird, soweit die Rückzahlung nicht als Dividende gilt (§ 17 Abs. 4 EStG).

## II. Realisationen kraft Entstrickung (R<sub>2</sub>-Tatbestände)

Bei den nun zu besprechenden Entstrickungstatbeständen handelt es sich um Realisationen, die rein *steuersystematisch* bedingt sind. Ein Entstrickungsfall ist grundsätzlich dann gegeben, wenn ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betriebsvermögen durch einen Akt der Entnahme oder Betriebsaufgabe oder durch einen anderen *tatbestandsmäßigen* Vorgang, der keine Veräußerung ist, in eine Lage versetzt wird, in welcher die künftige einkommen- oder körperschaftsteu-

46 BFH-Urteile vom 10. 2. 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl. II 1972, 419; vom 21. 12. 1977 I R 247/74, BFHE 124, 199, BStBl. II 1978, 305.

47 EStG 1925 § 30.

48 Näheres *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 24), § 17 EStG, Anm. 236 ff. Zum Umfang der Realisierung bei verdeckter Einlage BFH-Urteil vom 12. 2. 1980 VIII R 114/77, BFHE 130, 378, BStBl. II 1980, 494.

49 Grundsätzlichen Realisierungszwang bejaht BFH-Urteil vom 28. 3. 1979 I R 194/78, BFHE 128, 499, BStBl. II 1979, 774 (nach Maßgabe des gemeinen Werts der empfangenen Gegenleistung).

errechtliche Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist. Dieses Entstrickungsprinzip, welches das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht beherrscht, beruht, wie eingangs ausgeführt, auf dem Subjektsteuergedanken. Es ist allerdings in einer Reihe von Fällen durchbrochen zugunsten der Erwägung, daß die Besteuerung später, u. U. auch bei einem anderen Subjekt, nachgeholt werden kann. Betrachten wir nun die einzelnen Sachverhaltsgruppen. Wiederum ist zwischen Einzel- und Gesamtrealisierungen zu unterscheiden.

### 1. Einzelrealisierungen (Prototyp Entnahme)

#### a) Entnahmetatbestand

Der *Entnahmetatbestand*, der zunächst nur einer unzutreffenden Gewinnminderung beim Betriebsvermögensvergleich vorbeugen soll (§ 4 Abs. 1 EStG), wird zum Gewinnverwirklichungstatbestand durch die Vorschrift, daß Entnahmen mit dem Teilwert zu bewerten sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Danach ist die im Buchwert steckende stille Reserve aufzudecken, wenn das Wirtschaftsgut zu „betriebsfremden“ Zwecken aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Streitig ist die Bestimmung der „betriebsfremden Zwecke“ und damit vor allem die Definition des „Betriebs“<sup>50</sup>. Im Mittelpunkt des Meinungsstreits steht die Funktion des sog. *finalen Entnahmebegriffs*, den die neuere Rechtsprechung übernommen hat<sup>51</sup>.

#### b) Finaler Entnahmebegriff

Die Rechtsprechung legt den Entnahmetatbestand teleologisch, und zwar im Sinn des Entstrickungsgedankens aus. Auf dieser Grundlage gelangt sie teils zu Einschränkungen, teils zu Erweiterungen des Entnahmetatbestands.

#### aa) Teleologische Einschränkungen

aaa) Keine Entnahme stellt das bloße *Verbringen* eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen oder in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft dar. Denn das Wirtschaftsgut verbleibt innerhalb der betrieblichen Gesamtsphäre desselben Steuerobjekts<sup>52</sup>.

50 Vgl. BFH-Beschluß vom 7. 10. 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl. II 1975, 168 (Strukturwandel), Abschn. C II 1b; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 24), § 4 EStG, Anm. 4 e m. w. N. Zur Kritik siehe insbes. *Friauf*, Gewinnrealisierung und Entnahme, StbJb 1975/76, 369, 373; neuerdings auch *Uelner*, Probleme der Gewinnrealisierung, insbesondere auch bei grenzüberschreitenden Vorgängen, in Bericht über die Fachtagung 1980 des IdW, Düsseldorf 1980, 131, 138 f.

51 Vgl. BFH-Urteil I R 247/74 (Fußn. 46), m. w. N.

52 BFH-Beschluß GrS 1/73 (Fußn. 50), Abschn. C II 1a, m. w. N.

bbb) Ebenfalls nicht als Entnahme wird die unentgeltliche Übertragung eines (einzelnen) Wirtschaftsguts innerhalb einer *Mitunternehmerschaft* gewertet, wenn das Wirtschaftsgut dem Betrieb weiterhin dient<sup>53</sup>. Dabei wird der Betrieb der Mitunternehmerschaft als Einheit betrachtet. Dem Subjektsteuerprinzip würde es freilich eher entsprechen, eine Entnahme aus dem „Betrieb“ des einzelnen Mitunternehmers zu bejahen.

#### bb) Teleologische Erweiterungen

Damit wird der wohl am meisten umstrittene Punkt des steuerrechtlichen Realisationsproblems berührt.

aaa) Entnahme und damit Zwang zur Gewinnrealisierung wird bejaht, wenn Wirtschaftsgüter in einen Bereich *anderer Gewinnermittlungsart* oder anderer Einkunftsart mit der Folge verbracht werden, daß die künftige steuerliche Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist<sup>54</sup>.

bbb) Schließlich wird eine Entnahme auch darin erblickt, daß ein Anlagegut in die *ausländische Betriebsstätte* des Unternehmens – auch eines Körperschaftsteuersubjekts – verbracht wird, wenn auf Grund eines DBA die künftige Auflösung der stillen Reserven nicht mehr der inländischen Steuerhoheit unterliegen würde<sup>55</sup>.

Die Entwicklung der Judikatur zum Entnahmetatbestand zeigt hier am deutlichsten den Wandel von textgebundener Auslegung zu funktionspezifischer Deutung des Gesetzes (zur Problematik unten C II und III)<sup>56</sup>.

#### c) Ergänzungstatbestände sui generis

Anlässe zu Realisierungen rein steuerrechtlicher Art bilden schließlich solche Vorgänge, in denen Steuersubjekte auf die Erzielung von Gewinnen zugunsten nahestehender Personen verzichten. Die aus diesem Grunde einsetzenden *steu-*

53 BFH-Urteile vom 28. 8. 1974 I R 18/73, BFHE 114, 180, BStBl. II 1975, 166; vom 16. 1. 1980 I R 1/77, BFHE 130, 152, BStBl. II 1980, 381; Mitunternehmer-Erlaß (Fußn. 28) Tz. 38.

54 BFH-Beschluß GrS 1/73 (Fußn. 50), Abschn. C II 1a, m. w. N.

55 Seit BFH-Urteil vom 16. 7. 1979 I 266/65, BFHE 97, 342, BStBl. II 1970, 175; vgl. *Debatin* bei Korn/Dietz, Doppelbesteuerung, Syst. IV C 8 Tz. 107 ff. Keine Gewinnverwirklichung bei Überführung verkaufsfähiger Waren nach EFG 1977, 608 (Hess. FG); für Gewinnaufteilung zwischen Sitzstaat des Hauptbetriebs (Produktionsgewinn) und Quellenstaat (Veräußerungsgewinn) spricht sich *Uelner* (Fußn. 50), 145 f, aus.

56 Das Schrifttum steht der Entnahmedikatur überwiegend kritisch, z. T. scharf ablehnend gegenüber. Siehe *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 200 f m. w. N.; *Friauf*, aaO (Fußn. 50); *K. Vogel*, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, StuW 1974, 193 ff; *Hellwig*, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, 335 ff (m. w. N.).

*erlichen Gewinnkorrekturen* stellen – lediglich für die Besteuerung – die angemessene Gewinnsituation her, so, als ob in diesem Umfang echte Realisierungen stattgefunden hätten.

aa) Hierher rechnen vor allem *verdeckte Gewinnausschüttungen* durch Körperschaftsteuersubjekte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)<sup>57</sup>. Denn die Annahme einer Gewinnausschüttung setzt begrifflich voraus, daß ein entsprechender Gewinn entstanden (realisiert) war. Es wird deshalb für die Besteuerung ein Geschäft zu angemessenen, nicht durch das Gesellschaftsverhältnis beeinflussten Bedingungen unterstellt. Werden Wirtschaftsgüter an einen Gesellschafter unter Preis verkauft, so ist der Gewinn – außerhalb der Bilanz – um den Differenzbetrag zu erhöhen. Insoweit werden stille Reserven aufgedeckt. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist mit dem gemeinen Wert, nicht mit dem Teilwert zu bewerten.

bb) Ähnlich ist die Verkürzung von Erträgen aus Geschäftsbeziehungen zum *Ausland* im Sinn des § 1 AStG zu sehen. Das Gesetz schreibt vor, die Einkünfte so anzusetzen, wie sie unter zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

## 2. Gesamtrealisierungen

In welchem Maße das geltende Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht von dem Entstrickungsprinzip beherrscht ist, zeigen die zahlreichen gesetzlichen Tatbestände, die Gesamtrealisierungen zum Gegenstand haben. Den Prototyp bildet die Betriebsaufgabe.

#### a) Einkommensteuergesetz: Betriebsaufgabe

Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) bedeutet in vielen Fällen nicht nur Realisierungszwang, sondern wegen der Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns auch einen Anreiz, statt allmählicher Liquidation diese Form der Gesamtrealisierung im Sinn einer „*Totalentnahme*“<sup>58</sup> zu wählen. Die neuere Rechtsprechung hat zwei Typen der Betriebsaufgabe herausgearbeitet.

aa) Zunächst das der gesetzlichen Regelung zugrunde liegende Modell der Betriebsaufgabe im Sinn der *Auflösung* des betrieblichen Organismus, bei welcher

57 Der allgemeine Satz, daß niemand verpflichtet sei, aus seinem Vermögen Nutzen zu ziehen, gilt nicht ohne weiteres für Kapitalgesellschaften und nicht im internationalen Steuerrecht; vgl. *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975, 20, 151 ff, der sich allerdings gegen die von der Rechtsprechung vertretene sog. Fiktionstheorie wendet, so 78 ff, m. w. N.

58 So BFH-Beschluß GrS 1/73 (Fußn. 50), Abschn. C II 2b.

die Wirtschaftsgüter teils veräußert, teils in das Privatvermögen überführt werden<sup>59</sup>.

bb) Rechtsfortbildend hat die Rechtsprechung sodann die Figur einer Betriebsaufgabe unter *Aufrechterhaltung* des betrieblichen Organismus entwickelt<sup>60</sup>. Es handelt sich um zwei Sachverhaltsgruppen:

aaa) Zunächst die Betriebsaufgabe im Zusammenhang mit der *Verpachtung* des Betriebs<sup>61</sup>. Die Verpachtung bleibt betrieblicher Natur, solange der Verpächter nicht die Betriebsaufgabe erklärt. Die Erklärung löst den Zwang zur Auflösung aller stillen Reserven aus, wovon die Rechtsprechung allerdings eine Ausnahme für den Geschäftswert macht<sup>62</sup>. Dessen Realisierung und Versteuerung soll bis zur effektiven Verwertung aufgeschoben bleiben. Die Finanzverwaltung hat diese Einschränkung nicht akzeptiert<sup>63</sup>.

Als Kontrast sind in diesem Zusammenhang zwei Fallgruppen zu erwähnen, in denen die Verpachtung eines Betriebs oder doch der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht zu einer Betriebsaufgabe und damit nicht zu einer gewillkürten Reservenrealisierung führen kann: die *Betriebsaufspaltung*<sup>64</sup> und die *Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art* von Körperschaften des öffentlichen Rechts<sup>65</sup>, welche beide als rechtsnotwendig gewerbliche Tätigkeiten behandelt werden.

bbb) Unbedingter und vollständiger Realisierungszwang – auch hinsichtlich des Geschäftswerts – wird bejaht im Falle der *Betriebsverlegung* in einen ausländischen *DBA-Staat*<sup>66</sup>: Betriebsaufgabe als Totalentnahme – die einkommensteuerrechtliche Parallele zu § 12 Abs. 1 KStG (unten b) cc).

59 Der Realisierungszwang ergreift grundsätzlich auch die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter, vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1975 IV R 122/71, BFHE 116, 540, BStBl. II 1975, 885.

60 Dazu BFH-Beschluß GrS 1/73 (Fußn. 50), Abschn. C II 2a, m. w. N.

61 Seit BFH-Urteil vom 13. 11. 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl. III 1964, 124; koordinierte Ländererlasse in BStBl. II 1965, 5 ff. Aber kein Wahlrecht, sondern Zwang zur Realisierung, wenn der Verpächter auswandert, so BFH-Urteil vom 17. 4. 1976 I R 136/77, BFHE 125, 157, BStBl. II 1978, 494.

62 BFH-Urteil vom 14. 2. 1978 VIII R 158/73, BFHE 124, 447.

63 Schreiben des BdF vom 21. 12. 1978, BStBl. I 1979, 116.

64 Vgl. dazu *Heinemann/Korn*, Beratungsbuch zur Gründung von Betriebsaufspaltungen, Köln 1980, 49 f, m. w. N.

65 BFH-Urteil vom 1. 8. 1979 I R 106/76, BFHE 128, 387, BStBl. II 1979, 716: Keine Gewinnverwirklichung bei Ausgliederung und Verpachtung eines städtischen E-Werks.

66 BFH-Urteile vom 28. 4. 1971 I R 55/66, BFHE 102, 374, BStBl. II 1971, 630 (Rheinschiffahrtsunternehmen); vom 31. 10. 1976 I R 261/70, BFHE 120, 225, BStBl. II 1977, 76 (Erfinder).

ccc) Rein begrifflich stellt auch die *unentgeltliche Übertragung* eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils eine Betriebsaufgabe unter Aufrechterhaltung des Betriebsorganismus durch den Übertragenden dar<sup>67</sup>. Nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV greift jedoch hier die Pflicht zur Fortführung der Buchwerte durch den Erwerber ein, welcher das betriebliche Engagement fortsetzt. Die Buchwertverknüpfung verdrängt das Subjektsteuerprinzip. Dagegen entspricht es dem Subjektsteuerprinzip, wenn der Tod des Unternehmers nicht als Betriebsaufgabe angesehen wird. Denn die Person des Erblassers wird auch hinsichtlich der stillen Reserven von den Erben fortgesetzt. Der Erbgang fällt daher nicht unter § 7 Abs. 1 EStDV.

#### b) *Körperschaftsteuergesetz*

Das KStG 1977 regelt folgende vier Fallgruppen der Gewinnrealisierung des Typs R<sub>2</sub>:

aa) *Abwicklung* unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften (§ 11 KStG). Der Abwicklungsgewinn setzt sich allerdings auch aus Realisierungen des Typs R<sub>1</sub> zusammen;

bb) *Auflösung* der inländischen Betriebstätte einer *beschränkt* steuerpflichtigen Körperschaft oder die *Übertragung* ihres Vermögens als Ganzes (§ 12 Abs. 2 KStG)<sup>68</sup>. Realisiert wird der „gemeine Wert des vorhandenen Vermögens“;

cc) *Verlegung* der Geschäftsleitung oder des Sitzes ins Ausland (§ 12 Abs. 1 KStG). Auch sie führt zur Aufdeckung des gemeinen Werts des vorhandenen Vermögens.

dd) Schließlich hat § 13 KStG 1977 eine Besteuerungslücke ausgefüllt, welche bei Eintritt der persönlichen *Steuerbefreiung* bisher steuerpflichtiger Körperschaftsteuersubjekte bestanden hatte. Nunmehr hat – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – die Körperschaft auf den Zeitpunkt, in welchem ihre Steuerpflicht endet, eine Schlußbilanz mit Teilwerten aufzustellen. Streitig ist, ob dazu der Ansatz eines Firmenwerts gehört<sup>69</sup>. Umgekehrt sorgt das Gesetz dafür, daß durch entsprechende Bewertungen in einer Anfangsbilanz die während der Steuerfreiheit entstehenden stillen Reserven unbesteuert bleiben (§ 13 Abs. 2, Abs. 3 KStG).

67 Vgl. BFH-Urteil vom 6. 2. 1962 I 197/61 S, BFHE 74, 506, BStBl. III 1962, 190; EStR 1978, Abschn. 139 (5): Tarifbegünstigung für Entnahmegewinn. Anders offenbar BFH-Urteil vom 23. 4. 1971 IV 201/65, BFHE 102, 488, BStBl. II 1971, 686. Systemgerecht wäre es wohl, dem Übertragenden ein Wahlrecht für die Reservenrealisierung zu geben. Dann aber würde die Rechtsgültigkeit des § 7 Abs. 1 EStDV in Frage gestellt.

68 Ebenso früher § 16 Abs. 2 KStG. Dazu BFH-Urteil vom 30. 10. 1973 I R 38/70, BFHE 111, 235, BStBl. II 1974, 255.

69 *Felix/Streck*, Kommentar zum KStG, München 1979, Anm. 8 zu § 13.

c) *Umwandlungssteuergesetz*

Die im UmwStG 1977 geregelten Fälle von Gesamtrealisierungen des Typs R<sub>2</sub> lassen sich in zwei Fallgruppen einteilen:

aa) Zunächst die *Übertragungsgewinne* schwindender Kapitalgesellschaften.

aaa) Bei der Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine andere *Kapitalgesellschaft* oder sonstige Körperschaft, für welche eine Gegenleistung nicht gewährt wird, braucht die schwindende Kapitalgesellschaft ihre stillen Reserven nicht aufzulösen, wenn die spätere Versteuerung bei der Übernehmerin sichergestellt ist. Das ist der Fall, wenn die Übernehmerin unbeschränkt steuerpflichtig ist und die Buchwerte fortführt (§ 14 Abs. 2 UmwStG 1977)<sup>70</sup>: Eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips, ähnlich wie § 7 Abs. 1 EStDV, jedoch mit Realisierungswahlrecht.

bbb) Dagegen muß es bei der Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine *Personengesellschaft* zu einer Gesamtrealisierung kommen<sup>71</sup>. Diese führt allerdings, anders als das frühere Körperschaftsteuerrecht, nicht zur Erhebung einer sog. Schlußkörperschaftsteuer. Vielmehr ist jetzt der *Übertragungsgewinn* von der Körperschaftsteuer befreit (§§ 3, 4 UmwStG 1977). Er unterliegt lediglich der Gewerbesteuer, und dies mit erheblichen Milderungen. Das Ausmaß dieser körperschaftsteuerfreien Gesamtrealisierung ist aber bestimmend für die Höhe des *Übernahmegewinns* (R<sub>1</sub>) auf seiten des Einkommensteuersubjekts.

Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten würden beide Fälle wohl gleichzubehandeln sein. Die steuerrechtliche Systematik, die an das Subjektsteuerprinzip und damit an die Rechtsform anknüpft, läßt dies indes nicht zu<sup>72</sup>.

bb) Das UmwStG 1977 regelt sodann mehrere Ergänzungstatbestände, welche *einbringungsgeborene Anteile* an Kapitalgesellschaften betreffen (§ 21 Abs. 2). Die beim Einbringungsvorgang unterbliebene Versteuerung der stillen Reserven findet in drei Fällen statt, nämlich jederzeit auf *Antrag*, sowie stets dann, wenn der Inhaber der Anteile aus der unbeschränkten Steuerpflicht *ausscheidet* – die-

70 Früher § 15 Abs. 2 KStG; analoge Anwendung auf die Verschmelzung von Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit in den BFH-Urteilen vom 25. 5. 1962 I 155/59 U, BFHE 75, 231, BStBl. III 1962, 351, und I 182/60 U, BFHE 75, 238, BStBl. III 1962, 354.

71 Für Umwandlung auf Privatvermögen, den klassischen Entstrickungsfall, schreibt das Gesetz Realisierung durch die einzelnen Gesellschafter vor (§ 10 UmwStG), und zwar nach Maßgabe des gemeinen Werts (§ 3 Satz 2 UmwStG).

72 Kritisch R. *Thiel*, Das Umwandlungssteuerrecht im Wandel der Zeiten, Festschrift für W. Flume, Köln 1978, Bd. II 281, 297 f.

sen Grundsatz hatte schon die Rechtsprechung entwickelt<sup>73</sup> –, und schließlich, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung solcher Anteile durch ein *DBA* ausgeschlossen wird. Es handelt sich aber nur äußerlich um Entstrickungstatbestände. Der Sache nach wird die Besteuerung der Einbringung als Veräußerung nachgeholt. Zutreffend spricht das Gesetz von „Veräußerungsgewinn“ (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG).

## 3. Entstrickungstatbestände, welche die Vorschrift des § 17 EStG ergänzen

Analog zu diesen Vorschriften über einbringungsgeborene Anteile hat der Gesetzgeber für *private Kapitalbeteiligungen* im Sinn des § 17 EStG ergänzende Regelungen getroffen, die allerdings echte Entstrickungstatbestände darstellen. Es sind vor allem die in § 6 AStG geregelten Fälle der *unentgeltlichen* Übertragung einer wesentlichen Beteiligung auf einen Steuerausländer, des *Wegzugs* des Anteilinhabers in einen DBA-Staat und das dadurch bewirkte Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht, falls diese zehn Jahre bestanden hatte, sowie der Einlage in einen *ausländischen* Betrieb (§ 6 Abs. 3 Nrn. 1–3 AStG). Schließlich sind wesentliche Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, die *subjektiv steuerfrei* wird, „auch ohne Veräußerung“ als realisiert anzusehen, und zwar nach Maßgabe des gemeinen Werts der Anteile (§ 13 Abs. 6 KStG 1977).

## III. Konkurrenzen (Zusammentreffen mehrerer Realisierungstatbestände)

Es bleibt nun noch auf einige zusammengesetzte Sachverhalte einzugehen, bei denen Realisierungen verschiedener Art auftreten. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit seien folgende Fallgruppen unterschieden:

1. Zunächst die Fälle, in denen Gesamt- und Einzelrealisierungen als *einheitlicher Vorgang* zu werten sind. Beispiel: Ein Mitunternehmer scheidet aus, behält aber sein an die Gesellschaft verpachtetes Sonderbetriebsvermögen. Das Ausscheiden bewirkt „Entnahme“ des Sonderbetriebsvermögens. Aber dieser „Entnahmegewinn“ rechnet hier zum Betriebsveräußerungs- oder -aufgabe-gewinn (gemeiner Wert, nicht Teilwert maßgebend) und genießt daher die Tarifvergünstigung (§ 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 und 2 EStG)<sup>74</sup>.

2. Getrennte Gesamt- und Einzelrealisierungen der Typen R<sub>1</sub> und R<sub>2</sub>.

73 BFH-Urteil vom 26. 1. 1977 VIII R 109/75, BFHE 121, 63, BStBl. II 1977, 283.

74 BFH-Urteil vom 24. 4. 1975 IV R 115/73, BFHE 115, 495, BStBl. II 1975, 580, betr. Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod. Der Erbfall löst als solcher keine Gewinnverwirklichung aus.

Eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe kann „flankiert“ sein von *gesonderten Einzelrealisierungen*, die als laufender Gewinn besteuert werden, sei es, daß diese

- a) zeitlich *vorausgehen*, wobei das Problem der „juristischen Sekunde“ auftauchen kann, so z. B. bei der Entstehung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters nach § 89b HGB<sup>75</sup>;
- b) oder *gleichzeitig* stattfinden, so wenn während des Betriebsaufgabevorgangs noch laufende Geschäfte getätigt werden oder wenn anlässlich einer Teilbetriebsveräußerung ein nicht zu diesem Teilbetrieb gehörendes Grundstück ins Privatvermögen überführt wird<sup>76</sup>;
- c) oder daß sie zeitlich *nachfolgen*, so bei Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter, die gesondert verwertet oder später in das Privatvermögen überführt werden. Im letzten Fall kommt es zur gewinnrealisierenden Entnahme, obschon kein Betrieb mehr vorhanden ist<sup>77</sup>.

3. Komplexe Realisierungssachverhalte ergeben sich insbesondere bei *Umwandlungen und Verschmelzungen*<sup>78</sup>.

- a) Die bei der Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf einen anderen stattfindenden Realisierungsvorgänge gehören beiden Grundtypen an, der *Übertragungsgewinn* der schwindenden Kapitalgesellschaft dem Typ R<sub>2</sub> (Entstrickungsprinzip), der *Übernahmegewinn* der aufnehmenden Personengesellschaft dem Typ R<sub>1</sub> (tauschähnliche Umschichtung). Gleiches – R<sub>1</sub> – gilt für Übernahmegewinne, die auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge durch Konfusion von unterschiedlich bewerteten Forderungen und Verbindlichkeiten eintreten (§ 8 UmwStG). Folgerichtig gewährt das Gesetz hier die Bildung einer steuerfreien Rücklage.
- b) Die Realisierungsfrage stellt sich schließlich bei den *Gesellschaftern* einer schwindenden Kapitalgesellschaft.

75 BFH-Urteile vom 26. 3. 1969 I R 141/66, BFHE 95, 497, BStBl. II 1969, 485; vom 31. 3. 1977 IV R 111/76, BFHE 122, 139, BStBl. II 1977, 618, zur gewerbesteuerrechtlichen Relevanz der Abgrenzung. Siehe auch BFH-Urteil vom 15. 11. 1979 IV R 49/76, BFHE 129, 265, BStBl. II 1980, 150, Wegfall einer Rentenverpflichtung durch Tod des verpflichteten Praxisinhabers: laufender Gewinn.

76 Vgl. BFH-Urteil vom 25. 6. 1970 IV 350/64, BFHE 99, 479, BStBl. II 1970, 719.

77 BFH-Urteil VIII R 49/71 (Fußn. 38).

78 Zu der Streitfrage, wie der Vorgang der Umformung von Unternehmen steuerrechtlich zu beurteilen sei, siehe *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Einf., RdNrn. 2003 ff (zum UmwStG 1969). M. E. ist die Frage nicht einheitlich zu beantworten; teils sind es tauschähnliche, teils Entstrickungsvorgänge. Einen „arteigenen“ Charakter der Umwandlungsvorgänge vertritt *Luckey*, Gewinnrealisierung bei Unternehmungsumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, StuW 1979, 129, 134.

aa) Der im Zuge der *Umwandlung* ausscheidende Gesellschafter wird grundsätzlich in Geld abgefunden. Er realisiert, wenn die Anteile Betriebsvermögen oder wesentliche Beteiligungen nach § 17 EStG waren, insoweit einen *Gewinn* (R<sub>1</sub>). Anders, wenn der Gesellschafter statt einer Barabfindung eigene Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft erhält (§ 16 Abs. 3 UmwStG).

bb) Vor allem geht der im Zuge einer *Verschmelzung* stattfindende Umtausch von Anteilen *gewinnneutral* vor sich (§ 16 Abs. 1 UmwStG), wie früher schon die Rechtsprechung entschieden hatte<sup>79</sup>.

### C. Systematische und methodologische Schlußbetrachtung

Aus dem unter B. gewonnenen Überblick der Realisierungsformen schälen sich drei Problemkreise heraus, nämlich die Auslegung der R<sub>1</sub>-Tatbestände (I.) und der R<sub>2</sub>-Tatbestände (II.) sowie die Gewinnung von Rechtsgrundsätzen der Einschränkung von R<sub>1</sub>- und R<sub>2</sub>-Tatbeständen (III.).

#### I. Auslegung der R<sub>1</sub>-Tatbestände

##### 1. Dreiecksverhältnis von Steuerrecht, Handelsrecht und Betriebswirtschaftslehre

###### a) Realisationsprinzip oder periodengerechte Gewinnermittlung?

Lehre und Praxis der Gewinnverwirklichung bei Leistungen im Rahmen schwebender Geschäfte, vor allem bei langfristiger Fertigung leiden unter der Antinomie zweier Betrachtungsweisen, einerseits der strengeren juristischen, die sich am klassischen, mehr „statischen“ *Realisationsprinzip* ausrichtet, und andererseits einer stärker betriebswirtschaftlich orientierten, für welche der Gedanke einer *periodengerechten Gewinnermittlung* Vorrang besitzt<sup>80</sup>. Diese betriebswirtschaftlich beeinflusste Anschauung, in welcher die einstige dynamische Bilanzauffassung fortwirkt, gelangt in größerem Umfang als jene zu Aktivierungen und zu einem Gewinnausweis, für den weniger das handelsrechtliche Vor-

79 Tauschgutachten (Fußn. 31), Abschn. B IV 4; vgl. auch BFH-Urteil vom 28. 3. 1979 I R 194/78, BFHE 128, 499, BStBl. II 1979, 774.

80 *Albach*, aaO (Fußn. 17), 291, spricht von einem „Zusammenstoß betriebswirtschaftlicher Grundsätze mit spezifisch fiskalischen und juristischen Prinzipien“. Insbesondere führte die statische Grundkonzeption der Bilanz im Rechtssinne zu einer Abkehr von dem Gedanken der einheitlichen Behandlung des schwebenden Geschäfts. Vgl. *Döllerer*, JbFfSt 1979/80, 195. Instruktiv BFH-Urteil vom 5. 5. 1976 I R 121/74, BFHE 119, 59, BStBl. II 1976, 541, welches sich gegen Abweichungen vom Realisationsprinzip im bilanzrechtlichen Schrifttum wendet.

sichtsprinzip, als vielmehr bilanzpolitische Erwägungen bestimmend sind. Die Frontstellung, die sich hier auf tut, sieht das Handelsbilanzrecht mit dem Steuerbilanzrecht Seite an Seite. Die einschlägigen Entscheidungen des BFH enthalten im Kern handelsrechtliche Aussagen<sup>81</sup>.

### b) Verhältnis Handelsrecht – Steuerrecht

Bei dem nächsten kritischen Punkt, der Behandlung des *Tausches* von Anlagegütern, ist die Konstellation eine andere. Das strengere Steuerbilanzrecht sieht sich einer Koalition von Handelsrecht und Betriebswirtschaftslehre gegenüber. Beide bedenken das Tauschproblem mit einer Großzügigkeit, welche dem Steuerrecht nach der Gesetzeslage nicht gestattet ist.

## 2. Abgrenzungen in methodologischer Hinsicht

In früheren Entscheidungen des BFH wurde betont, daß die Frage der Gewinnrealisierung „wirtschaftlich“ beurteilt werden müsse und mitunter mußte diese Formulierung sogar im Sinne von „betriebswirtschaftlich“ verstanden werden<sup>82</sup>. Jene Aussagen waren in doppeltem Sinne mißverständlich. Sie bezogen sich nämlich nicht auf die R<sub>2</sub>-Tatbestände und im Rahmen der R<sub>1</sub>-Tatbestände trugen sie leicht zu einer Verwischung der Grenzen zwischen rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Bilanzbetrachtung bei. Seit der Abkehr der Rechtsprechung von der dynamischen Bilanzauffassung tritt diese Grenzlinie wieder schärfer hervor<sup>83</sup>.

## II. Auslegung der R<sub>2</sub>-Tatbestände

Auf dem Gebiete der Entstrickungstatbestände liegen die Dinge in dieser Beziehung einfacher. Hier haben wir es „nur“ mit *Steuerrecht* zu tun. Betriebswirtschaftliche und handelsrechtliche Erwägungen bleiben ausgeklammert. Um so heftiger ist die interne steuerrechtliche Kontroverse um die Tragweite des Ent-

81 Siehe *Beisse*, aaO (Fußn. 8), 637. Gegen die dort vertretene Abgrenzung der rechtlichen und der betriebswirtschaftlichen Bilanzbetrachtung. *D. Schneider*, Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 1980, 1225.

82 Vgl. RFH-Urteil vom 10. 4. 1940 VI 754/39, RStBl. 1940, 596; BFH-Urteile vom 18. 12. 1956 I 84/56 U, BFHE 64, 70, BStBl. III 1957, 27; vom 22. 9. 1959 I 51/59 U, BFHE 72, 1, BStBl. III 1961, 1; vom 2. 10. 1962 I 256/61 U, BFHE 75, 675, BStBl. III 1962, 513. Für betriebswirtschaftliche Beurteilung der Gewinnrealisierung *Hoffmann*, FR 1952, 300; *ders.*, DStZA 1963, 40, 42.

83 Siehe *Beisse* und *Schneider* (Fußn. 81).

strickungsprinzips<sup>84</sup>. Stichwort ist der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit steuerlicher Eingriffe. Ich möchte mich dazu auf drei Thesen beschränken:

1. Außer Frage steht die Geltung des Grundsatzes der *Tatbestandsmäßigkeit* der Besteuerung. Das hat der BFH immer wieder betont (siehe aber unten III. 3b)<sup>85</sup>.
2. Tatbestandsmäßigkeit bedeutet Maßgeblichkeit der *Auslegungsgrenze*, d. h. des möglichen Wortsinns, welcher indes der Auslegung einen größeren Spielraum gibt als der bloße Text. Gleichwohl bleiben Besteuerungslücken<sup>86</sup>.
3. Innerhalb des Auslegungsrahmens muß der *Systemgedanke* zum Tragen kommen, also das Prinzip des „inneren Systems“, welches der ganzen Gruppe der Entstrickungstatbestände zugrunde liegt. Dies führt zu einer teleologischen, funktionsspezifischen Auslegung der R<sub>2</sub>-Tatbestände.

## III. Einschränkungen der R<sub>1</sub>- und R<sub>2</sub>-Tatbestände

Beiden Tatbestandsgruppen gemeinsam ist die rein steuerrechtliche Frage, nach welchem Prinzip die Rechtsprechung den Realisierungszwang für bestimmte Vorgänge verneint oder einschränkt. Mit Recht fragt *Tipke* nach einer einheitlichen Konzeption der kasuistischen Rechtsprechung<sup>87</sup>.

### 1. Ausgangspunkt

Es ist zunächst vom rechtsstaatlichen Standpunkt problematisch, Eingriffstatbestände – zu denen die Realisierungstatbestände gehören – teleologisch auszuweiten. Unbedenklich aber ist es, sie zunächst – bis zur Grenze der Auslegung (oben II 2) – weit zu fassen und dann *teleologisch einzuschränken*<sup>88</sup>. Im großen und ganzen ist dies wohl der Leitgedanke der Rechtsprechung zu den unechten Realisierungen bei Tausch- und tauschähnlichen Vorgängen sowie bei der Entstrickung.

84 Siehe Fußn. 56.

85 Vgl. vor allem die BFH-Urteile vom 10. 2. 1972 I R 205/66, BFHE 105, 15, BStBl. II 1972, 455, und vom 16. 12. 1975 VIII R 3/74, BFHE 117, 563, BStBl. II 1976, 246.

86 Vgl. *Beisse*, Grenzen der Gesetzesauslegung im Steuerrecht, DStR 1975, 176. Eine Zusammenstellung von „Lücken“ im Gewinnverwirklichungssystem gibt *Tipke* in StbJb 1972/73, 515 f; siehe auch *Tipke*, Steuerrecht (Fußn. 2), 234.

87 *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 200; *ders.*, StuW 1980, 291.

88 Für teleologische Reduktion auch *Raupach*, JbFfSt 1973/74, 112, 123, und *Uelmer* (Fußn. 50), 139. Dies führt zu einem engen Betriebsbegriff und zur Anerkennung der Figur der „nichtgewinnrealisierenden Entnahme“.

## 2. Übermaßverbot

### a) Die Frage nach dem Prinzip

Welches *Prinzip* liegt nun den Verzichten auf sofortige Realisierung zugrunde? Sicherlich kann die Fortführung von Buchwerten und die Institution entsprechender steuerlicher Wahlrechte nicht allein auf wirtschaftliche Betrachtungsweise gegründet werden. Es ist keine Frage, daß die Realisierungstatbestände „wirtschaftlich“ und nicht formal oder formalistisch aufzufassen sind. Damit ist aber nur eine juristische Methode oder Denkweise bezeichnet, noch kein substantielles Prinzip. Ein solches Prinzip wird man indes im *Übermaßverbot* erblicken können.

Dieses sich aus Verfassungsgrundsätzen ergebende Prinzip der *Verhältnismäßigkeit* von Mittel und Zweck bindet den Gesetzgeber und den Rechtsanwender<sup>89</sup>. Es spricht einiges dafür, daß schon der Methode der zweckgerichteten (teleologischen) Rechtsfindung eine Bindung im Sinne der Verhältnismäßigkeit von Mittel und Zweck innewohnt. Im Übermaßverbot ist sodann vor allem der Grundsatz der *Erforderlichkeit* enthalten<sup>90</sup>. Auch er dürfte nicht nur den Gesetzgeber, den Ordnungsgeber und den Rechtsanwender binden, welcher Ermessen zu betätigen hat, sondern auch die zur Interpretation und Rechtsfortbildung berufene Judikatur. Das bedeutet, daß auch bei der Konkretisierung steuerrechtlicher Eingriffstatbestände der Eingriff nicht weitergetrieben werden darf, als der Gesetzeszweck erfordert. Auf Gewinnrealisierungstatbestände angewendet folgt hieraus, daß die Realisation zwar bejaht werden muß, wo das Gesetz sie zwecknotwendig fordert – so bei Veräußerung, Entnahme, Betriebsaufgabe –, daß sie jedoch aufgeschoben bleiben kann oder muß, wo die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven bei demselben Steuersubjekt oder bei dessen Rechtsnachfolger sichergestellt ist und wo eine gleichwohl geforderte Realisierung so widersinnig wäre, daß der Gesetzgeber sie – besonders im Hinblick auf das Übermaßverbot – nicht gewollt haben kann. Dann sind auch Durchbrechungen des Subjektsteuerprinzips geboten.

Bei der Gewinnung solcher Rechtsgrundsätze im einzelnen ist auch die (Rechts-) *Analogie* zu vorhandenen gesetzlichen Milderungen von Realisationsvorschriften bedeutsam<sup>91</sup>. Denn all diesen gesetzlichen Einschränkungen des

89 Näheres *Lerche*, *Übermaß* und Verfassungsrecht, Köln usw. 1961, der im Übermaßverbot eine Rechtsquelle sieht (315).

90 Nach *Lerche*, aaO (Fußn. 89), 19 ff, bildet das „Übermaßverbot“ den Oberbegriff für die Grundsätze der „Verhältnismäßigkeit“ und der „Erforderlichkeit“. Siehe auch *Weber-Fas*, *Allgemeines Steuerrecht*, Tübingen 1979, 44 f. *Larenz*, aaO (Fußn. 14), 465 spricht (nur) dem Grundsatz der Erforderlichkeit Rechtssatzcharakter zu.

91 Siehe z. B. die in Fußn. 70 angeführten Entscheidungen; ferner das Urteil I R 17/74 (Fußn. 33), welches unausgesprochen eine Analogie zu § 24 UmwStG 1969 gezogen hat.

Realisierungszwangs liegen Erwägungen zugrunde, die auf allgemeine Rechtsgedanken schließen lassen.

### b) Methode. Insbesondere die „zweischneidige Lückenfüllung“

Die technischen Mittel, deren sich Rechtsprechung und Verwaltungspraxis hierzu seit langem bedienen, sind bisher ebenfalls noch nicht grundsätzlich untersucht worden. Eine solche Analyse wäre lohnend. Sie würde zeigen, in welchem Umfang die Praxis – in kasuistischer Weise und ohne methodische Reflexionen – ein eigenartiges Instrument der Ausfüllung offener und verdeckter Regelungslücken entwickelt hat. Ich bezeichne es als „zweischneidige Lückenfüllung“<sup>92</sup>.

#### aa) Ausfüllung offener Lücken

Der hier entwickelte Gedanke ist vom BFH zum ersten Mal im Zusammenhang mit Gewinnkorrekturen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ausdrücklich erwähnt worden<sup>93</sup>. Die nach ständiger, vom BFH gebilligter Praxis vorzunehmenden Zu- und Abschläge können sich per saldo ebenso zugunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Grundsätze sind also „zweischneidig“. In abstracto heben sie sich in ihrer Wirkung gegenseitig auf, verschärfen das Gesetz mithin nicht.

#### bb) Ausfüllung verdeckter Lücken<sup>94</sup>

Ihr erster Schritt ist die teleologische Reduktion tatbestandlicher Kernbegriffe wie Veräußerung, Entnahme oder Betriebsaufgabe, womit der Zwang zur sofortigen Realisierung verneint wird. Der entscheidende zweite Schritt ist dann die Ausfüllung der erkannten Lücke durch Grundsätze, die eine *spätere Besteuerung* der stillen Reserven bewirken, und zwar in einer u. U. verschärfenden Weise, indem auch die später entstehenden stillen Reserven in den Steuernexus einbezogen werden, wie z. B. bei der Betriebsverpachtung, oder, wie bestimmte Einbringungsvorgänge zeigen, wo die stillen Reserven sich sogar verdoppeln, indem sie in der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt werden und zugleich in der Hand der Gesellschafter in Gestalt der sog. einbringungsgeborenen Anteile entstehen. Die Rechtswohlthat von heute kann steuerliche Nachteile morgen

92 *Beisse*, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG*, Inf. 1977, 433, 436. Siehe auch Anm. zu BFH-Urteil vom 28. 5. 1968 IV R 202/67 (BFHE 92, 555, BStBl. II 1968, 650) in HFR 1968, 573. Neuestens *Beisse*, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung*, StuW 1981, 1, 9 f.

93 BFH-Urteil IV R 202/67 (Fußn. 92).

94 Die Rechtsprechung des BFH folgt im wesentlichen *Larenz*, aaO (Fußn. 14), 377 ff, und zwar seit BFH-Urteil vom 21. 2. 1964 IV 26/62 S, BFHE 78, 490, BStBl. III 1964, 188.

im Gefolge haben. Wegen dieser Zweischneidigkeit – hier im zeitlichen Ablauf – hat die Rechtsprechung in all diesen Fällen Realisierungswahlrechte gewährt.

Auf diese Weise ist durch eine jahrzehntelange Judikatur stillschweigend der klassische Grundsatz der *Tatbestandsmäßigkeit* der Besteuerung *modifiziert* worden, wobei die steuerliche Gerechtigkeit offensichtlich keinen Schaden genommen hat.

### 3. Zurücknahme der Einschränkungen

Rein *steuerrechtliche* Grundsätze sind schließlich maßgebend für die Beurteilung der Frage, unter welchen Voraussetzungen die beschriebenen Einschränkungen des Realisierungszwangs zurückgenommen werden müssen, mit der Folge, daß – in Rückkehr zur Regel – die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Die *Regelbesteuerung* greift ein, wenn die Rechtfertigung für den Ausnahmetatbestand – die Sicherstellung der steuerlichen Erfassung der stillen Reserven – von vornherein nicht gegeben ist oder später wegfällt. Beispiele bilden die Einbringung einer Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern in eine Kapitalgesellschaft oder das Ausscheiden des Inhabers einbringungsgeborener Anteile aus der unbeschränkten Steuerpflicht<sup>95</sup>. Im letzten Fall wird die aufgeschobene Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus dem Einbringungsvorgang nachgeholt (R<sub>1</sub>). Entsprechendes muß bei R<sub>2</sub>-Tatbeständen gelten. So wird Gewinnrealisierung wegen Betriebsaufgabe anzunehmen sein, wenn ein Betrieb unentgeltlich übertragen und gleichzeitig in einen DBA-Staat verlegt wird (§ 16 Abs. 3 EStG, nicht § 7 Abs. 1 EStDV).

### D. Zusammenfassung

Die Tatbestände der Gewinn- und Verlustrealisierung sind geprägt durch die *dreischichtige Normenstruktur* des Steuerbilanzrechts<sup>96</sup>. Dessen Vorschriften rühren teils aus Handelsrecht, teils bilden sie eine Gemengelage aus Handels- und Steuerrecht, teils sind sie rein steuerrechtlicher Art. Die R<sub>1</sub>-Tatbestände gehören den beiden ersten Schichten an, die R<sub>2</sub>-Tatbestände nur der dritten Schicht. Dementsprechend hat es die steuerrechtliche Realisierungslehre mit *drei Problembereichen* zu tun, nämlich mit einem primär handelsrechtlichen, der enge Verknüpfungen mit der Betriebswirtschaftslehre aufweist, mit einem mehr steuerrechtlich orientierten, der vor allem Bewertungsfragen betrifft (Stichwort Tausch) und schließlich mit einem rein steuerrechtlichen Bereich, zu welchem die gesamte Entstrickungsproblematik und außerdem die Grundsätze

<sup>95</sup> Siehe oben Fußn. 45, 74.

<sup>96</sup> Dazu Beisse, aaO (Fußn. 8), 637.

der Einschränkung des Realisierungszwanges bei beiden Tatbestandsgruppen gehören.

Weiterer Klärung bedarf auf dem Felde der R<sub>1</sub>-Tatbestände das Verhältnis zur *betriebswirtschaftlichen Bilanzbetrachtung*. Das zeigt der Stand der Erörterungen im Schrifttum. Eine verstärkte interdisziplinäre Zusammenarbeit ist um so mehr wünschenswert, als der Betriebswirtschaftslehre seit jeher eine besondere Förderung unseres Gegenstandes zu danken ist.

**Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände  
und Prinzipien  
im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs  
nach § 4 Abs. 1 EStG**

Wissenschaftlicher Assistent Dr. Joachim Lang, Köln

*Inhaltsübersicht*

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>A. Problemstellung: Gleichmäßige und wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</p> <p>B. Rechtsgrundlagen und Grundtatbestände der einkommensteuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrealisierung</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Zwecke und Wesenselemente des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Ausfüllung des allgemeinen Gewinnbegriffs durch die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Die Abgrenzung des Reinvermögenszugangs zur betriebsfremden Sphäre</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Zur Durchbrechung des Konzepts, nur den realisierten Reinvermögenszugang zu besteuern</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Der richterrechtliche „finale“ Entnahmebegriff</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Teleologische Reduktion der Entnahmebewertung</p> <p>C. Die Prinzipien einer gleichmäßigen und wirtschaftlich maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Systemtragende Prinzipien einer gleichmäßigen und wirtschaftlich</p> | <p>maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</p> <p>1. Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab des Gleichheitssatzes</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Der Grundsatz der Bilanzwahrheit und das Prinzip des „true and fair view“ (Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie)</p> <p>2. Wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Eigentumsgarantie und rechtsstaatliches Übermaßverbot</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Der Grundsatz der Vorsicht</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Entscheidungsspielräume wirtschaftlicher Vorsicht (sog. Bilanzierungswahlrechte)</p> <p>II. Konkretisierungen einer gleichmäßigen und wirtschaftlich maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Bilanzierung der Wirtschaftsgüter im Anschaffungs- oder Herstellungsprozeß</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

2. Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Umsatzprozeß
  - a) Gewinnverwirklichung durch Umsätzeakte mit Nennwertausweis (Verkauf und Leistungen, die mit Geld vergütet werden)
  - b) Gewinnrealisierung durch Umsätzeakte ohne Nennwertausweis (Tausch und Leistungen, die mit Sachgütern vergütet werden)
3. Aufschub der Gewinnrealisierung nach dem Gesetzeszweck, daß nur die erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern sind
  - a) Planmäßige Umstrukturierung von Betriebsvermö-

- gen: Tausch wirtschaftlich identischer Wirtschaftsgüter; Realteilung
- b) Nicht planmäßige Eingriffe in das Betriebsvermögen: Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschnitt 35 dEStR; § 12 Abs. 1 letzter Satz öEStG)
- c) Rücklage für Ersatzbeschaffung bei planmäßigen Umstrukturierungen des Betriebsvermögens (§ 6 b dEStG; § 12 öEStG)
4. Aufschub der Gewinnrealisierung in den Fällen einer Entnahme oder Betriebsaufgabe

#### D. Schlußbemerkung

### A. Problemstellung: Gleichmäßige und wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Es ist allgemein anerkannt, daß die Einkommensteuer dem Postulat der Steuererechtigkeit zu dienen hat, jeden Bürger nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten.<sup>1</sup> Der systemtragende Ausgangspunkt für eine gerechte Gewinn- und Verlustrealisierung ist demnach das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit stellt an die steuerrechtliche Gewinn- und Verlustrealisierung zwei grundsätzliche Anforderungen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bezieht sich *erstens* auf die *persönliche* wirtschaftliche

1 So die aml. Begr. zum EStRG 1974, BT-Drucks. 7/1470, 211/212: „In der Einkommensteuer läßt sich wie kaum in einer anderen Steuer das Prinzip der Steuergerechtigkeit verwirklichen, jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten.“ Insbes. BVerfG vom 24. 6. 1958, BVerfGE 8, 51, 68/69; BVerfG vom 14. 4. 1959, BVerfGE 9, 237, 243; BVerfG vom 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 290, 297; BVerfG vom 23. 11. 1976, BVerfGE 43, 108, 120; BVerfG vom 11. 10. 1977, BVerfGE 47, 1, 29; *Wissenschaftlicher Beirat beim BdF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, in: Schriftenreihe des BdF, Heft 9, 13/14; Gutachten der *Steuerreformkommission* 1971, in: Schriftenreihe des BdF, Heft 17, Tz. I 39; Tz. IV 54. Aus dem Schrifttum insbes. *Bredt*, Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preußen und im Reiche, Leipzig 1912, 91 ff, 118 ff; *Friauf*, StuW 1973, 97 (107 ff) (Bedeutung der objektiven

Leistungsfähigkeit; demnach verlangt es, daß die Einkünfte individuell, für die einzelne Person zu ermitteln sind (sog. *Subjektsteuerprinzip*).<sup>2</sup> Die zweite grundsätzliche Anforderung enthält das sog. *Totalitätsprinzip*.<sup>3</sup> Dieser Grundsatz soll eine gleichmäßige Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleisten, indem *alle* Gewinne und Verluste in dem zu versteuernden Einkommen *vollständig* erfaßt werden.

Die Grund- und Hauptprobleme der steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrealisierung sind indessen dadurch gekennzeichnet, daß die grundsätzlichen Wertungen des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht durchweg eingehalten werden. Gesetzgeber, Verordnungsgeber und Rechtsprechung nehmen vor allem Verstöße gegen das Subjektsteuerprinzip bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 7 Abs. 1 EStDV), bei Umwandlung, Verschmelzung und Aufteilung von Unternehmen in Kauf. Der Aufschub der Gewinnrealisierung, einschließlich der Übertragung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt, wird rechtstechnisch durch die *Fortführung*

und subjektiven Leistungsfähigkeit); *Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Gleichheit vor dem Gesetz, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1930, 441; *Kruse*, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl. 1973, 44; *ders.*, Grundfragen der Liebhaberei, StuW 1980, 226, 231 (Erfordernis der Gleichheit und Steuergerechtigkeit, jedoch habe das Leistungsfähigkeitsprinzip „eher ideologische als rechtliche Funktionen“); *Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, Prinzipien der Steuerverteilung unter staatsphilosophischem Aspekt, 1972, 83 ff (Das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Steuerverteilungsprinzip im Sozialen Rechtsstaat); *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, 1109; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, 1980, 155 ff. Am eindringlichsten *Haller*, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 2. Aufl. 1971, 14 ff; *ders.*, Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip, Finanzarchiv, N. F., Bd. 31 (1972/73), 461 ff; *Tipke*, StuW 1971, 1, 7 ff; *ders.*, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 7. Aufl. 1979, 25 ff (systemtragendes Gerechtigkeitsprinzip der Steuerrechtsordnung); 39 ff, 41 ff (Leistungsfähigkeitsprinzip als tertium comparationis des Gleichheitssatzes); 42 (Prinzip der Steuerbemessung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).

2 *Beisse*, oben 14.

3 *Tipke*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 135: „Eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird freilich nur dann erreicht, wenn *alle* natürlichen Personen ihr *gesamtes* disponibles Einkommen versteuern müssen (Totalitätsprinzip)“; *ders.*, StuW 1971, 1, 7 (Universalitätsprinzip); *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, 33. *G. von Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv, 13. Jg. (1896), 1, 7: „Daher sehen wir in dem Einkommen die Wägung der ganzen wirtschaftlichen Schwere, die Messung der totalen wirtschaftlichen Kraft der Persönlichkeit . . . Das Einkommen stellt sich bei konsequenter Festhaltung des Begriffs als *Zugang von Reinvermögen* in einer Wirtschaft während einer gegebenen Periode dar . . .“

von Buchwerten oder im Falle des Verkaufs von Wirtschaftsgütern durch eine Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschnitt 35 dEStR; § 6 b dEStG; § 12 öEStG) gelöst. Dieser Aufschub der Gewinnrealisierung ist sowohl unter dem Aspekt der rechtsstaatlichen Rechtsgrundlagen als auch unter dem Aspekt einer Modifikation des Leistungsfähigkeitsprinzips kritisch zu würdigen. Im Falle des § 7 Abs. 1 EStDV ist zweifelhaft, ob die Fortführung der Buchwerte aus dem im Einkommensteuergesetz verankerten Gewinnbegriff abgedeckt werden kann. Die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 b EStG deckt nur die Durchführung des einkommensteuergesetzlichen Gewinnbegriffs, nicht hingegen eine steuerrechtliche Subvention.<sup>4</sup> Die Fortführung der Buchwerte nach den Grundsätzen des BFH-Tauschgutachtens vom 16. 12. 1958<sup>5</sup> und die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach Abschnitt 35 dEStR qualifiziert der BFH<sup>6</sup> als Gewohnheitsrecht. Diese Begründung der Rechtmäßigkeit ist mit dem Einwand von Tipke<sup>7</sup> belastet, das Gewohnheitsrecht könne nur durch eine anfangs ungesetzliche Rechtsprechung entstanden sein.

Die Frage nach der Rechtsgrundlage ist untrennbar verknüpft mit der Ermittlung der Prinzipien und Normzwecke, die den steuergesetzlichen Gewinnbegriff beherrschen. Sie liefern die Orientierungsmaßstäbe für die Interpretation des Gesetzes<sup>8</sup> und für die Beantwortung der Frage, ob der Verordnungsgeber mit § 7 Abs. 1 EStDV die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 b EStG überschritten hat. Auch die teleologische Reduktion einer Gewinnermittlungsvorschrift setzt ein „telos“ des Gesetzes, d. h. einen Normzweck voraus, auf den die Reduktion des Rechtssatzes gestützt werden kann.<sup>9</sup>

Die Judikatur zum Aufschub der Gewinnrealisierung ist von dem Anliegen geprägt, die Gewinnbesteuerung wirtschaftlich vernünftig anzusetzen, und zwar

4 Nach der von Tipke (oben 10 f) vertretenen Auffassung, § 7 Abs. 1 EStDV sei als Subventionsvorschrift zu verstehen, hat der Verordnungsgeber die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 b dEStG überschritten. § 6 Nr. 9 öEStG entspricht § 7 Abs. 1 und 2 dEStDV.

5 BStBl. III 1959, 30.

6 Insbes. BFH vom 29. 3. 1979, BStBl. II 1979, 412, 414 (mit zahlr. Nachw.); BFH vom 15. 5. 1975, BStBl. II 1975, 692, 695.

7 Oben 8.

8 So lehrt Tipke, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 85: „Da die Begriffe ihre inhaltliche Bestimmtheit nur vom Gesetzeszweck her erhalten können, kein Rechtssatz um seiner selbst willen erlassen wird, ist eine Auslegung, die nicht nach dem Zweck des Gesetzes fragt, immer unvollkommen. Daher empfiehlt es sich, damit zu beginnen (zur Ermittlung des Sinns der Gesetzesworte), den Zweck des Gesetzes zu eruieren.“

9 Dazu Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl. 1979, 377 ff; Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem, 1964, 88 f, 151 ff, 189 ff.

in dem Sinne, daß die wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen schonend behandelt wird.<sup>10</sup> Der Steuerpflichtige soll nicht von wirtschaftlich unangemessenen Folgen einer Aufdeckung stiller Reserven getroffen sein. In der Generaltendenz durchsetzt diese Rechtsprechung die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mit dem Element einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung.

Das richterliche Werturteil, das Judiz, das aus der Fallanschauung gewonnen wird, trägt zur rechtlichen Grundsatzbildung unbestreitbar wesentlich bei.<sup>11</sup> Gleichwohl ist auch allgemein anerkannt, daß der Richter Prinzipien und Vernunftgründe nicht freirechtlich schöpfen darf.<sup>12</sup> Der Richter ist rechtsstaatlich (Art. 20 Abs. 3 GG) an das Gesetz gebunden. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§§ 3 Abs. 1 Satz 1; 38 AO) konkretisiert die rechtsstaatlichen Grenzen des Richterrechts. Innerhalb dieser Grenzen hat der Richter sein Werturteil aus einem im Steuergesetz verankerten Wertmaßstab zu gewinnen. Die problematischen Realisationsfälle zeichnen sich aber häufig gerade dadurch aus, daß der Gesetzgeber die Frage nach dem konkret eingreifenden

10 BFH vom 23. 4. 1971, BStBl. II 1971, 686, 687, qualifizierte § 7 Abs. 1 EStDV als eine „wirtschaftlich vernünftige Regelung“, die mit den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes zu vereinbaren sei. Das Grundsatzurteil des BFH zur Realteilung vom 10. 2. 1972, BStBl. II 1972, 419, 420/421, bekennt offen: „Die Pflicht zur Gewinnrealisierung läßt sich nicht immer nach streng logischen Gesichtspunkten entscheiden. Wirtschaftliche Überlegungen und der Grundsatz, daß in erster Linie der endgültige Entzug der stillen Reserven einer späteren steuerlichen Erfassung vermieden werden muß, bei Wahrung dieses Erfordernisses aber wirtschaftlich sinnvolle Vorgänge im Rahmen des Möglichen steuerlich nicht erschwert werden sollen, stehen im Vordergrund.“ RFH vom 2. 4. 1930, RStBl. 1930, 313, ließ erstmals die Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschnitt 35 EStR) zu, als er über den Totalverlust einer Mühle samt Gebäude und Maschinen durch Brand zu befinden hatte. Der a. o. Ertrag der Brandentschädigung lag, so wesentlich über den Buchwerten des Mühlenunternehmens, daß die Versteuerung des buchmäßigen Brandentschädigungsgewinns den Wiederaufbau des Mühlenunternehmens vereitelt hätte.

11 Es geht um die u. a. von Esser, Grundsatz und Norm (in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts), 3. Aufl. 1974, 164 ff, herausgearbeitete „topische Entdeckung“ des Prinzips am Problem, am Einzelfall, allerdings um die Entdeckung eines Prinzips, das der Richter aus dem Gesetz abgeleitet wissen will. Diese Grundposition verdeutlicht insbes. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz (entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts), 1969, 141 ff, 149 ff, in seiner Kritik der Topik: Die Prämissen der Rechtsanwendung seien nicht aus dem „common sense“, sondern ausschließlich aus dem geltenden Recht zu legitimieren (159).

12 Instruktiv insbes. der Methodenstreit zwischen Larenz, aaO (Fußn. 9), 144 ff, 483 ff, und Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung (entwickelt am Problem der Verfassungsverinterpretation), 2. Aufl. 1976, 47 ff, 157 ff (Rechtsvernunft und juristische Interpretation), 164 ff, 177 ff, 182 ff, in bezug auf die „vernunftrechtliche Argumentation“. Kriele (aaO, 319) verwarft sich gegen das Mißverständnis, „freirechtlich“ interpretiert zu werden.

Wertmaßstab unbeantwortet läßt. Demzufolge wird der Aufschub der Gewinnrealisierung mit *allgemeinen* Prinzipien erklärt, die dem Einkommensteuersystem immanent sein sollen. Dieser Lösungsansatz veranlaßt zu der Untersuchung, ob der steuergesetzliche Gewinnbegriff tatsächlich jene Grundwertungen enthält, welche die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in die Richtung einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung modifizieren. Dabei sind auch Prinzipien denkbar, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere dem Subjektsteuerprinzip *sachgerecht* entgegenwirken<sup>13</sup>, weil die strikte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit das Vermögen des Steuerpflichtigen im Übermaß belastet.

## B. Rechtsgrundlagen und Grundtatbestände der einkommensteuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrealisierung

### I. Zwecke und Wesenselemente des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 Satz 1 dEStG (§ 4 Abs. 1 Satz 1 öEStG)

Die Ausgangsnorm der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ist die *allgemeine Legaldefinition* des Gewinns in § 4 Abs. 1 Satz 1 dEStG/öEStG. Mit dieser Vorschrift wird der Gesetzesabschnitt „Gewinn“ eingeleitet, der begrifflich an die in § 2 Abs. 2 dEStG (§ 2 Abs. 4 öEStG) niedergelegte *dualistische Einkünfteermittlung*<sup>14</sup> anknüpft: Die *Gewinneinkünfte*, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit werden in § 2 Abs. 2 Nr. 1 dEStG (§ 2 Abs. 4 Nr. 1 öEStG) mit dem Begriff Gewinn und der Verweisung auf die §§ 4 bis 7 f dEStG<sup>15</sup> (§§ 4 bis 14 öEStG), die *Überschusseinkünfte* mit dem Begriff „Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten“ und der Verweisung auf die §§ 8 bis 9 a EStG (§§ 15 und 16 öEStG) *quantifiziert*. Daß die sog. Gewinneinkünfte auch Verlusteinkünfte sein können, ergibt sich nach Auffassung des Gesetzgebers<sup>16</sup> aus dem Begriff

13 Im Anschluß an *Canaris* (Fußn. 11, 115) stellt die Einschränkung eines Prinzips durch ein anderes „gegenläufiges“ Prinzip keinen Systembruch dar. Systemwidrig ist die *prinzipienlose* Einschränkung, die in die Wertaussagen des Leistungsfähigkeitsprinzips beliebig oder willkürlich einbricht. Vgl. *Tipke*, oben 4 f (Leistungsfähigkeitsprinzip/Verhältnismäßigkeitsprinzip).

14 Krit. dazu insbes. *Tipke*, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, Entstehung, Motivation und Berechtigung, in: Festschrift für *H. Paulick*, 1973, 391 ff, 397 ff; *ders.*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 425 ff, 428 f.

15 Das bis dahin falsche Klammerzitat „(§§ 4 bis 7 e)“ in § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG wurde durch StÄndG vom 18. 8. 1980 (BGBl. I 1537) berichtigt.

16 Aml. Begr. zum EStRG 1974, BT-Drucks. 7/1470, 238: „Die Summe der Einkünfte umfaßt sowohl die Addition von positiven Ergebnissen der einzelnen Einkunftsquel-

„Summe der Einkünfte“ in § 2 Abs. 3 EStG, der als die Addition positiver und negativer Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten zu verstehen ist.

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG definiert den Gewinn oder Verlust als den *Unterschiedsbetrag* zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, *vermehrt* um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Dieser *allgemeine steuergesetzliche Gewinnbegriff* ist nicht nur für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich. Er wirkt als *grundsätzlicher steuergesetzlicher Gewinnbegriff* expressis verbis (§ 5 Abs. 1 Satz 1 dEStG; § 5 Abs. 1 Satz 1 öEStG) auch auf den speziellen Betriebsvermögensvergleich für Gewerbetreibende nach § 5 EStG ein. Der grundsätzliche Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt im weiteren der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zugrunde. Diese hat im Gesamtergebnis aller Ermittlungsperioden eines Betriebs mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übereinzustimmen.<sup>17</sup> Der Vereinfachungszweck des § 4 Abs. 3 EStG läßt nur Gewinn- oder Verlustverschiebungen zwischen den einzelnen Perioden zu. Der allgemeine und grundsätzliche steuergesetzliche Gewinnbegriff

len als auch das Ergebnis des innerhalb einer Einkunftsart oder zwischen verschiedenen Einkunftsarten vorzunehmenden Verlustausgleichs.“ Der Verlustausgleich ist in § 2 Abs. 2 öEStG positivrechtlich verankert. § 2 Abs. 2 öEStG entspricht § 2 Abs. 2 Satz 1 dEStG i. d. F. vom 15. 8. 1974 (BGBl. I 1993), d. i. die Fassung vor dem EStRG 1974.

17 BFH vom 17. 5. 1960, BStBl. III 1960, 306; BFH vom 23. 11. 1961, BStBl. III 1962, 199; BFH vom 3. 7. 1968, BStBl. II 1968, 736; BFH vom 2. 9. 1971, BStBl. II 1972, 334; BFH vom 31. 8. 1972, BStBl. II 1973, 51; BFH vom 6. 12. 1972, BStBl. II 1973, 293; zuletzt grundsätzlich BFH vom 16. 1. 1975, BStBl. II 1975, 526, 528 (linke Spalte): „§ 4 Abs. 3 EStG schafft keinen neuen und selbständigen Gewinnbegriff, sondern nur eine vereinfachte Technik der Gewinnermittlung.“ S. im weiteren *Segebrecht*, Die Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 4. Aufl., 1977, 19 ff, 20 (Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit); *Kalb-Arnold*, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – Ihre Darstellung und Problematik beim Übergang zum und vom Vermögensvergleich, Diss. rer. pol. Würzburg 1969, 20 ff, 25 ff. – Nach § 4 Abs. 3 öEStG kann als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs in der Regel nicht wesentlich von dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs abweicht. Diese Vorschrift entspricht § 4 Abs. 2 Satz 1 dEStG 1934 ff, abgeschafft durch das Steuerneueordnungsgesetz vom 16. 12. 1954, BGBl. I 575. *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I (ESt, KSt, GewSt, USt), Wien 1978, 47: „Unter dem Gesichtspunkt der Gesamtgewinnbesteuerung eines Unternehmens führt die Einnahmen-Ausgabenrechnung zum selben Ergebnis wie der Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, es kommt bloß zur Gewinnverschiebung zwischen den einzelnen Perioden.“

in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG weist *zwei Wesenselemente* auf, die für die steuerrechtliche Gewinn- und Verlustrealisierung von grundlegender Bedeutung sind:

a) Die Definition eines Unterschiedsbetrags zweier Schlußbilanzvermögen (*erster Halbsatz* des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) erfaßt zunächst alle Vermögensmehrungen und -minderungen innerhalb einer Periode, definiert als das Wirtschaftsjahr.<sup>18</sup> Diese vollständige Erfassung des periodischen Reinvermögenszugangs stellt das *erste Wesenselement* des allgemeinen Gewinnbegriffs dar, das damit das Totalitätsprinzip im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie verwirklicht. Dadurch unterscheiden sich die Gewinneinkünfte grundsätzlich von den Überschusseinkünften. Während der allgemeine Gewinnbegriff sämtliche Einkünfte aus der Veräußerung von Betriebsvermögen erfaßt, unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung von Privatvermögen nur zum Teil der Einkommensteuer, nämlich nach Maßgabe der §§ 17; 22 Nr. 2; 23 dEStG; 29 Nr. 2; 30; 31 öEStG.

18 Der Gewinnermittlungszeitraum des Wirtschaftsjahrs ist nach dem in § 2 Abs. 7 dEStG normierten *Jahressteuerprinzip* grundsätzlich das Kalenderjahr. Dieser Grundsatz gilt insbes. für Einkünfte aus *selbständiger Arbeit*, da § 4 a dEStG nur für Land- und Forstwirte sowie für Gewerbetreibende vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre zuläßt. Für Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist das Verhältnis des Gewinnermittlungszeitraums „Wirtschaftsjahr“ in der Grundsatznorm des § 4 Abs. 1 Satz 1 dEStG zur zeitlichen Abgrenzung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage in § 2 Abs. 7 dEStG unklar geregelt, insbes. wenn im Falle des Wechsels der Einkommensteuerpflicht der Zeitraum der jeweiligen Einkommensteuerpflicht an die Stelle des Kalenderjahrs tritt (§ 2 Abs. 7 Satz 3 dEStG). De lege lata erscheint die Lösung aus § 4 Abs. 1 Satz 1 dEStG i. V. m. § 2 Abs. 7 Satz 3 dEStG richtig, den Zeitraum der jeweiligen Einkommensteuerpflicht als Zeitraum i. S. d. § 4 Abs. 1 zu bestimmen. Dadurch wird das Kalenderjahr bei einmaligem Wechsel der Einkommensteuerpflicht in zwei Gewinnermittlungszeiträume – (Rumpf)wirtschaftsjahre i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 dEStG – aufgeteilt. De lege ferenda müßte § 4 a dEStG das Verhältnis des Gewinnermittlungszeitraums „Wirtschaftsjahr“ zu den Zeiträumen in § 2 Abs. 7 grundsätzlich und vollständig regeln. § 4 a Abs. 1 Satz 1 EStG verleitet zu dem nicht mit § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu vereinbarenden Umkehrschluß, Selbständige ermittelten den Gewinn nicht nach dem Wirtschaftsjahr. Auch die §§ 6, 8 b, 8 c dEStDV sind in einer Durchführungsvorschrift fehlplaziert. Sie gehören in § 4 a dEStG. Grundsätzlich richtig § 9 EStG im Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, 19/20. Klarer als die geltende deutsche Rechtslage auch § 2 Abs. 5 öEStG. Allerdings empfiehlt sich hier de lege ferenda, § 2 Abs. 5 öEStG als Gewinnermittlungsvorschrift hinter § 4 öEStG zu plazieren. Die Grundsatznorm des § 2 Abs. 5 Satz 3 öEStG („Das Wirtschaftsjahr umfaßt einen Zeitraum von zwölf Monaten“) wäre im Hinblick auf das in § 2 Abs. 1 öEStG verankerte Jahressteuerprinzip an den Anfang der Vorschrift zu den Gewinnermittlungszeiträumen zu stellen.

b) Das *zweite Wesenselement* des allgemeinen Gewinnbegriffs begrenzt die Definition des periodischen Reinvermögenszugangs auf den Gewinn oder Verlust, der in einem *Betrieb erwirtschaftet* worden ist. Dies geschieht rechtstechnisch durch die Korrektur um den Wert der Entnahmen und der Einlagen (*zweiter Halbsatz* des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). *Einlagen* sind alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs *zugeführt* hat (§ 4 Abs. 1 Satz 5 dEStG; § 4 Abs. 1 Satz 3 öEStG). Das Wesen der Einlage als einer „Wertzuführen zu betrieblichen Zwecken“<sup>19</sup> liegt in einem *Investitionsakt*, der die vermögensmäßige *Voraussetzung* für eine erwirtschaftende Betätigung schafft. Der Gesetzeszweck der Korrektur um den Wert der Einlagen besteht darin, die nicht erwirtschafteten Vermögenszuflüsse aus dem erwirtschafteten Gewinn oder Verlust herauszurechnen.<sup>20</sup>

*Entnahmen* sind alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahrs entommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 dEStG/öEStG). Durch die Hinzurechnung der Entnahmen werden die Vorgänge der Gewinnabschöpfung oder Gewinnverwendung rechnerisch rückgängig gemacht, *neutralisiert*. Die Bewertung der Entnahme zum *Teilwert* (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 dEStG; § 6 Nr. 4 öEStG) erfaßt zudem den nicht *realisierten* Wertzuwachs im Betriebsvermögen. Diese über die Neutralisation der Gewinnverwendung hinausreichende Bedeutung der Entnahme wirft die grundsätzliche Frage auf, ob die Wertzuwachsbesteuerung durch die Hinzurechnung von Entnahmen auf einem *allgemeinen* Prinzip des Einkommensbegriffs beruht, im Anschluß an *Tipke*<sup>21</sup> sozusagen auf den „richtigen“ einkommensteuerrechtlichen Einkommensbegriff zurückgreift, oder aber lediglich die *Ausnahme* von dem Grundsatz bildet, daß der Einkommensteuer nur der realisierte Reinvermögenszugang unterworfen ist.

Auf diese grundsätzliche Streitfrage gibt die Reinvermögenszugangstheorie keine Antwort, denn die Reinvermögenszugangstheorie differenziert nicht danach, ob Reinvermögen realisiert, erwirtschaftet, ob Betriebsvermögen oder Privatvermögen zugegangen ist. *Schanz* trat zwar an einigen Stellen seiner grundlegenden Abhandlung zur Reinvermögenszugangstheorie im Jahre 1896<sup>22</sup>

19 *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 18. Aufl. (Loseblatt), § 4 EStG, Anm. 41 a.

20 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. 1979, 145: „Der auf Einlagen beruhende Wertzuwachs ist nicht im Unternehmen erwirtschaftet, der Gewinn wird durch Einlagen also nicht berührt.“

21 Oben 4.

22 Zit. in Fußn. 3. Im weiteren *G. von Schanz*, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, Finanzarchiv, 39. Jg. (1922), 505 ff (Auseinandersetzung mit *Baukner*, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, 1921).

dafür ein, daß nur der realisierte Reinvermögenszugang zu besteuern sei.<sup>23</sup> Er gab jedoch seiner Theorie kein Realisationskonzept mit, aus seiner Sicht durchaus folgerichtig, denn für den überzeugten Vertreter der Reinvermögenszugangstheorie ist es grundsätzlich gleichgültig, ob Einkommen realisiert worden ist.<sup>24</sup>

Das Merkmal der Realisation kann demnach nur aus einem Wesenselement gewonnen werden, das die Reinvermögenszugangstheorie im Prinzip reduziert. Der Gesetzgeber hat den Katalog der sieben Einkunftsarten *bewußt pragmatisch* ausgestaltet, ohne sich bestimmten Lehrmeinungen anschließen zu wollen.<sup>25</sup> Gleichwohl prägt ein Merkmal das Gesamtbild der Einkünfte, die der Einkommensteuer unterworfen sind. *Ruppe*<sup>26</sup> hat auf der Jahrestagung 1977 in München einen Begriff der Einkunftsquelle herausgearbeitet, der zumindest die

23 So die Deutung von *Lion*, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie, in: Festgabe für *G. von Schanz*, Bd. II, 1928, 273 ff; *D. Schneider*, Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, in: Festschrift für *Leffson*, 1976, 102, 105 ff, 108 ff.

24 Mehrdeutig insbes. *G. von Schanz*, aaO (Fußn. 3), 44: „Nicht absehen kann man aber von der Tatsache, daß beim Realisieren Gewinn oder Verlust gemacht wird. Denn ein erheblicher Unterschied darf doch nicht lediglich durch die Form der Gewinnfeststellung begründet werden, kann doch nicht davon abhängen, ob man kaufmännische Buchführung hat oder nicht. In dem Moment der Realisierung müssen sich die Steuerpflichtigen gleichstellen, und das geschieht, indem man die bis zum Moment der Realisierung sich ergebenden Wertminderungen und Wertminderungen im Einkommen berücksichtigt.“ *D. Schneider*, (aaO [Fußn. 23], 109) schließt daraus die Bezugnahme auf das kaufmännische Realisationsprinzip. Es sei „eine Fehldeutung zu folgern, dem Einkommensbegriff von Schanz entspräche es, unrealisierte Gewinne auszuweisen und zu besteuern“. M. E. spricht der Satz, daß die bis zum Moment der Realisierung sich ergebenden Wertminderungen und Wertminderungen im Einkommen zu berücksichtigen seien, für das Konzept der Wertzuwachsbesteuerung.

25 S. die aml. Begr. zum EStRG 1974, BT-Drucks. 7/1470, 211: Das EStG mache sich „keine der zahlreichen Lehrmeinungen zum Begriff des Einkommens zu eigen, sondern umgrenzt den Einkommensbegriff wie bisher pragmatisch allein für die Zwecke der Besteuerung als das Ergebnis ganz bestimmter, mit den gegenwärtigen Einkunftsarten übereinstimmender Einkünfte.“ Ähnlich bereits die aml. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33, 34.

26 Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil, 1978, 7, 15 ff, 16: Lasse man „die Nutzungwertbesteuerung des § 21 Abs. 2 dEStG als systemwidrigen Fremdkörper außer Betracht, so kristallisiert sich doch ein Merkmal heraus, das zumindest die meisten Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes verbindet: Es ist dies die *entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt*.“

meisten Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes verbindet. Die meisten Einkünfte werden nämlich – nach *Ruppe* – durch die „entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen) am Markt“<sup>27</sup> erzielt. *Ruppe* stützte seinen Beitrag zur Übertragung von Einkunftsquellen und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften auf den Begriff des sog. *Markteinkommens*, der nur Einkünfte erfaßt, die erwirtschaftet worden sind<sup>28</sup>, der also im Gegensatz zur Reinvermögenszugangstheorie Einkünfte aus Schenkungen, Erbschaften und Unterhaltsleistungen ausscheidet. Das Markteinkommenskonzept „Summe der *erwirtschafteten* Einkünfte“ wird im Bereich der Überschusseinkünfte mehrfach durchbrochen, so durch die Besteuerung des Nutzungswerts der eigenen oder unentgeltlich überlassenen Wohnung (§§ 21 Abs. 2; 21 a dEStG)<sup>29</sup>, und durch die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen im Rahmen des sog. *Realsplitting* zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§§ 22 Nr. 1 a; 10 Abs. 1 Nr. 1 dEStG).<sup>30</sup>

Im Bereich der Gewinneinkünfte wird das Markteinkommenskonzept durch den Begriff des *Betriebes* verwirklicht. Der allgemeine Gewinnbegriff, der als Betriebsvermögensvergleich ausgestaltet ist, hängt wesentlich von der Definition dessen ab, was man unter einem Betrieb versteht. Bereits das Preußische Oberverwaltungsgericht<sup>31</sup>, auf dessen Rechtsprechung die Legaldefinition in § 1 Abs. 1 GewStDV zurückgeht, entdeckte die allgemeinen Wesensmerkmale der betrieblichen Einkunftsquelle. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 GewStDV ist Betrieb

27 S. das Zitat in Fußn. 26.

28 Vgl. insbes. *Giloy*, Vieldeutige Einkommensbegriffe, Zur geeigneten Bezugsgröße staatlicher Transferleistungen, 1978, 15 ff, 27 ff, 28: „Vom Einkommen kann man aber nur sprechen, wenn es aus einem Ertragskreis fließt. Hier ergibt sich sprachlich eine Abgrenzung zum Konsum . . .“; *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, Grundlagen der Einkommensteuer, Überschusseinkünfte, 1980, 57 ff.

29 Ausdrücklich *Ruppe*, zit. in Fußn. 26. Die Besteuerung des Nutzungswerts der eigenen Wohnung (§§ 13 Abs. 2; 21 Abs. 2 dEStG) ist in Österreich mit dem dEStG 1972 abgeschafft worden. Gegen die deutsche Rechtslage insbes. *Giloy*, Der Nutzungswert der eigenen Wohnung, in: Schriftenreihe des Arnold-Knoblauch-Instituts, Bd. 33, 1980 mit zahlr. Nachw.

30 Eingeführt durch das StÄndG vom 30. 11. 1978, BGBl. I 1849.

31 Pr. OVG vom 5. 5. 1889, OVGSt 7, 418, 421, definiert den Gewerbebetrieb als „jede mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene selbständige, berufsmäßige und erlaubte Tätigkeit, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt“. Nahezu wörtlich übereinstimmend Pr. OVG vom 6. 2. 1901, OVGSt 9, 128, 131; Pr. OVG vom 20. 2. 1902, OVGSt 10, 382 ff. Zur Entstehungsgeschichte des § 1 GewStDV ausf. *Tipke*, Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht, Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung?, 1974, 9 ff; *Schmidt-Liebig*, „Gewerbe“ im Steuerrecht, Eine Untersuchung zu Wort und Begriff, Diss. jur. Saarbrücken 1977, 4 ff.

im ertragsteuerlichen Sinne jede selbständige, nachhaltige *Betätigung*, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die so umschriebene Betätigung ist eine *erwirtschaftende Handlung*, die im Gegensatz zur *privaten Lebensführung*, im Gegensatz zur Privathandlung des Konsums steht. Als private Konsumhandlung wird insbesondere die *Liebhabelei* angesehen.<sup>32</sup> Sie strebt im Ergebnis keinen Gewinn, keinen Reinvermögenszugang an. Per Saldo nimmt sie Konsum, Reinvermögensabgang in Kauf. Wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht<sup>33</sup> fällt die Liebhabelei aus dem einkommensteuerrechtlichen Betriebsbegriff<sup>34</sup> heraus. Als Konsumvorgänge unterliegen die Liebhabeleinkünfte nicht der Einkommensteuer.<sup>35</sup>

32 Grundlegend RFH vom 13. 3. 1929, RStBl. 1929, 329; Der Einkünftecatalog erfasse nur Einkunftsarten. Die Einkunftsarten des EStG setzten „eine bestimmte Tätigkeit, eine Beteiligung am Wirtschaftsleben“ voraus. Wesentliches Merkmal dieser Tätigkeit sei das „Streben“ nach „Einkommen im Sinne eines Gewinns“, und zwar „nicht die ernstliche Ausübung eines Berufs, sondern das ernstliche Rechnen mit einem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag (Einnahmen und Ausgaben) und einem wenn auch bescheidenen Nutzen (Einkommen) . . .“ *Job*, Die steuerrechtliche Liebhabelei, Diss. jur. Bochum 1977, 68 ff, 71: „Der reale Zweck einer Liebhabeleibetätigung kann wegen Dauerverluste nicht die Erzielung von Einkommen sein. Sie führt vielmehr zu einem Einkommensverbrauch.“

33 RFH vom 24. 1. 1934, RStBl. 1934, 31; RFH vom 13. 10. 1937, RStBl. 1937, 1232; RFH vom 6. 11. 1936, RStBl. 1937, 391; BFH vom 27. 6. 1968, BStBl. II 1968, 815; BGH vom 18. 12. 1969, BStBl. II 1970, 377; BFH vom 4. 3. 1970, BStBl. II 1970, 470; BFH vom 18. 3. 1976, BStBl. II 1976, 485, objektivieren das subjektive Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht, indem die Gewinn- oder Verlustprognose objektiv nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorzunehmen sei. Zu dieser Rechtsprechung insbes. *Becker*, Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 397 ff; *Leingärtner*, Zur Liebhabelei im Einkommensteuerrecht, FR 1979, 105. Der zuletzt von BFH vom 6. 3. 1980, BStBl. II 1980, 718, entschiedene Fall zeigt indessen, daß es materiell auf subjektive Gewinnerzielungsabsicht ankommt: Erwirbt ein Nichtlandwirt ein heruntergewirtschaftetes landwirtschaftliches Anwesen, so kann sein Wissen nicht dem eines Fachgutachters, hier eines o. Professors für angewandte landwirtschaftliche Betriebslehre, gleichgesetzt werden. Der Stpfl. muß die objektiven Beweisanzeichen mehrjähriger Verluste mit dem Nachweis widerlegen können, daß er unwissend bzw. unglücklich wirtschaftete. Wer mit Gewinnabsicht schlecht wirtschaftet, betreibt keine Liebhabelei.

34 Zutr. *Kruse*, Grundfragen der Liebhabelei, StuW 1980, 226, 233 ff.

35 Die Ausgrenzung der Liebhabeleinkünfte bewegt sich also im Rahmen der Auslegung von Einkunftsarten. Vgl. *Kruse*, aaO (Fußn. 34). Entgegen *Wittig*, Kritik an Liebhabelei im Einkommensteuerrecht, DStR 1972, 164, 166 ff; *Meilicke*, „Liebhabelei“ im Einkommensteuerrecht, Ein Lieblingskind richterlicher Gesetzgebung, FR 1979, 337, liegt eine gesetzabändernde Rechtsfindung nicht vor, sofern das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht nicht durch objektive Kriterien aufgelöst wird.

Daß der allgemeine Gewinnbegriff nur die mit Gewinnabsicht erwirtschafteten Einkünfte erfaßt, prägt im weiteren den Begriff der *Betriebsausgabe* und dessen Verhältnis zur Entnahme. Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind (§ 4 Abs. 4 dEStG; § 4 Abs. 4 Satz 1 öEStG). Die einkommensteuerrechtliche Kausaltheorie, die *Söhn*<sup>36</sup> zum Betriebsausgabenbegriff entwickelt hat, geht von der rechtsdogmatischen Grundfrage aus, welcher Art von Handeln die Ausgabe kausalrechtlich zuzuordnen ist: Die Ausgabe ist Betriebsausgabe, wenn sie kausalrechtlich dem betrieblichen Handeln zuzuordnen ist.<sup>37</sup> Ist die Aufwendung aus betrieblichen Mitteln dem privaten Handeln zuzuordnen, so liegt eine Entnahme vor.<sup>38</sup> Betriebsausgabe und Entnahme werden in einem komplementären Verhältnis<sup>39</sup> zueinander gesehen: Den durch den Betrieb veranlaßten Wertabgaben (Wertabgaben der erwirtschaftenden Betätigung) stehen die Wertabgaben zu betriebsfremden Zwecken gegenüber. Dementsprechend ist die Betriebseinnahme betrieblich veranlaßter (erwirtschafteter) Wertzufluß, dem die investierende Wertzuführung der Einlage gegenübersteht.<sup>40</sup> Dadurch wird die betriebliche „Sphäre der Einkünfteerzielung“<sup>41</sup> in einem geschlossenen begrifflichen System determiniert.<sup>42</sup> In diesem Sinne bleibt von dem Unterschiedsbetrag der Schlußbilanzvermögen der *erwirtschaftete* Gewinn oder Verlust übrig, wenn dem Unterschiedsbetrag die Entnahmen hinzugerechnet und von ihm die Einlagen abgerechnet werden.

36 Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, Entwicklung einer einkommensteuerrechtlichen Kausaltheorie . . ., in: *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Betriebsausgaben/Werbungskosten – Privatausgaben, Betriebsvermögen – Privatvermögen, mit einem rechtsvergleichenden Teil, 1980, 13 ff, 25.

37 Insbes. auch *Tipke*, StuW 1979, 193, 199 ff; *ders.*, in: *Söhn* (Hrsg.), aaO (Fußn. 36), 6 ff, (6): Man müsse „von der Erkenntnis ausgehen, daß alles Wirtschaften, daß jegliche Berufsausübung, aber auch jegliche private Lebensführung in motiviertem (veranlaßtem) oder finalem Handeln besteht“.

38 Exemplarisch Kosten eines Unfalls mit Betriebs-PKW. Dazu *Söhn*, aaO (Fußn. 36), 78 ff mit zahlr. Nachw.

39 Insbes. *Ruppe*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in: *Söhn* (Hrsg.), aaO (Fußn. 36), 103, 117 ff; *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Wien-Köln 1977, 72 ff; *Montag*, Zur Entnahme von „Nutzungen“, StuW 1979, 35.

40 Zu diesem Gegensatz insbes. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20). Zur betrieblichen Veranlassung der Einnahmen *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, Einkommensteuergesetz, 11. Aufl. (Loseblatt), § 4 EStG, Anm. VII 1 b; *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 4 EStG, Anm. 46 e (analoge Anwendung des § 4 Abs. 4). And. *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl. 1978, §§ 4, 5 EStG, Anm. 698 (Anwendung des § 8 EStG).

41 *Ruppe*, aaO (Fußn. 39), 119.

42 *Montag*, aaO (Fußn. 39).

Die Erkenntnis, daß der Einkünftekatalog im Prinzip nur die erwirtschafteten Einkünfte erfaßt, spezifiziert das Einkommensteuerobjekt in mehrfacher Hinsicht. Der Begriff des Erzielens (§ 2 Abs. 1 Satz 1 dEStG) bzw. des Beziehens (§ 2 Abs. 1 öEStG) und die Frage der *persönlichen Zurechnung* der Einkünfte wird durch das Erwirtschaften der Einkünfte näher bestimmt. Derjenige, der die Einkünfte erwirtschaftet, erzielt (bezieht) diese Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes.<sup>43</sup> Der Begriff des Markteinkommens liefert *allgemeine Abgrenzungsmerkmale* des Einkünftekatalogs. Vermögenszuwendungen wie Schenkungen und Erbschaften unterliegen nicht der Einkommensteuer, sondern der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Begriff des Markteinkommens scheidet Liebhabereiverluste aus, die zu den Kosten der Lebensführung gehören. Schließlich durchzieht das Markteinkommensprinzip wie ein roter Faden auch die *Ermittlung der Einkünfte*, nämlich die Realisationsproblematik. Es betrifft den Fragenkreis, ob, in welchem Umfang und wann ein Gewinn oder Verlust steuerrechtlich als erwirtschaftet zu gelten hat. Das Merkmal des Erwirtschaftens ergibt das Realisationselement, das die Querverbindung zum *kaufmännischen Realisationsprinzip* herstellt: Ein Gewinn ist grundsätzlich erst dann realisiert, wenn er *durch einen Umsatzakt auf dem Markt* erwirtschaftet worden ist.<sup>44</sup> Der Beruf des Kaufmanns vermittelt die erforderlichen Erfahrungen und Erkenntnisse, um Gewinne oder Verluste zutreffend als erwirtschaftet qualifizieren zu können. Diese Erfahrungen und Erkenntnisse sind in den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* zusammengefaßt.<sup>45</sup>

Demgegenüber weicht die erwähnte Wertzuwachsbesteuerung durch die Hinzurechnung der Entnahmeteile grundsätzlich von dem Konzept ab, daß der Einkommensteuer nur die erwirtschafteten Einkünfte unterliegen. Die Gewinnerhöhung durch den Entnahmeansatz ist nicht durch einen Veräußerungsvorgang »verwirklicht«. Sie ergibt sich vielmehr aus dem Ansatz eines *fiktiven Kaufpreises* (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 dEStG; § 6 Nr. 1 Satz 3 öEStG), der ge-

43 Ruppe, aaO (Fußn. 26), 16; ders., Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in: ders. (Hrsg.), Familienverträge und Individualbesteuerung, Wien 1976, 2 („Als Bezieher der Einkünfte muß dabei jeweils derjenige angesehen werden, der in seiner Person den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer der sieben Spielarten verwirklicht“), 5 ff (zur betrieblichen Betätigung). Vgl. auch Felix, Zur Gewinnrealisierung – insbes. zur Veräußerung, Aufgabe, Entwicklung und Wechsel der Einkunftsart –, StbKongreßRep. 1980, 129, 141.

44 Insbes. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. Aufl. 1980, 225 ff; D. Schneider, aaO (Fußn. 23), 103 ff.

45 Zur Integration der GoB in das Recht ausf. Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Rechtsnatur und Bestimmung, 3. Aufl. 1978, 13 ff, 103 ff, 130 ff (Umwandlung von Nicht-Recht in Recht durch Gesetzgeber und Richter); Leffson, aaO (Fußn. 44), 21 ff. S. auch Knobbe-Keuk, aaO (Fußn. 20), 20 ff.

schätzt werden muß, weil ein Verkauf nicht stattgefunden hat. Dieser vom kaufmännischen Realisationsprinzip losgelöste, rein steuerrechtliche Gewinnausweis ist erforderlich, um das im ersten Halbsatz des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergelegte Wesenselement des allgemeinen Gewinnbegriffs zu erhalten. Der allgemeine Gewinnbegriff wird zwar durch das Markteinkommensprinzip im Rahmen des *Einkommensteuerobjekts* spezifiziert. Innerhalb der durch das Markteinkommensprinzip umgrenzten „Sphäre der Einkunftserzielung“ sichert der Gesetzgeber jedoch den von Tipke<sup>46</sup> so bezeichneten „richtigen“ Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie ab, die das Einkommen für alle Steuern „auf das Einkommen“, insbesondere auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, als ökonomischen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit umfassend erklärt. Danach soll der realisierte *und der nicht realisierte* Reinvermögenszugang innerhalb des Betriebsvermögens (Vermögen der erwirtschaftenden Betätigung) vollständig erfaßt sein. Diesem Gesetzeszweck wird allerdings seit dem EStG 1934 nur noch durch den Ansatz der Einlagen und Entnahmen entsprochen. Der allgemeine Gewinnbegriff des § 12 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925 sah i. V. m. der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925 noch vor, Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens grundsätzlich mit dem *gemeinen Wert* anzusetzen. § 19 Abs. 2 EStG 1925 räumte aber dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht ein, an Stelle des gemeinen Werts den Anschaffungs- oder Herstellungspreis unter Abzug der Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung anzusetzen. Mit dem § 6 Nr. 1 u. 2 EStG 1934 ist das kaufmännische Anschaffungswertprinzip zum allgemeinen Wertmaßstab erhoben worden.<sup>47</sup> Dadurch festigte sich in dem allgemeinen Gewinnbegriff der Grundsatz, nur den realisierten Reinvermögenszugang zu besteuern.

## II. Ausfüllung des allgemeinen Gewinnbegriffs durch die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften

Die allgemeine Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bildet den die Gewinnermittlungsvorschriften einleitenden Rahmenbegriff. Es gehört zum Aufbauplan des Gesetzes, daß die einleitende Generalklausel zuerst und vorrangig

46 Oben 2 f.

47 Amtl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33, 38: „Hauptsächlichster Maßstab für die Bewertung des Betriebsvermögens war *bisher* der *gemeine Wert*, an dessen Stelle der Steuerpflichtige den *Anschaffungs- oder Herstellungspreis* unter Abzug der zulässigen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung einsetzen konnte. Im § 6 sind diese *Bewertungsvorschriften völlig neu* gestaltet worden mit dem Ziel, sie, soweit mit den fiskalischen Belangen vereinbar, an die kaufmännische Übung anzupassen. Deshalb sind an die Stelle des gemeinen Werts als *grundsätzlicher Maßstab* für die Bewertung die *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* getreten.“

durch die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ausgefüllt wird.<sup>48</sup> Kaufmännische bzw. handelsrechtliche Regeln treten gegenüber diesem positiven Steuerrecht zurück. Der steuerrechtliche Gewinnbegriff wird insoweit ausgefüllt durch die Abgrenzung des Betriebsvermögens zum Privatvermögen<sup>49</sup>, die Abgrenzung der Betriebsausgaben zu den nach den §§ 4 Abs. 5; 12 dEStG; 20 öEStG nicht abzugsfähigen Privatausgaben<sup>50</sup>, durch die Bewertung und Abschreibung der Wirtschaftsgüter nach den §§ 6 ff dEStG/öEStG<sup>51</sup>, im weiteren durch das Bilanzsteuerrecht der Personengesellschaft<sup>52</sup>, durch spezielle Gewinnermittlungsvorschriften des Außensteuerrechts<sup>53</sup>, des Umwandlungssteuerrechts<sup>54</sup>, durch die Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen<sup>55</sup>, die zum Teil in Spezialgesetzen geregelt sind.<sup>56</sup>

### III. Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Trotz der Fülle steuerrechtlicher Vorschriften hat der Steuergesetzgeber die eigentlichen Grundfragen der periodisch genauen Gewinn- und Verlustrealisierung nicht positiv geregelt. Im wesentlichen geht es um die präzisen Ansätze der Vermögenszuflüsse und Vermögensabflüsse, die eine Buchführung, in der alle Geschäftsvorfälle verzeichnet sind, ermöglicht. Das Einkommensteuergesetz regelt in § 11 EStG nur den Zufluß und Abfluß von Betriebseinnahmen und Be-

48 Eine eigentlich überflüssige und zudem unvollständige Klarstellung enthält § 4 Abs. 1 letzter Satz dEStG.

49 Dazu die Lübecker Jahrestagung 1979: *Wassermeyer*, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, in: *Söhn* (Hrsg.), aaO (Fußn. 36), 315 ff.

50 Dazu die Vorträge und Diskussionsbeiträge auf der Lübecker Jahrestagung 1979, in: *Söhn* (Hrsg.), aaO (Fußn. 36).

51 S. die Klarstellung in § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG.

52 Dazu die Vorträge und Diskussionsbeiträge auf der Wiener Jahrestagung 1978, in: *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, 1979, insbes. *Stoll*, Erstreferat, 5 ff, *Kruse*, Zweitreferat, 37 ff: Gewinnanteil und Sondervergütungen . . .; *Bordewin*, Erstreferat, 67 ff, *Raupach*, Zweitreferat, 87 ff: Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung. Zur Grundsatzdiskussion nach Wien insbes. *Döllner*, Die Bilanzen der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; *Knobbe-Keuk*, Besteuerung der Mitunternehmer – Bilanzierungsfragen –, StbKongressRep 1980, 165; *Uelner*, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFfSt 1978/79, 300; *Woerner*, Die Besteuerung der Mitunternehmer – Bestandsaufnahme und Perspektiven –, DStZ 1980, 203.

53 Dazu das Referat von *Schaumburg*, unten 247 ff.

54 Dazu das Referat von *Widmann*, unten 163 ff.

55 Dazu *Woerner*, Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen, BB 1976, 1569 m. w. Nachw.

56 Dazu das Referat von *J. Thiel*, unten 183 ff.

triebsausgaben im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, die im Prinzip nur die Geschäftsvorfälle der sog. Kassen- oder Geldrechnung berücksichtigt. Nach § 11 Abs. 1 letzter Satz; Abs. 2 letzter Satz EStG läßt § 11 die „Vorschriften“ zum Betriebsvermögensvergleich unberührt. Der Gesetzgeber meinte damit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als die Summe der Regeln, nach denen die Gewinne oder Verluste periodisch genau ermittelt werden können.<sup>57</sup>

Im Gegensatz zu § 5 Abs. 1 EStG enthält § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG keine ausdrückliche Verweisung auf die (handelsrechtlichen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Für *steuergesetzlich buchführungspflichtige* Land- und Forstwirte, die den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG i. V. m. § 13a Abs. 1 Nr. 1 EStG<sup>58</sup> durchzuführen haben, gelten die §§ 38 bis 41 HGB entsprechend (§ 141 Abs. 1 Satz 2 AO). Nach einhelliger Ansicht<sup>59</sup> sind für den Betriebsvermögensvergleich auch dann die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuwenden, wenn der Land- und Forstwirt (§ 13a Abs. 2 Nr. 1 EStG) oder der Selbständige *freiwillig* Bücher führen. Der BFH<sup>60</sup> hat sogar eine Schätzung nach § 4 Abs. 1 EStG abgelehnt, wenn der nicht gesetzlich buchführungspflichtige die Bücher nicht ordnungsmäßig geführt hat. Die Schätzung sei nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG durchzuführen. Diese Praxis kann positiv-rechtlich damit begründet werden, daß der Betriebsvermögensvergleich notwendig Bilanzierung, periodische Aufwand- und Ertragsrechnung voraussetzt. Wer nicht ordnungsmäßig Bücher führt und nicht regelmäßig Abschlüsse macht, der führt rechtstechnisch den Vergleich von Schlußbilanzen nicht

57 Amtl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33, 41: „Durch die Vorschrift des § 11 sollen nach ausdrücklicher Bestimmung die *Vorschriften über die Gewinnermittlung* (§ 4 Abs. 1, § 5) *unberührt* bleiben. Danach sind bei Steuerpflichtigen, die als Gewinn den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs versteuern, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend. Es kommt also hier darauf an, wann Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in der Buchführung auszuweisen sind.“

58 I. d. F. des Gesetzes vom 25. 6. 1980, BGBl. I S. 732.

59 BFH vom 24. 11. 1959, BStBl. III 1960, 188; Die Buchführung ist nach kaufmännischen Regeln einzurichten, ebenso BFH vom 18. 2. 1966, BStBl. III 1966, 496; BFH vom 2. 3. 1978, BStBl. II 1978, 431. *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 4 EStG, Anm. 4 j ff; *Blümich/Falk/Uelner/Haas*, aaO (Fußn. 40), § 4 EStG, Anm. I 2 a: „Bei den Land- und Forstwirten und den selbständig Berufstätigen ist der Vermögensvergleich entsprechend den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung dieser Berufsbranche* durchzuführen.“ *Litmann*, aaO (Fußn. 40), §§ 4, 5 EStG, Anm. 17 ff, Anm. 81 ff; *R. Thiel*, Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, StbJb 1969/70, 255, 271, 279.

60 BFH vom 2. 3. 1978 (Fußn. 59).

durch.<sup>61</sup> Auch die Vorschrift zur Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 EStG vermittelt einen positivrechtlichen Anhaltspunkt dafür, daß mit der Schlußbilanz in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG eine nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung errichtete Steuerbilanz (Vermögensübersicht) gemeint ist.<sup>62</sup>

Dem allgemeinen Gewinnbegriff sind – ebenso wie dem besonderen Gewinnbegriff des § 5 Abs. 1 EStG für Gewerbetreibende – nur die GoB einer *statischen* Bilanzauffassung zugänglich.<sup>63</sup> Dies ergibt sich aus dem Wesen des Betriebsvermögensvergleichs als eines Vergleichs zweier Vermögensübersichten. Demzufolge wird der Reinvermögenszugang zwischen den Bilanzstichtagen durch eine statisch, d. h. am Begriff des Wirtschaftsguts orientierte Aufwand- und Ertragsrechnung bestimmt. In der Vermögensübersicht der Schlußbilanz muß im Prinzip jeder Bilanzansatz als Vermögensvorteil oder im Falle negativer Wirtschaftsgüter als Vermögensnachteil („wirtschaftliche Last“)<sup>64</sup> definiert sein. Nur auf diese Weise entsteht schließlich ein Eigenkapital, das für die Indikation steuerlicher Leistungsfähigkeit geeignet ist.

Die Problematik der periodisch genauen Gewinn- und Verlustermittlung ist darin zu sehen, daß die umfassendere Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle den Faktor einer *unsicheren* Indikation steuerlicher Leistungsfähigkeit, die Gefahr einer Fehlindikation steuerlicher Leistungsfähigkeit zwangsläufig erhöht. Dies zeigt bereits der „Normalfall der Ertragsrealisation“:<sup>65</sup> Nach GoB ist der Gewinn im Falle eines Warenverkaufs bei Warenlieferung anzusetzen. Diese Konvention weist den Vermögenszugang unsicherer aus als die nach § 11 EStG vollzogene Überschufrechnung, die lediglich den Geschäftsvorfall der Kauf-

61 Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 59), Anm. 4 I–4 m; Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 1978, 83/84; Bühler/Scherpf, Bilanz und Steuer, 7. Aufl. 1971, 83.

62 Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 59), Anm. 41.

63 BFH vom 2. 6. 1978, BStBl. II 1979, 235, 236: Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs seien nach den GoB nur Wirtschaftsgüter zu bilanzieren. Insbes. Beisse, Steuerliche Entwicklungstendenzen im Bilanzrecht, in: Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1979, 75 ff; Döllerer, Die Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ bei der aktiven Rechnungsabgrenzung, BB 1965, 326; ders., Statische oder dynamische Bilanz?, BB 1968, 637; ders., Rückstellungen in der Steuerbilanz – Abkehr von der dynamischen Bilanz, DStR 1979, 3; Grob, Zur Bilanztheorie des BFH, StbJb 1979/80, 121, 127 ff, 130 ff; Kammann, StuW 1978, 108; ders., DStR 1979, 310; Kruse, aaO (Fußn. 47), 202; ders., Aktivierungsfragen, Von der dynamischen zur statischen Bilanzauffassung und zurück?, JbFfSt 1978/79, 173.

64 So die Terminologie des BFH, z. B. BFH vom 28. 4. 1971, BStBl. II 1971, 601; BFH vom 22. 2. 1973, BStBl. II 1973, 481. Vgl. Döllerer, DStR 1979, 7; D. Schneider, Steuerbilanz, 1978, 126 ff (Steuerrechtliche Passivierung „wirtschaftlicher Lasten“).

65 Leffson, aaO (Fußn. 44), 235 ff. Zum Stand der steuerrechtlichen Praxis Pietschmann, DStR 1980, 645 ff.

preiszahlung berücksichtigt. Mithin ist die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich nicht nur durch Einfachheit gekennzeichnet. Die Geld- oder Kassenrechnung indiziert naturgemäß sichere Geldleistungsfähigkeit, die für die Steuerzahlung relevant ist. Dieser unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt wohl wesentlichste Vorteil der Überschufrechnung führte Schneider<sup>66</sup> zu der Ansicht, der Gewinn sei nicht bereits bei Warenlieferung, sondern erst bei Zahlungseingang verwirklicht. Obgleich sich diese Meinung nicht als GoB durchgesetzt hat, zeigt sie doch lehrreich, daß die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Verhältnis zu § 4 Abs. 3 EStG auch wesentlich davon abhängt, welche Maßstäbe angelegt werden, wenn es darum geht, Vermögenspositionen sicher und vorsichtig zu bestimmen. Das die GoB tragende Vorsichtsprinzip stellt insofern eine unverzichtbare Komponente für die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar.<sup>67</sup> In der Vergangenheit hat sich gerade der Begriff des Wirtschaftsguts als anfällig für Fehlindikationen steuerlicher Leistungsfähigkeit erwiesen. Das rechtlich konturenlose Merkmal des tatsächlichen Vorteils für den Betrieb diente vornehmlich der älteren Steuerrechtsprechung als Vehikel für eine dynamische Unterwanderung der Vermögensbilanz.<sup>68</sup>

Da die GoB in der Hauptsache aus kaufmännischen Regeln bestehen, d. h. handelsrechtliche GoB i. S. d. § 38 Abs. 1 HGB sind, tendiert die Rechtsentwicklung zu einer Angleichung der Betriebsvermögensvergleiche nach den §§ 4 Abs. 1; 5 EStG. Im Zuge dieser Rechtsentwicklung hat der BFH<sup>69</sup> zutreffend entschieden, daß das Verbot des § 5 Abs. 2 EStG, selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren, auch für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG gelte. § 5 Abs. 2 EStG stellt klar, daß das immaterielle Wirtschaftsgut, das nicht Gegenstand eines entgeltlichen Erwerbsaktes geworden ist, einen zu unsicheren – deshalb auch nicht realisierten – Vermögenswert darstellt, der somit nicht aktivierungsfähig ist.<sup>70</sup> § 5 Abs. 2 EStG enthält also

66 AaO (Fußn. 23), 116; ders., aaO (Fußn. 64), 61 f.

67 Eindringlich Schneider, Maßgeblichkeit der Steuerbilanz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1978, 1577.

68 Knobbe-Keuk, aaO (Fußn. 20), 47 f; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 19), § 4 EStG, Anm. 16 n; Littmann, aaO (Fußn. 40), §§ 4, 5 EStG, Anm. 338 ff; Tipke, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 218, dort Fußn. 228: „In der Vergangenheit hat sich der Bundesfinanzhof wiederholt auf die dynamische Bilanzauffassung berufen, um überspitzt Ausgaben als Wirtschaftsgüter zu aktivieren (z. B. BFH BStBl. 53, 224; 57, 16). Das ist einseitig-fiskalisch . . .“

69 BFH vom 8. 11. 1979, BStBl. II 1980, 146.

70 BFH aaO (Fußn. 68); Knobbe-Keuk, aaO (Fußn. 20), 53; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 19), § 5 EStG, Anm. 51 h (2). Krit. Doralt, Der Firmenwert in der Handels- und Steuerbilanz, Berlin 1976, 47 ff.

eine allgemeine Aussage zur sicheren Bestimmung des Reinvermögenszugangs, die für die Betriebsvermögensvergleiche nach den §§ 4 Abs. 1; 5 EStG gleichermaßen gilt.<sup>71</sup>

Der wesentliche Unterschied dieser beiden Betriebsvermögensvergleiche wird darin gesehen, daß der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz die *steuerlichen Bewertungswahlrechte* des Gewerbetreibenden einschränke.<sup>72</sup> Insbesondere habe der Gewerbetreibende nach dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip den niedrigeren Teilwert der Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; Nr. 2 Satz 2 ESt) anzusetzen. Eine derartige Ungleichbehandlung der Gewerbetreibenden ist m. E. nicht zu rechtfertigen und läßt sich m. E. aus dem Gesetz auch nicht ableiten. In § 5 Abs. 4 EStG ist die von der Handelsbilanz abweichende Bewertung der Wirtschaftsgüter niedergelegt. Aus dieser Vorschrift ist nicht ersichtlich, daß die steuerlichen Bewertungswahlrechte dem Gewerbetreibenden vorenthalten sein sollen. Der Gewerbetreibende muß deshalb in der Steuerbilanz (§ 60 Abs. 3 Satz 2 EStDV) das Wirtschaftsgut mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ansetzen können, obwohl in der Handelsbilanz ein niedrigerer Wert ausgewiesen ist. Wie in anderen Fällen des § 5 Abs. 4 EStG ist der Gewerbetreibende gehalten, diese Abweichung von der Handelsbilanz gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV zu erläutern. Die Beschränkung der steuerlichen Bewertungswahlrechte durch das Niederstwertprinzip wird im Hinblick auf das spezielle Bewertungswahlrecht des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 dEStG (§ 6 Nr. 2 Satz 4 öEStG) noch mehr in Frage gestellt. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG dürfen Land- und Forstwirte nicht absetzbare Wirtschaftsgüter mit einem *über* den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Teilwert ansetzen, wenn das den GoB entspricht. Der Gesetzgeber berücksichtigt damit land- und forstwirtschaftliche GoB, Erzeugnisse der Urproduktion nicht mit den Aufwuchskosten des Waldes, der Früchte etc. oder den Aufzuchtkosten der Tiere, sondern mit dem höheren Teilwert zu bilanzieren.<sup>73</sup> Nach § 141 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. den §§ 38 bis 41 HGB gelten für den Land- und Forstwirt aber die handelsrechtlichen GoB, nach denen § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG gegenstandslos werden würde. Indessen hat der Gesetzgeber

71 So ausdrücklich die amtl. Begr. zum StÄndG vom 16. 5. 1969, BT-Drucks. V/3187, 4.

72 Littmann, aaO (Fußn. 40), §§ 4, 5 EStG, Anm. 18; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 19), vor §§ 4, 5 EStG, Anm. 27.

73 So bereits § 6 Nr. 2 letzter Satz EStG 1934. Die amtl. Begr. (RStBl. 1935, 38) weist auf RFH vom 14. 2. 1934, RStBl. 1934, 551 betr. Bewertung von Weinen zum Teilwert über den Aufwuchskosten hin. S. i. e. Felsmann/Pape, Einkommenbesteuerung der Land- und Forstwirte, 2. Aufl. (Loseblatt), B 223, B 236 ff.

in dieser Vorschrift klar zum Ausdruck gebracht, daß die land- und forstwirtschaftliche Bewertungsübung für die Steuerbilanz anzuerkennen ist.<sup>74</sup>

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die historisch begründete Aufspaltung des Betriebsvermögens in § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG nicht mehr dem Stand der Rechtsentwicklung entspricht. Daher sollten die Betriebsvermögensvergleiche der §§ 4 Abs. 1; 5 EStG *de lege ferenda* im Interesse der *Rechtsklarheit* in einer *Gewinnermittlungsart* vereinigt werden. Dazu wäre hinter § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG der Satz einzufügen: „Das Betriebsvermögen ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen, soweit steuerrechtliche Vorschriften nicht etwas anderes bestimmen.“ § 4 Abs. 1 letzter Satz, § 5 Abs. 1 und 4 EStG könnten gestrichen werden.<sup>75</sup> Damit wäre der unbestimmte Rechtsbegriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“<sup>76</sup> allgemein für jeden Betriebsvermögensvergleich *klar* im Gesetz verankert. Die gesetzliche Verweisung auf die hauptsächlich kaufmännischen Regeln des Erwirtschaftens von Gewinnen und Verlusten ist für den periodisch genauen Betriebsvermögensvergleich unerlässlich. Für den Gewerbetreibenden wären nach wie vor nur die handelsrechtlichen GoB, für den Land- und Forstwirt die handelsrechtlichen und gegebenenfalls land- und forstwirtschaftliche GoB maßgeblich. Der Selbständige hätte seinem Betriebsvermögensvergleich die handelsrechtlichen GoB zugrundelegen. Indessen kann es ihm ebensowenig wie dem Land- und Forstwirt versagt sein, GoB zu entwickeln, die seinen speziellen Verhältnissen periodengerechter Gewinnermittlung gerecht werden.<sup>77</sup> Schließlich ist auch klargestellt, daß die steuerlichen Bewertungswahlrechte als *spezielle* Wertentscheidungen des Steuergesetzgebers für die Steuerbilanz durch die *allgemeine* Maßgeblichkeit der GoB nicht eingeschränkt werden können.

74 § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG ist als Spezialnorm gegenüber § 141 Abs. 1 Satz 2 AO zu deuten, nach der die handelsrechtlichen GoB (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, aaO [Fußn. 19], § 6 EStG, Anm. 772) und das handelsrechtliche Niederstwertprinzip hinter den vom Gesetzgeber ausdrücklich anerkannten land- und forstwirtschaftlichen GoB zurücktreten (zutr. Felsmann/Pape, aaO [Fußn. 73], B 223 a. E.).

75 Im Hinblick auf die land- und forstwirtschaftlichen GoB sollte die zu Zweifeln Anlaß gebende Vorschrift des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO gestrichen werden. Der vorletzte Halbsatz des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO hätte sodann zu lauten: „... für diesen Betrieb nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Bücher zu führen...“

76 Kruse, aaO (Fußn. 45), 103 ff; Leffson, aaO (Fußn. 46), 21 ff; Knobbe-Keuk, aaO (Fußn. 20), 20 ff.

77 Zutr. Blümich/Falk/Uelner/Haas, aaO (Fußn. 59). Ein Bedürfnis besteht z. B. bei der Aktivierung von Honorarforderungen buchführender Architekten, Ärzte, Steuerberater und anderer Freiberufler, insbes. zu den standes- und gebührenrechtlichen Kriterien abrechenbarer Teilleistungen. Vgl. BFH vom 28. 1. 1960, BStBl. III 1960, 291; BFH vom 14. 3. 1960, BStBl. III 1960, 268; Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 19), § 5 EStG, Anm. 49 z (Honoraransprüche).

#### IV. Die Abgrenzung des Reinvermögenszugangs zur betriebsfremden Sphäre

##### 1. Zur Durchbrechung des Konzepts, nur den realisierten Reinvermögenszugang zu besteuern.

Wie oben<sup>78</sup> ausgeführt, erfaßt die Entnahme den *nicht realisierten*, d. h. den nicht nach kaufmännischen Erkenntnisregeln am Markt erwirtschafteten betrieblichen Reinvermögenszugang und durchbricht somit das Konzept, daß der Einkommensteuer nur die erwirtschafteten Einkünfte unterliegen. Die Bewertung der Entnahme zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 dEStG; § 6 Nr. 4 öEStG) deckt nicht nur die stillen Reserven infolge einer buchmäßigen Unterbewertung auf. Der Ansatz eines fiktiven Verkaufswertes weist dem Entnehmenden auch einen fiktiven Verkaufsgewinn zu. Der Entnehmende wird dem Verkäufer gleichgestellt. Im Falle der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 dEStG; § 24 Abs. 3 öEStG), der „Totalentnahme“<sup>79</sup> des Betriebsvermögens, wird der Aufgebende dem Betriebsveräußerer gleichgestellt. Bewertungsmaßstab ist nach den §§ 16 Abs. 3 Satz 3 dEStG; 24 Abs. 3 Satz 2 öEStG der *gemeine Wert* (§ 9 BewG i. V. m. § 1 BewG).

Die fiktive Gleichstellung mit dem Veräußerer wirft das grundsätzliche Problem auf, daß eine Fähigkeit zur Steuerzahlung unterstellt wird, die in Wirklichkeit so nicht besteht. Vor allem die Betriebsaufgabe erhellt die Folgen einer Abweichung von dem Konzept, nur die tatsächlich erwirtschafteten Gewinne zu besteuern. Wer seinen Betrieb veräußert, verfügt über die *liquiden* Mittel, um davon die Steuern entrichten zu können. Für die Liquidation von Vermögen ist von ausschlaggebender Bedeutung, daß sie *planmäßig* auf dem Markt vollzogen wird. Die Veräußerungen geschehen zu Bedingungen, die der Veräußerer akzeptiert. In diesem Zusammenhang kann der Veräußerer Marktchancen optimal auswerten. Die Betriebsaufgabe hat wirtschaftlich einen anderen Hintergrund, zumal dann, wenn der Betrieb aus Alters- oder Krankheitsgründen aufgegeben wird. Gerade wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des aufgegebenen Betriebs nicht veräußert, kann diese Entscheidung dadurch veranlaßt sein, daß der Markt einen angemessenen Preis nicht hergibt. Nötigt die Wertzuwachsbesteuerung den Steuerpflichtigen zu Verkäufen, so können ungünstige Marktchancen Vermögenseinbußen bewirken, die den Steuerpflichtigen *zusätzlich zur Besteuerung* belasten. Auch die *Beleihungsmöglichkeit* erscheint als Liquiditätsargument anfechtbar, weil die Möglichkeiten und Bedingungen der Kreditaufnahme, insbesondere die zusätzlich zur Besteuerung entstehenden *Kreditkosten*

78 B, I.

79 So der Große Senat des BFH vom 7. 10. 1974, BStBl. II 1975, 168, 171 (rechte Spalte).

nicht außer Acht gelassen werden dürfen. Dem Steuerpflichtigen werden also Lasten aufgebürdet, welche das Maß der Fähigkeit, Steuern zahlen zu können, überschreiten. Dem *Haig-Simons* concept of income kann also nicht zugestimmt werden.<sup>80</sup>

Im deutschen und österreichischen Einkommensteuerrecht<sup>81</sup> wird die Besteuerung des nicht realisierten – nicht erwirtschafteten – Reinvermögenszugangs als *Ausnahmebesteuerung* praktiziert, wobei die eingangs erwähnten Verstöße gegen das Subjektsteuerprinzip, insbesondere die Fortführung von Buchwerten bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 7 Abs. 1 EStDV; § 6 Nr. 9 S. 1 und 2 öEStG) die Zurückhaltung gegenüber der Wertzuwachsbesteuerung besonders sichtbar vor Augen führen. Die Rechtspraxis ist allgemein dadurch charakterisiert, daß die Wertsteigerung eines Wirtschaftsguts erst dann besteuert wird, wenn das Wirtschaftsgut aus der *einkommensteuerbaren Sphäre*<sup>82</sup> ausscheidet. Entnahme- bzw. Betriebsaufgabetatbestand fungieren als *Ersatztatbestände*<sup>83</sup>, welche die Entnahme bzw. die Betriebsaufgabe an die Stelle der realisierenden Veräußerung setzen, weil die realisierende Veräußerung nicht mehr in den steuergesetzlichen Gewinnbegriff fällt. Es besteht also insofern ein Konnex zum Markteinkommensprinzip, als der Aufschub der Gewinnrealisierung allgemein gestattet wird, solange die tatbestandmäßige Erfassung von Veräußerungseinkünften gesichert ist. *Uelner*<sup>84</sup> hat zutreffend darauf hingewiesen, daß die Wertzuwachsbesteuerung durch Entnahmen bzw. Betriebsaufgaben im wesentlichen der dualistischen Einkünfteermittlung zuzuschreiben ist. Gäbe es den Dualismus Betriebs-

80 And. wohl *Tipke*, oben 2 f, allerdings mit der für das deutsche und österreichische Einkommensteuerrecht bedeutsamen Einschränkung der „gänzlich ungewohnte(n) Behauptung“. Ausdrücklich gegen die US-amerikanische Wertzuwachsbesteuerung *K. Vogel*, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, *StuW* 1974, 193, 199/200: Die Besteuerung nicht liquiden Vermögens greife in das durch Art. 14 GG gewährleistete Eigentumsgrundrecht ein. *K. Vogel* (*StuW* 1974, 199, FN 50 a) weist auf die andere Verfassungsrechtlage in den USA (*Helvering v. Horst*, 311 U. S., 1940) hin. Vgl. auch *D. Schneider*, aaO (Fußn. 23), 111/112.

81 And. das US-amerikanische Einkommensteuerrecht. Vgl. *Tipke/Vogel/Schneider*, aaO (Fußn. 80).

82 Durch das Umwandlungssteuerrecht ist der Subsumtionsbereich des Einkommensteuerobjekts und des Körperschaftsteuerobjekts (Einkommen der Körperschaften) zu einer Sphäre der ertragsteuerlichen Verstrickung zusammengefaßt.

83 *Tipke*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 233/234 (Ersatztatbestände der Gewinnrealisierung).

84 Probleme der Gewinnrealisierung, insbes. auch bei grenzüberschreitenden Vorgängen, in: Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1980, 131 f.

vermögen/Privatvermögen nicht, wären also die privaten Veräußerungseinkünfte einkommensteuerrechtlich erfaßt, so könne beim Hinüberwechseln eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen darauf verzichtet werden, Entnahmen bzw. Betriebsaufgaben erfolgswirksam zu bewerten. Der Preis dafür sei allerdings, daß das Einkommensteuerobjekt jede Wertrealisierung einschließlich der privaten Veräußerungseinkünfte erfasse. In der Tat muß die Wertzuwachsbesteuerung bei dem Übergang in die Privatvermögenssphäre vor dem Hintergrund gesehen werden, daß die Ausgrenzung der privaten Veräußerungseinkünfte auch gegen das Prinzip des Einkünftekatalogs verstößt, die erwirtschafteten Einkünfte zu besteuern. Der Gedanke einer notwendigen Ersatzbesteuerung greift also an der Grenze zur Privatvermögenssphäre überzeugend durch, solange Gesetzgeber und BVerfG den Dualismus Betriebsvermögen/Privatvermögen bestehen lassen.<sup>85</sup> Das Einkommensteuerobjekt des Markteinkommens wird im weiteren durch *Steuerbefreiungen*, insbesondere wird das *Welteinkommen* (§ 2 Abs. 1 dEStG; § 1 Abs. 1 Satz 2 öEStG) durch sachliche Steuerbefreiungen der Abkommen zur *Vermeidung der Doppelbesteuerung* eingeschränkt.<sup>86</sup> Diese Rechtslage veranlaßt ebenfalls zur Versteuerung markteinkommensorientierter stiller Reserven, die in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem fiktiven Veräußerungspreis bestehen.

## 2. Der richterrechtliche „finale“ Entnahmebegriff

Der BFH löst das Problem, die Wertzuwachsbesteuerung auf die Fälle zu beschränken, in denen das Wirtschaftsgut aus der einkommensteuerbaren Sphäre ausscheidet, mit dem „finalen“ *Entnahmebegriff*, verstanden als Entnahmebegriff, der nach dem Gesetzeszweck interpretiert wird. Der für die Fortentwicklung des finalen Entnahmebegriffs richtungweisende Strukturwandelbeschluss

85 Eine Grenzverschiebung im dualen System, das der Gesetzgeber bewußt geschaffen hat, durch rechtsfortbildende Überschreitung des Betriebsbegriffs stellt einen klassischen Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung dar. So gibt es im Anschluß an *Tipke*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 192, „nur zwei legale Wege, den Dualismus weitestmöglich zu überwinden: die Anrufung des Bundesverfassungsgerichts . . . und die Gesetzesänderung“. BVerfG vom 9. 7. 1969, BVerfGE 26, 302 (§ 23 EStG); BVerfG vom 7. 10. 1969, BVerfGE 27, 111 (§ 17 EStG) haben das duale System der Einkunftsarten nicht als verfassungswidrig erkannt. Bei dem Gesetzgeber scheint – ohne Anstöße durch das BVerfG – keine Neigung zu bestehen, den Einkünftekatalog wählerfeindlich zu reformieren. Vgl. auch das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. II 96 ff. Zur Kritik an der Rspr. des BVerfG *Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2, 8, 9 ff.; *ders.*, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem EStG, aaO (Fußn. 14), 399 ff.

86 *Uelner*, aaO (Fußn. 84), 132/133 (Einschränkungen des sog. Welteinkommensprinzips).

des Großen Senats im Jahre 1974<sup>87</sup> geht von der Annahme aus, es sei Gesetzeszweck des Entnahmetatbestandes, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven zu gewährleisten. Um diesen Gesetzeszweck zu erfüllen, sei unter Betrieb je „nach dem Zusammenhang das gesamte betriebliche Vermögen oder nur die jeweilige wirtschaftliche Einheit eines betrieblichen Organismus zu sehen“.<sup>88</sup>

Die Kritik des „finalen“ Entnahmebegriffs macht zutreffend geltend, daß die Interpretationsbedürftigkeit des unbestimmten Rechtsbegriffs – damit verknüpft die Interpretation „für betriebsfremde Zwecke“ – nicht die Möglichkeit eröffnet, den Betriebsbegriff von Fall zu Fall mit einem unterschiedlichen rechtlichen Inhalt auszustatten.<sup>89</sup> Da unter Betrieb eine Betätigung zu verstehen ist, liegt eine Wertabgabe „für betriebsfremde Zwecke“ vor, wenn das Wirtschaftsgut dem Vermögen, das dieser erwirtschaftenden Betätigung zu dienen bestimmt ist, entzogen wird, d. h. wenn das Wirtschaftsgut kausalrechtlich einer bestimmten erwirtschaftenden Betätigung<sup>90</sup> nicht mehr zugerechnet werden kann. Im Falle der Betriebsaufgabe liegt ein Betrieb dann nicht mehr vor, wenn die er-

87 AaO (Fußn. 79). Zum finalen Entnahmebegriff u. a. BFH vom 16. 3. 1967, BStBl. III 1967, 318; BFH vom 22. 5. 1969, BStBl. II 1969, 584; BFH vom 16. 7. 1969, BStBl. II 1970, 175; BFH vom 30. 5. 1972, BStBl. II 1972, 760; BFH vom 17. 8. 1972, BStBl. II 1972, 903; BFH vom 21. 12. 1977, BStBl. II 1978, 305, 306 (linke Spalte): Die st. Rspr. gehe „von dem sog. finalen Entnahmebegriff aus, der inzwischen zahlreichen BFH-Urteilen zugrundeliegt . . .“

88 Großer Senat, aaO (Fußn. 79), BStBl. II 1975, 170 (rechte Spalte).

89 Insbes. *Friauf*, Gewinnrealisierung und Entnahme, StbJb 1975/76, 369, 371 ff.; *Knobbe-Keuk*, Zum Strukturwandelbeschluss des Großen Senats, StuW 1976, 152. Vgl. auch *Rohner*, Die Entnahmenvorschrift des EStG als Instrument der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, Ein Beitrag zur Diskussion über den „möglichen Wort-sinn“ der Entnahmenvorschrift, Diss. rer. pol. Mannheim 1975, 200 ff. Im weiteren das Referat von *G. Stoll*, unten 219 ff.

90 Im differenzierenden Einkünftekatalog ist nur der von der h. M. vertretene „enge“ Betriebsbegriff denkbar, der sich auf einen konkreten Betriebsvermögensvergleich und auf eine konkrete Betriebsaufgabe bezieht. So bereits *Strutz*, Kommentar zum EStG vom 10. 8. 1925, Bd. I, 1927, § 12 EStG 1925, Anm. 44: „Unterhält der Steuerpflichtige mehrere Betriebe, dann ist die Entnahme von Gegenständen usw. aus einem Betriebe für Zwecke eines anderen dieser Betriebe ebenfalls eine solche zu „anderen Zwecken, die außerhalb des Betriebs liegen“. *Knobbe-Keuk*, StuW 1976, 153: Es ginge „nicht um die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte . . ., sondern um die Gewinnermittlung für einen konkreten genau abgegrenzten Bereich . . .“; *Friauf*, StbJb 1975/76, 372: § 4 Abs. 1 EStG regle „die Ermittlung des Gewinns aus einem konkreten Betrieb, nicht dagegen die der gesamten gewerblichen Einkünfte . . .“; *Raupach*, Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht, JbFfSt 1973/74, 112, 122: Betrieb sei „diejenige organisatorische Wirtschaftseinheit, deren Gewinn zu steuerlichen Zwecken ermittelt werden muß“. Ebenso *Herrmann/Heu-er/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 4 EStG Anm. 4 s.

wirtschaftende Betätigung ihren Charakter als betriebliche Betätigung verliert<sup>91</sup>, insbesondere Betätigung einer *privaten Vermögensverwaltung* wird, die der Erzielung von Einkünften aus *Privatvermögen* (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Kapitalvermögen) dient.

Ändert sich die Steuerrechtslage für diese betriebliche Betätigung, so wird dadurch die Betriebsvermögenseigenschaft der Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht berührt. Der Strukturwandelbeschuß des Großen Senats<sup>92</sup> hat deshalb richtig entschieden, daß der Betriebsaufgabestand nicht verwirklicht wird, wenn sich ein Gewerbebetrieb in eine Gärtnerei umwandelt. Die Zuordnung der betrieblichen Betätigung zu einer anderen, günstiger besteuerten Einkunftsart wirkt auf die Betriebsvermögenseigenschaft der Wirtschaftsgüter nicht ein. Ebenso bleibt das Wirtschaftsgut einer bestimmten betrieblichen Betätigung zugerechnet, wenn *sachliche Steuerbefreiungen* eingreifen.<sup>93</sup> Der steuerbefreite Gewinn oder nicht zu berücksichtigende Verlust ist aus dem betrieblichen Gesamtgewinn herauszurechnen. Dabei ist insbesondere § 3 c EStG anzuwenden.<sup>94</sup> Entgegen der Rechtsprechung des BFH<sup>95</sup> liegt auch keine Entnahme vor, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte überführt wird<sup>96</sup> und der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen sachlich steuerbefreit ist. Der Gewinn oder Verlust der ausländischen Betriebsstätte ist vielmehr nach den in dem DBA niedergelegten Grundsätzen, insbesondere nach dem *dealing-at-arm's-length-principle* aus dem betrieblichen Gesamtgewinn herauszurechnen.<sup>97</sup> Der Ansatz eines Teilwerts kommt grundsätzlich nicht in Betracht.

Schließlich hat der Gesetzgeber durch Gesetz vom 25. 6. 1980<sup>98</sup> klargestellt, daß

91 Eine Betriebsaufgabe ist anzunehmen, wenn eine landwirtschaftliche Betätigung den erwirtschaftenden Charakter verliert und zur Liebhaberei wird (vgl. BFH vom 6. 7. 1978, BStBl. II 1978, 626). Dies folgt aus dem einkommensteuerrechtlichen Betriebsbegriff (*Kruse*, StuW 1980, 227). A. A. *Felix*, StbKongreßRep 1980, 153; *Streck*, KÖSDI 1980, 3656, 3661.

92 AaO (Fußn. 87).

93 Vgl. *Herrmann/Hewer/Raupach*, aaO (Fußn. 90).

94 *Raupach*, JbFfSt 1973/74, 127; *Herrmann/Hewer/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 3 c EStG, Anm. 5 ff, 32 (Doppelbesteuerungsabkommen).

95 BFH vom 16. 7. 1969, BStBl. II 1970, 175; BFH vom 30. 5. 1972, BStBl. II 1972, 760.

96 Gl. A. *Raupach*, aaO (Fußn. 94); *Friauf*, StbJb 1975/76, 373: Vom Tatbestand des § 4 Abs. 1 EStG sei nicht zu erkennen, „inwiefern es für den gesetzlichen Gewinnbegriff relevant sein soll, ob zwischen den beiden Betrieben des Stpfl. eine Staatsgrenze liegt oder nicht“. Ausf. *Uelner*, aaO (Fußn. 84), 140 ff.

97 Dazu i. e. das Referat von *Schaumburg*, unten 247 ff.

98 Gesetz zur Neuregelung der Einkommenbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, BGBl. I 1980, 732.

eine Entnahme nicht vorliegt, wenn für den Betrieb die Gewinnermittlungsart gewechselt wird.<sup>99</sup> Nach dem neuen § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wird ein Wirtschaftsgut nicht dadurch entnommen, daß der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder zur land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13 a EStG übergeht.

### 3. Teleologische Reduktion der Entnahmebewertung

Übt der Steuerpflichtige *mehrere* betriebliche Betätigungen (landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche, einzelgewerbliche, selbständige Betätigung, Mitunternehmerbetätigung) aus, so verwirklicht die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betrieb in den anderen den Entnahmetatbestand<sup>100</sup> und den Einlagetatbestand. Die h. M. des Schrifttums<sup>101</sup> verneint den Teilwertansatz mit dem finalen Argument des BFH: Auf die gewinnerhöhende *Rechtsfolge* der Entnahme könne verzichtet werden, wenn die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven des entnommenen Wirtschaftsguts weiterhin gewährleistet bleibe. Diese *teleologische Reduktion*<sup>102</sup> der Bewertungsvorschrift (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 dEStG; § 6 Nr. 4 öEStG) setzt voraus, daß das vom BFH herausgestellte „telos“ des Gesetzes (Gesetzeszweck) tatsächlich existiert. Während der Rechtsanwender die Kriterien des erwirtschafteten Reinvermögenszugangs immerhin noch auf einen allgemeinen Maßstab der GoB stützen kann, fehlen auf dem Gebiet marktmäßig nicht realisierter Wertzuwächse fundamentale Vorschriften. Hier klaffen die am schwersten ausfüllbaren Gesetzeslücken, weil der *Gesetzgeber* bisher keine Auskunft darüber gegeben hat, nach welchen Prinzipien die Wertzuwachsbesteuerung im einkommensteuergesetzlichen Gewinnbegriff vollzogen oder nicht vollzogen sein soll. Der Gesetzgeber hat sich bisher lediglich an das System herangetastet. Ein übergreifendes Konzept ist durch die perfektionistischen Normkomplexe des Umwandlungsteuergesetzes, des Außensteuergesetzes nicht verwirklicht worden. Eine grundsätzliche Systementscheidung, etwa im Sinne eines *allgemeinen Entstrickungsprinzips*, hat der Gesetzgeber nicht getroffen.<sup>103</sup> Demzufolge fehlt eine den Einzelatbeständen vor-

99 Insbes. entgegen BFH vom 12. 2. 1976, BStBl. II 1976, 663.

100 And. BFH vom 17. 8. 1972, BStBl. II 1972, 903 (keine gewinnerwirklichende Entnahme bei Überführung eines Wg. aus freiberuflichem in gewerbliches Betriebsvermögen). Entnahme bejaht BFH vom 16. 3. 1967, BStBl. III 1967, 318.

101 *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 161 ff, 162; *dies.*, StuW 1976, 153/154; *Friauf*, StbJb 1975/76, 374; *Raupach*, JbFfSt 1973/74, 122/123; *Uelner*, aaO (Fußn. 84), 139. Vgl. auch BT-Drucks. 7/1470, 27; *Felix*, StbKongreßRep 1980, 149.

102 Insbes. *Raupach*, JbFfSt 1973/74, 123, ihm folgend *Uelner*, aaO (Fußn. 101).

103 Gegen ein übergreifendes Entstrickungsprinzip insbes. *Friauf*, StbJb 1975/76, 383 ff; *Tipke*, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Ent-

geschaltete Generalklausel.<sup>104</sup> Der Rechtsanwender ist lediglich befugt, die Lücken der Einzelatbestände auszufüllen, indem er die Einzelatbestände, die Rechtsgrundlagen der Besteuerung *reduziert*. Eine gesetzesüberschreitende Lückenausfüllung ist mit dem rechtsstaatlichen Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbaren.<sup>105</sup>

Gerade im Falle von Gesetzeslücken hat der Gesetzgeber für den zu entscheidenden Fall *keine bewusste Wertentscheidung* getroffen.<sup>106</sup> Bei einer Gesetzesinterpretation, die nicht auf eine konkrete Wertentscheidung des Gesetzgebers gestützt werden kann, ist auf solche Prinzipien zurückzugreifen, die das Recht beherrschen, ohne daß sie der Gesetzgeber bewußt entschieden hat oder bewußt entschieden haben muß.<sup>107</sup> Der steuergesetzliche Gewinnbegriff ist vor allem von den *systemtragenden Prinzipien der Steuergerechtigkeit* beherrscht, die in dem verfassungsrechtlichen Wertsystem niedergelegt sind.<sup>108</sup> Die Betrachtung der Rechtsgrundlagen und Grundtatbestände der einkommensteuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrealisierung ergibt folgendes Resümee: Soweit der Einkommensteuer die erwirtschafteten Einkünfte unterworfen werden, bieten die GoB einen allgemein-positivierten Maßstab<sup>109</sup> der steuerrechtlichen Gewinn-

strickung“, StuW 1972, 264; K. Vogel, StuW 1974, 195 ff, 197 ff; Hellwig, Die „Steuerentstrickung“ in der Rspr. des BFH und der FG, FR 1976, 129, 131.

104 Vgl. Tipke, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 234.

105 Die „Entstrickung“-Interpretation des Entnahme- bzw. Betriebsaufgabetatbestandes ist von dessen möglichem Wortsinn nicht mehr gedeckt. Hierzu Friauf, StbJb 1975/76, 383 ff, 386 ff; Knobbe-Kewk, aaO (Fußn. 101); dies., DB 1973, 890, StuW 1973, 74 ff; Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, aaO (Fußn. 39), 78 ff; Tipke, StuW 1972, 267/268; K. Vogel, StuW 1976, 198 ff. Vgl. auch Salditt, Über den „möglichen Wortsinn“ des Entnahmetatbestandes, StuW 1974, 61, 63 ff. Exemplarisch BFH vom 26. 1. 1977, BStBl. II 1977, 283 (Horten-Fall): Die Einbringung eines Einzelunternehmens (§ 20 UmwStG) und die spätere Wohnsitzverlegung sind *zwei* Sachverhaltsvorgänge. Wird die Fortführung der Buchwerte und damit der Aufschub der Gewinnrealisierung zugelassen, so kann der Betriebsaufgabetatbestand nicht als Auffangtatbestand dienen. Die Gewinnversteuerung muß – ohne Generalklausel der „Steuerentstrickung“ – bei dem *Einbringungsvorgang* geregelt sein. § 21 Abs. 1 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG beweist die Gesetzeslücke im Horten-Fall (vgl. BStBl. II 1977, 284).

106 Sofern man unter Gesetzeslücke eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes versteht (Larenz, aaO [Fußn. 9], 354 ff; Canaris, aaO [Fußn. 9], 16). Vgl. Tipke, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 95 ff. A. A. insbes. Kruse, aaO (Fußn. 45), 109 ff, der unbestimmte Rechtsbegriffe als Lücken *intra legem* deutet. Diese so verstandenen Lücken kann der Rechtsanwender auch zu Lasten des Stpfl. ausfüllen, da der Gesetzgeber dem Rechtsanwender die Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs, hier der GoB, *bewußt* überlassen hat.

107 Larenz, aaO (Fußn. 9), 332 ff (objektiv-teleologische Kriterien).

108 Tipke, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 23 ff.

109 Vgl. Fußn. 106.

und Verlustrealisierung. Das Interpretationsproblem besteht hier darin, den unbestimmten Rechtsbegriff der GoB so auszulegen, daß die gleichmäßige und wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erreicht ist. Soweit die Einkommensteuer als Wertzuwachssteuer ausgestaltet ist, kann die gleichmäßige und wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nur im gesetzmäßigen Rahmen der vorhandenen Einzelatbestände verwirklicht werden.<sup>110</sup>

## C. Die Prinzipien einer gleichmäßigen und wirtschaftlich maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

### I. Systemtragende Prinzipien einer gleichmäßigen und wirtschaftlich maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

#### 1. Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

##### a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab des Gleichheitssatzes

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG<sup>111</sup> ist der Grundsatz der Steuergerechtigkeit in Art. 3 GG verankert. In diesem Zusammenhang hat das

110 BFH vom 16. 12. 1975, Fußn. 88; BFH vom 26. 1. 1977, Fußn. 105, bekennen sich ausdrücklich zum rechtsstaatlichen Verbot steuerbegründender oder steuerschärfender Analogie (Flume, Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, StbJb 1967/68, 63, 65 ff; Friauf, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, StbJb 1977/78, 39, 59 ff; Hess, Analogieverbot und Steuerrecht, Diss. jur. Köln 1974, 147 ff; Tipke, Steuerrecht, aaO [Fußn. 1] 36 ff mit zahlr. Nachw.). Rechtsprechung und Schrifttum nehmen also eine gemeinsame Grundposition ein. Gegen diese Grundposition neuerdings Walz, aaO (Fußn. 1), 142 ff, 145 ff. Es bleibt zu hoffen, daß die rechtsstaatliche Grundposition des Verbots steuerbegründender oder steuerschärfender Analogie auf der Jahrestagung 1981 (Thema: Rechtsetzung durch Urteile der Steuergerichte und Verwaltungsanordnungen der Steuerverwaltung?) bewahrt wird.

111 BVerfGE 6, 55, 70 („Das Grundgesetz enthält – anders als die Weimarer Reichsverfassung in Art. 134 – keine ausdrückliche Bestimmung darüber, nach welchem Grundsatz die Staatsbürger an den öffentlichen Lasten zu beteiligen sind. Es besteht jedoch kein Zweifel daran, daß der Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.“); BVerfGE 13, 181, 202; BVerfGE 13, 290, 298; BVerfGE 13, 331, 338; BVerfGE 23, 242, 253; BVerfGE 26, 302, 310; BVerfGE 29, 327, 335; BVerfGE 36, 321, 330; BVerfGE 43, 108, 118; BVerfGE 47, 1, 29; BVerfGE 49, 343, 360; BVerfGE 50, 57, 94; BVerfGE 50, 386, 391. S. im weiteren Engisch, Auf der Suche nach der Gerechtigkeit, 1971, 170 ff; Kriele, Kriterien der Gerechtigkeit, Zum Problem des rechtsphilosophischen und politischen Relativismus, 1963, 90 ff, 92; Robbers, Gerechtigkeit als Rechtsbegriff, Über den Begriff der Gerechtigkeit in der Rechtsprechung des BVerfG, 1980, 136 ff; Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Eine Studie über Gleichheit und Gerechtigkeit

BVerfG<sup>112</sup> anerkannt, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip einen fundamentalen Gerechtigkeitsmaßstab für die Aufteilung der Steuerlasten bildet. Demzufolge dient das Leistungsfähigkeitsprinzip als fundamentaler Vergleichsmaßstab bei der Anwendung des Gleichheitssatzes innerhalb der Steuerrechtsordnung.<sup>113</sup>

Gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip wird aber eingewendet, daß es zu vieldeutig sei.<sup>114</sup> Auf der Ebene konkreter Falllösungen sei seine Wertaussage zu *vage*. Diese auch vom Bundesverfassungsgericht<sup>115</sup> im Anschluß an finanzwissenschaftliche Lehrmeinungen vertretene These von der Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips kann nicht als Einwand aufgefaßt werden, der die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *als solche* in Frage stellt. Die These von der Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips weist vielmehr lediglich auf die abstrakte Natur eines obersten Gerechtigkeitsgrundsatzes hin. Es steht außer Frage, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip durch weitere Prinzipien konkretisiert werden muß. Und zwar muß das Leistungsfähigkeitsprinzip durch so viele Rechtsgrundsätze, Unterprinzipien, modifizierende Prinzipien näher bestimmt werden, daß eine konkrete, rechtssystematisch folgerichtige Falllösung ermöglicht ist.

Auf dem Gebiete der Gewinn- und Verlustrealisierung scheinen das Totalitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip der handelsrechtlichen GoB die gleichmäßige und wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zwar zu

keit der Besteuerung im System des Grundgesetzes, 1966, 19 ff; *Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Festschrift für *Jahrreiß*, 1974, 45: „Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Steuergerechtigkeit, Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und Lastengleichheit sind die vier Säulen, auf denen das grundlegende Postulat der Gleichheit aller Staatsbürger als Steuerzahler ruht.“

112 BVerfG vom 11. 10. 1977, BVerfGE 47, 1, 29 betr. Kinderbetreuungskosten: „Steuergesetzgebung und Steuerrechtsanwendung müssen . . . dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gebot der Steuergerechtigkeit entsprechen; dieses fordert, daß die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden . . .“

113 Dazu insbes. *Tipke*, Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht – Methode oder irrationale Spekulation?, BB 1973, 157; *ders.*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1) 41 f.

114 BVerfG vom 23. 11. 1976 betr. Abschaffung der Kinderfreibeträge, BVerfGE 43, 108, 120: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erweise sich, „wenn daraus konkrete Schlüsse gezogen werden sollen, als vieldeutig, wie immer wieder in der Finanzwissenschaft betont wird“. Ebenso BVerfG vom 11. 10. 1977, BVerfGE 47, 1, 29. *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Wien 1971, 87: Aus dem „Grundsatz der Besteuerung nach der persönlich-individuellen Leistungsfähigkeit“ könnten „ohne weitere Prämissen konkrete rechtliche Lösungen logisch nicht abgeleitet werden . . .“; *Kruse*, StuW 1980, 231 ff.; 232: Das Leistungsfähigkeitsprinzip habe „bisher nur eine tragfähige Begründung für den progressiven Einkommensteuertarif geliefert . . .“ Vgl. auch *Stern*, aaO (Fußn. 1), 1109.

115 AaO (Fußn. 114).

konkretisieren, zugleich aber in einem Spannungsverhältnis zueinander zu stehen: Der Grundsatzbeschuß des Großen Senats vom 3. 2. 1969<sup>116</sup> zu den handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten stieß auf das steuerrechtssystematische Spannungsverhältnis zwischen der Erfassung des „vollen“ Gewinns nach dem Totalitätsprinzip und der *vorsichtigen* Erfolgsrechnung im klassischen Sinne, nach der der „Kaufmann durch Unterbewertung seines Vermögens in beinahe unbeschränktem Umfang stille Reserven bilden und dadurch den ausgewiesenen Gewinn mindern durfte“. <sup>117</sup> Da es dem „Sinn und Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung“ entspräche, den „vollen Gewinn zu erfassen, kann es nicht im Belieben des Kaufmanns stehen, sich . . . ärmer zu machen, als er ist. Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht stünden auch schwerlich im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung . . .“<sup>117</sup> Dem hält *Knobbe-Keuk*<sup>118</sup> entgegen, die handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechte bestünden nicht deshalb, damit der Unternehmer sich nach seinem Gusto „ärmer“ oder „reicher“ machen kann als er ist, sondern deshalb, weil man nicht mit Sicherheit sagen könne, welches der „volle“ Gewinn ist, weil man nicht wisse, ob der Steuerpflichtige „arm“ oder „reich“ ist.

*Knobbe-Keuk* verdeutlicht das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht als einen Entscheidungsspielraum, der dem Kaufmann gegeben ist, damit dieser den für ihn *ökonomisch* richtigen Gewinn ansetzen kann. So gesehen dient die Bezugnahme auf die GoB der wirtschaftlich richtigen (ökonomisch rationalen) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der verfassungsrechtliche Vergleichsmaßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips wird durch Kriterien ökonomischer Rationalität<sup>119</sup> ausgefüllt, die die GoB dem Steuerrecht (ebenso wie dem Handelsrecht) vermitteln.

b) *Der Grundsatz der Bilanzwahrheit und das Prinzip des „true and fair view“ (Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie)*

Ein Prinzip der GoB, den „vollen“ Gewinn auszuweisen, scheint der Grundsatz der Bilanzwahrheit zu sein. Indessen hat sich die Bilanzauffassung des Reichsoberhandelsgerichts<sup>120</sup>, die Bilanz solle die *wirkliche Vermögenslage* dokumen-

116 BStBl. II 1969, 291.

117 BFH vom 3. 2. 1969, aaO (Fußn. 116), 293.

118 AaO (Fußn. 20), 16.

119 *Stern*, aaO (Fußn. 1), 1107, wirft „die (ungelöste) Frage“ auf, „inwiefern gerade das Steuersystem nicht auch von Verfassungen wegen wenigstens gewisse Minimalforderungen ökonomischer Sinnhaftigkeit und innerer Folgerichtigkeit erfüllen muß“. Vgl. auch *Saelzle*, Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip, AG 1977, 181, 183 ff (Prinzip der Erfassung der „wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“).

120 ROHG vom 3. 12. 1973, ROHG 12, 15 ff, 17. *Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in der Handels- und Steuerbilanz, 1976, 59 ff; *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 23.

tieren, in der Praxis des deutschen Bilanzwesens nicht durchgesetzt. Man praktiziert zwar den Grundsatz, daß alle Aktiva und Passiva *vollständig* zu bilanzieren sind. Die *Bewertung* der Vermögensgegenstände geschieht jedoch „im Rahmen der Bewertungsvorschriften“ (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AktG) und nach den ökonomischen Konventionen der GoB.<sup>121</sup>

Die Bewertungskonventionen der deutschen Bilanzpraxis räumen dem Ziel einer *vorsichtigen* Ertragsbewertung den Vorrang gegenüber dem Ziel ein, die wirkliche Vermögenslage auszuweisen. Die deutsche Bilanzauffassung steht damit im Gegensatz zu der anglo-amerikanischen Bilanzauffassung des „true and fair view“, zu der sich Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie bekennt.<sup>122</sup> Die gegensätzlichen Bilanzauffassungen treten in der aktuellen Diskussion zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes<sup>123</sup> zutage, den der Bundesminister der Justiz im Februar 1980 den Spitzenverbänden der Wirtschaft und anderen beteiligten Institutionen zugeleitet hat.<sup>124</sup> § 238 Abs. 2 HGB des Vorentwurfs lautet: „Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“<sup>125</sup> Damit ist eine Rechtsgrundlage für den Grundsatz der Bilanzwahrheit i. S. d. „true and fair view“ vorgeschlagen worden.

121 Ausf. *Leffson*, aaO (Fußn. 44) 174 ff (Zum Problem der Wahrheit im Jahresabschluß). S. auch *Heinen*, Handelsbilanzen, 8. Aufl. 1976, 149/150; *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 23; *R. Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 4. Aufl. 1978, 97 ff.

122 Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie lautet: „Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnisse entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln.“ Dazu insb. *Jonas*, Die EG-Bilanzrichtlinie, Grundlagen und Anwendung in der Praxis, 1980, 32 ff.

123 Abgedruckt, in: *Forster/Gelhausen*, Der Jahresabschluß nach dem Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, 1980.

124 Zu Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie insb. Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Wpg. 1979, 169, 170; Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, Wpg. 1980, 501, 504/505; *Lutter*, Rechnungslegung nach künftigem Recht, DB 1979, 1285, 1286; *Niehus*, „True and fair view“ – in Zukunft auch ein Bestandteil der deutschen Rechnungslegung?, DB 1979, 221; *Schildbach*, Die Auswirkungen der Generalklausel des Art. 2 der 4. EG-Richtlinie, Wpg. 1979, 277, 279 ff; *Söffing*, 4. EG-Richtlinie, Mögliche steuerliche Auswirkungen, 1979, 13 ff; v. *Wysocki*, Steuerliche Probleme der Bilanzierungsvorschriften nach der Vierten EG-Richtlinie, StbKongreßRep. 1980, 47 ff, 51 ff.

125 Demnach nahezu wörtlich übereinstimmend mit Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, Fußn. 122.

Die Stellungnahmen gegen diesen Vorschlag machen geltend, daß die Bilanz die „objektiv wahre“ Vermögenslage nicht abbilden könne.<sup>126</sup> Dazu wird vorgetragen, daß auch in den Ländern des angelsächsischen Bereichs *unterschiedliche* Bilanzierungskonventionen praktiziert werden.<sup>127</sup> Die Widerstände gegen eine gesetzliche Konkretisierung der „Bilanzwahrheit“ sind von dem Grundanliegen getragen, den Spielraum einer vorsichtigen Vermögens- und Ertragsbeurteilung von juristischen Festlegungen möglichst freizuhalten.<sup>128</sup> Hier ist indessen die grundsätzliche Frage aufgeworfen, ob das Prinzip des „true and fair view“ überhaupt einer vorsichtigen Ertragsbeurteilung entgegensteht. Die unterschiedlichen Bilanzierungskonventionen in den angelsächsischen Ländern zeigen in der Tat, daß man in der Einschätzung „tatsächlicher Verhältnisse“ unterschiedlicher Auffassung sein kann, und zwar deshalb unterschiedlicher Auffassung sein kann, weil man die *wirtschaftliche Gewißheit* oder *Ungewißheit* von Vermögenspositionen unterschiedlich einschätzt. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit wird also durch die vorsichtige Ertragsbeurteilung in der Weise relativiert, daß *ungewisse* Vermögenspositionen *nicht als tatsächlich* gegebene Vermögenspositionen definiert werden können.<sup>129</sup> Für die *Steuerbilanz* ergibt sich daraus die grundsätzliche Konsequenz, daß das Totalitätsprinzip, nach dem der

126 Stellungnahme des Instituts der Wp., Fußn. 124; Gemeinsame Stellungnahme der Wp., Fußn. 124; *Lutter*, aaO (Fußn. 124); *G. Söffing*, aaO (Fußn. 124), 15.

127 Gemeinsame Stellungnahme der Wp., Fußn. 124.

128 Vgl. dazu etwa *Moxter*, Die handelsrechtlichen GoB und das neue Bilanzrecht, ZGR 1980, 254. Der Gesetzesvorschlag der Wp., Wpg. 1980, 505, schränkt den Vorentwurf (§ 238 Abs. 2 HGB) dahin ein, daß der Jahresabschluß „im Rahmen“ der gesetzlichen Vorschriften und der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln habe. Nach einer derartig formulierten Generalklausel kann das Prinzip der Bilanzwahrheit durch Mehrheitsübung beliebig modifiziert werden. Richtigerweise gibt § 238 Abs. 2 HGB des Vorentwurfs einen systemtragenden Maßstab für die willkürfreie Bilanzierung an, der beliebige Unterbewertungen ausschließt. Die Generalklausel ist durch gesetzliche Vorschriften und GoB *auszufüllen*. Der Einwand, die Bilanzierungspraxis der angelsächsischen Länder sei zu vage und dem Ermessen des Kaufmanns überlassen (vgl. die Bestandaufnahme von *Niehus*, aaO (Fußn. 124), greift im Hinblick auf das deutsche Bilanzrecht nicht durch. Hierzu *Schildbach*, Wpg. 1979, 279, 278 ff; *G. Söffing*, aaO (Fußn. 124), 16; *Wysocki*, aaO (Fußn. 124), 52. § 238 Abs. 2 HGB des Vorentwurfs hat im wesentlichen dem Zweck zu dienen, solche Bilanzierungsübungen *auszuscheiden*, die nach BFH, aaO (Fußn. 116), für die Steuerbilanz a priori nicht in Betracht kommen. Begründung der Kommission vom 26. 2. 1973 (Beil. 6/Bull. EG): Die Bezugnahme auf die GoB könne entfallen, „da die Forderung nach einem getreuen Einblick zwangsläufig zur Folge hat, daß diese Grundsätze anzuwenden sind“.

129 Hier füllen die GoB den Grundsatz der Bilanzwahrheit willkürfrei (*Leffson*, aaO [Fußn. 44] 174 ff, 420 ff) aus.

volle Gewinn zu versteuern ist, durch das Prinzip, nur den sicheren Gewinn zu besteuern, relativiert wird.

## 2. Wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

### a) Eigentumsgarantie und rechtsstaatliches Übermaßverbot

Das Prinzip, nur den sicheren Gewinn zu besteuern, ausgeprägt in dem ökonomischen Grundgedanken einer vorsichtigen Bewertung der Ertragslage, hat seine Wurzel in der Komponente einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung, die durch die *verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerungsgewalt* vorgegeben ist. Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerungsgewalt sind zunächst in Art. 2 Abs. 1 GG umrissen: das Grundrecht auf die freie Entfaltung der Persönlichkeit sichert dem Bürger das Grundrecht, „nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören“. <sup>130</sup> Die nach Art. 2 Abs. 1 GG verbürgte ökonomische Handlungsfreiheit enthält danach zwei Elemente, erstens die rechtsstaatliche Gesetzmäßigkeit (Tatbestandsmäßigkeit) der Besteuerung, zweitens die Übereinstimmung der Steuergesetze mit dem verfassungsrechtlichen Wertsystem.

Die Frage nach den Grenzen der Besteuerungsgewalt im verfassungsrechtlichen Wertsystem gewinnt ihre aktuelle Brisanz durch zügig wachsende Steuerlasten. Berührt ist das Abhängigkeitsverhältnis des Rechtsstaates vom Steuerstaat. <sup>131</sup> Der Rechtsstaat soll einerseits das Eigentum und das Erbrecht gewährleisten (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG). Diese und andere Schutzfunktionen kann aber nur ein Verfassungsstaat wahrnehmen, der finanziell handlungsfähig ist. <sup>132</sup> Insofern ist der Steuerstaat notwendiges Element des Rechtsstaates. Die Abschöpfung von Privatvermögen durch die Besteuerung ist erforderlich, um das nicht entzo-

<sup>130</sup> BVerfG vom 14. 12. 1965, BVerfGE 19, 206, 215/216. S. im weiteren *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, 13 ff, 17; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, 28 ff; *Tipke*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 30/31; *Stern*, aaO (Fußn. 1), 1105 ff (verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerungsgewalt), 1110 (Art. 2 Abs. 1 GG als Auffanggrundrecht); *Wacke*, Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 1966/67, 75, 107 ff (Grundrecht auf Steuerfreiheit).

<sup>131</sup> Insb. *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für *Ipsen*, 1977, 409 ff; *Friauf*, StbJb 1977/78, 39, 42 ff.

<sup>132</sup> Vgl. *Kirchhof*, Referat zum zweiten Beratungsgegenstand „Besteuerung und Eigentum“ der Tagung der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer in Innsbruck 1980, Leitsätze, in: DÖV 1980, 795, DVBl. 1980, 991, StuW 1980, 366, Leitsatz I 1. Das Referat war bei Ablieferung des Manuskripts noch nicht veröffentlicht.

gene Vermögen und andere Güter des Bürgers garantieren zu können. Das BVerfG hat bisher aus der Eigentumsgarantie lediglich einen Schutz gegen die konfiskatorische Steuer abgeleitet: Art. 14 GG schütze das Vermögen nicht gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten. <sup>133</sup> Ein Verstoß gegen Art. 14 GG könne erst dann in Betracht kommen, wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen *übermäßig* belasten und seine Vermögensverhältnisse *grundlegend beeinträchtigen* würden. <sup>134</sup>

Seit Beginn der siebziger Jahre setzt sich die Staatsrechtswissenschaft <sup>135</sup> zunehmend dafür ein, die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG als Vermögensschutzgarantie gegen übermäßige Besteuerung auszubauen. Dabei soll Art. 14 GG insbesondere vor einem übermäßigen Eingriff in die *Substanz* des Vermögens schützen. Die Eigentumsgarantie unterbinde – entgegen der Judikatur des BVerfG – nicht nur erdrosselnde oder konfiskatorische Steuereingriffe, die das Vermögen des Bürgers *grundlegend* beeinträchtigen, im Extremfall seine wirtschaftliche Existenz vernichten. Die Furcht vor einem „entfesselten Steuerstaat“, verknüpft mit dem zu großzügigen Umgang mit Steuergeldern, hat das Problembewußtsein geschärft, daß die Grenze des Übermaßverbots zugunsten des Bürgers verschoben werden muß. Die Beiträge zum zweiten Thema der Innsbrucker Staatsrechtslehrertagung 1980 „Besteuerung und Eigentum“ <sup>136</sup> lassen überwiegend die grundsätzliche Neuorientierung erkennen: Die grundsätzliche Anwendbarkeit des Art. 14 GG für die Begrenzung der Besteuerungsgewalt wird nicht mehr geleugnet. Das Referat von *Kirchhof* bietet dazu eine schlüssige rechtsdogmatische Konkretisierung. Ein Grundrecht des Eigentümers hindere

<sup>133</sup> BVerfGE 4, 7, 17; BVerfGE 8, 274, 330; BVerfGE 10, 89, 116; BVerfGE 10, 354, 371; BVerfGE 11, 105, 126; BVerfGE 14, 221, 241; BVerfGE 19, 119, 128/129; BVerfGE 23, 288, 314; BVerfGE 30, 250, 271/272; BVerfGE 38, 61, 102.

<sup>134</sup> BVerfGE 14, 221, 241; BVerfGE 19, 119, 128/129; BVerfGE 23, 288, 315; BVerfGE 30, 250, 272; BVerfGE 38, 61, 102.

<sup>135</sup> Insbes. *Friauf*, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, Juristische Analysen 1970, 299, 307 ff. (Art. 14 GG als Vermögenswertgarantie); *ders.*, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, 480, 486 (Stand des Schrifttums mit zahlr. Nachw.); *Kirchhof*, aaO (Fußn. 130), 20 ff (Art. 14 GG als Magna Charta des Stpfl.); *Leisner*, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, 1978; *Papier*, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat, Bd. 11 (1972), 483; *K. Vogel*, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, 36 ff; *Vogel/Walter*, Bonner Kommentar, Art. 105 GG, Zweitbearbeitung 1971, Anm. 139 ff.

<sup>136</sup> Vgl. Fußn. 132, im weiteren die Leitsätze des Referats von *H. H. v. Arnim*, aaO (Fußn. 132), sowie die Beiträge von *Friauf*, DÖV 1980, 480; *Papier*, DVBl. 1980, 787; *K. Vogel*, BayVBl. 1980, 523; *Schmidt-Bleibtreu/Schäfer*, DÖV 1980, 489; *Wendt*, NJW 1980, 2111, und die Berichte von *Degenhardt*, DVBl. 1980, 994; *Birk*, StuW 1980, 361.

nicht eine Finanzausstattung des Staates zu Lasten des Privateigentums, sondern fordere eine *eigentumsschonende Deckung des staatlichen Finanzbedarfs*.<sup>137</sup> „Eigentum“ i. S. d. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG definiere nicht ein Wirtschaftsgut, das gegen steuerlichen Zugriff abzuschirmen wäre<sup>138</sup>, sondern umgrenze den Handlungsspielraum des Eigentümers. Grundlage der Eigentümerfreiheit sei das Gesamtvermögen.<sup>139</sup> Art und Intensität der Steuerlast seien auf die vom Eigentümer bestimmte Eigentumslage abzustimmen.<sup>140</sup> Das Einkommensteuerobjekt, der periodische Zuwachs an Eigentum, sei angemessen je nach Privatnützigkeit des Eigentumszuwachses zu belasten.<sup>141</sup>

Dem wesentlichen Fortschritt, die Eigentumsgarantie als Leitprinzip rechtsstaatlicher Besteuerung anzuerkennen, folgte die Diskussion über die konkreten Kriterien der Verhältnismäßigkeit, welche den Grenzverlauf zwischen dem Bereich der angemessenen steuerlichen Belastung und dem Bereich der übermäßigen Besteuerung bestimmen.<sup>142</sup> Ob hierzu Art. 14 GG als Rechtsgrundlage allein tragfähig sei, blieb im Hinblick auf die dem Steuergesetzgeber durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG eingeräumte Gestaltungsfreiheit umstritten.<sup>142</sup> Hier leistet der Lösungsansatz Hilfe, das *rechtsstaatliche Übermaßverbot* heranzuziehen.<sup>143</sup> Das rechtsstaatliche Übermaßverbot begrenzt die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG und konkretisiert dadurch auch das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung. Der Hinweis auf Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG erschüttert mithin nicht die staatsrechtsdogmatische Position, in Art. 14 GG ein Prinzip maßvoller Besteuerung des Eigentumszuwachses zu erkennen.

137 *Kirchhof*, aaO (Fußn. 132), Leitsatz I 1.

138 *Kirchhof*, aaO (Fußn. 132), Leitsatz 7 a. Grundsätzlich anders der Ansatz von *Leisner*, aaO (Fußn. 135), 120 ff (Besteuerung als „Geldenteignung“). Krit. gegen die enteignungsrechtl. Betrachtung der Steuer *Friauf*, DÖV 1980, 487; *Vogel/Walter*, aaO (Fußn. 135), Art. 105 GG, Anm. 142; *Wendt*, NJW 1980, 2112/2113.

139 *Kirchhof*, aaO (Fußn. 138). Für den Gesamtvermögensschutz auch *v. Arnim*, aaO (Fußn. 136), Leitsatz 3. Grundlegend im Ansatz wohl *Friauf*, aaO (Fußn. 135): Art. 14 GG als Vermögenswertgarantie. Gegen diesen Vermögensschutz aus Art. 14 GG *Leisner*, aaO (Fußn. 135), 116 ff; *Papier*, aaO (Fußn. 135), 489 ff; *ders.*, DVBl. 1980, 790. Zum Meinungsstand vgl. die Berichte von *Degenhardt*, aaO (Fußn. 136); *D. Birk*, StuW 1980, 364.

140 *Kirchhof*, aaO (Fußn. 132), Leitsatz 14 a.

141 *Kirchhof*, aaO (Fußn. 132), Übersicht 1 (a).

142 Vgl. die Berichte von *Birk/Degenhardt*, aaO (Fußn. 139).

143 *Tipke*, oben 4 f. Diesen Lösungsansatz legt die Interdependenz zwischen Steuerstaat und Rechtsstaat nahe. Bemerkenswert *Wendt*, NJW 1980, 2116: „Für den Inhalt des recht verstandenen rechtlichen Wertungsprinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit haben der verfassungsrechtliche Eigentumsschutz, die Sozialverpflichtung des Eigentums gem. Art. 14 II GG und das Übermaßverbot entscheidende Bedeutung.“

Art. 14 GG und das rechtsstaatliche Übermaßverbot wären in der Tat „überanstrengt“<sup>144</sup>, wenn man die Kriterien der Zweck-Mittel-Relation allein verfassungsrechtlich entwickeln wollte. Ebenso wie die Sachgesetzlichkeit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne spezifisch steuerrechtliche und ökonomische Bezüge nicht auskommt, kann die Frage einer eigentumsschonenden Besteuerung nur gelöst werden, wenn man die rechtlichen und wirtschaftlichen Merkmale und Bedingungen des Einkommensteuerobjekts heranzieht, wenn man die wirtschaftliche Qualität des Eigentumszuwachses (realisierter oder nicht realisierter Reinvermögenszugang) prüft. In Anbetracht der hohen Einkommensteuerbelastung erscheint das geltende Recht, das den nicht realisierten Reinvermögenszugang nur ausnahmsweise dann der Einkommensteuer unterwirft, wenn die vollständige und damit gleichmäßige Besteuerung des Eigentumszuwachses nicht gesichert ist, als unverzichtbarer Bestandteil eigentumsschonender Besteuerung.<sup>145</sup>

#### b) Der Grundsatz der Vorsicht

Einen Maßstab, der prinzipiell geeignet ist, den Vermögensschutz des Bürgers gegen übermäßige Besteuerung zu konkretisieren, stellt das Vorsichtsprinzip dar. Aus dem das System der GoB tragenden Vorsichtsprinzip fließen eine Fülle von Einzelregelungen, die dem Gedanken einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung Rechnung tragen. Die Stellungnahmen der Wirtschaft zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes sind von der Sorge getragen, daß der status quo der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht beibehalten wird und daß demzufolge die Unternehmen steuerlich noch mehr belastet werden als bisher.<sup>146</sup> Hierzu ist zu bedenken, daß das Maßgeblichkeitsprinzip als solches den status quo einer Steuerlast nicht erhält. Die Steuerbilanz ist eine steuerrechtlich korrigierte Handelsbilanz. Nach diesem Konzept ist lediglich relevant, ob der handelsrechtliche GoB dem steuerrechtlichen Maßstab dient. Tut er es, so gibt die Handelsbilanz insoweit ein Datum, das für die Steuerbilanz nicht korrigiert werden muß. Tut er es nicht, so kann das Maßgeblichkeitsprinzip die steuerrechtliche Korrektur der Handelsbilanz nicht verhindern.

144 *Degenhardt*, aaO (Fußn. 136): „... nach Maßstäben für die Verhältnismäßigkeitsprüfung fragte *Badura*, der hier Art. 14 GG überanstrengt sah.“

145 Vgl. *K. Vogel*, aaO (Fußn. 80).

146 Insbes. Deutscher Industrie- und Handelstag u. a. Wirtschaftsverbände, Erste Stellungnahme zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, BB 1980, Beilage 9. Dem Vorentwurf liegt aber der Transformationsgrundsatz steuerlicher Neutralität zugrunde, nach dem die Reform des Bilanzrechts die Unternehmensbesteuerung weder verschärfen noch verringern darf. Dazu *Biener*, Zur Transformation der 4. EG-Richtlinie, WpG 1980, 689; *Söffing*, aaO (Fußn. 124), 4; *v. Wsocki*, StbKongreß-Rep. 1980, 50 (m. w. Nachw.).

Die Grundsatzdiskussion zu dem Maßstab der handelsrechtlichen GoB für die Besteuerung führt an einen Scheideweg: Wer im Anschluß an *Leffson*<sup>147</sup> in dem Vorsichtsprinzip einen Maßstab dafür erblickt, „mit welchen Werten zu rechnen ist, wenn die zukünftige Entwicklung ungewiß ist“, der beschreitet den Weg einer Annäherung der Steuerbilanz und der Handelsbilanz. Wer aber mit dem Vorsichtsprinzip die Ermächtigung verteidigen will, Unterbewertungen des Vermögens beliebig und willkürlich vorzunehmen, der macht das Vorsichtsprinzip für die Besteuerung untauglich.

Seit dem Aktiengesetz 1965 ist eine Rechtsentwicklung eingeleitet worden, die dem willkürlichen Vorsichtsprinzip entgegenwirkt.<sup>148</sup> Die willkürliche Bildung stiller Reserven wird auch unter dem Gesichtspunkt des Gläubigerschutzes für bedenklich gehalten, weil sie nicht nur die wirkliche Gewinnentwicklung und Liquidität zur Schuldzahlung verschleiert, sondern auch dem Unternehmer das Mittel in die Hand gibt, durch Auflösung stiller Reserven über eine tatsächliche Ertragsschwäche hinwegzutäuschen. Derartige Überlegungen lassen sich auch zu einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung anstellen: Der Steuerpflichtige darf den Eigentumszuwachs in der Steuerbilanz nicht verschleiern. Wohl aber ist er befugt, den Hinzuerwerb durch sachliche Kriterien wirtschaftlicher Vorsicht näher zu bestimmen. Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip stellt grundsätzlich dann einen tauglichen Maßstab für die Konkretisierung des rechtsstaatlichen Übermaßverbots dar, wenn und soweit der Steuerpflichtige *wirtschaftlich berechnete* Vorsicht walten läßt. Hier setzen die Parallelitäten zwischen Handelsrecht und einem verfassungsmäßigen Steuerrecht ein: Ein Kaufmann, der einen ungewissen Gewinn als tatsächlichen Gewinn ansetzt und für seine privaten Bedürfnisse abschöpft, handelt voreilig und gefährdet die Vermögenssubstanz des Unternehmens. Das Haftungskapital wird entgegen dem Gläubigerschutz geschmälert. Die Zahlungsfähigkeit des Unternehmers kann gefährdet sein. Unter dem Aspekt der eigentumschonenden Besteuerung ist die Besteuerung staatliche Gewinnabschöpfung, die dann zum übermäßigen Substanzeingriff wird, wenn die Kriterien des Hinzuerwerbs nicht grundsätzlich mit *Kriterien der Gewißheit* verknüpft werden.

Im Verhältnis zur Bilanzwahrheit, zur Erfassung des *vollen* Gewinns ist der Unterschied zwischen „*ungewissen*“ und „*tatsächlichen*“ (§ 238 Abs. 3 EHGB<sup>149</sup>) Verhältnissen zu sehen und für die wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hervorzuheben. Für die Anwendung der handelsrechtlichen

147 Fußn. 44, 420.

148 *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, 4. Aufl. 1968, § 149 AktG, Anm. 26 a. E.; *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 25 ff.

149 Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, Fußn. 123.

GoB innerhalb der steuerrechtlichen Gewinnermittlung würde es durchaus nützlich sein, wenn der Grundsatz des „*true and fair view*“ im Handelsrecht verankert werden würde. Das Prinzip des „*true and fair view*“ schließt das *willkürliche* Vorsichtsprinzip aus, das für die Steuerbilanz a priori ausscheidet. Wie ausgeführt, steht dem Prinzip des „*true and fair view*“ nicht entgegen, daß „*ungewisse*“ Verhältnisse nicht als tatsächliche Verhältnisse zu definieren sind. Es geht also um die vorsichtige Bestimmung der tatsächlichen Erträge, wenn die Steuerbilanz als Grundlage einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung ausgeformt werden soll. Eine Verschärfung der Besteuerung durch das Prinzip des „*true and fair view*“ ist nicht zu befürchten. Im Gegenteil: Ein klar positiver Grundsatz der Bilanzwahrheit würde dem Vorsichtsprinzip als Prinzip einer *sicheren* Erfolgsrechnung zu schärferen Konturen verhelfen und demzufolge das Vorsichtsprinzip vor ungerechtfertigten Restriktionen in der Steuerbilanz schützen.

c) *Entscheidungsspielräume wirtschaftlicher Vorsicht (sog. Bilanzierungswahlrechte)*

Dieser Befund läßt sich z. B. bei den erwähnten handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten nachweisen. Der große Senat<sup>150</sup> hat sich im Hinblick auf das *willkürliche* Vorsichtsprinzip gegen die handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechte entschieden, die dem Kaufmann Entscheidungsspielraum belassen, den aus seiner Sicht sicheren Ertrag anzusetzen. Dadurch wird das Problem entschärft, daß sich die „*objektiven*“ Wahrheiten der „*wirklichen*“ Vermögenslage durch abstrakte Normen nicht festschreiben lassen. Dem Kaufmann wird Entscheidungsspielraum zugestanden, weil er den besten Einblick in seine ökonomischen Verhältnisse hat.

Die ökonomisch notwendige Flexibilität in der Bestimmung des „*tatsächlichen*“ und zugleich „*sicheren*“ Ertrages rechtfertigt auch im Steuerrecht „*Bilanzierungswahlrechte*“, die dem Steuerpflichtigen einen abgegrenzten Spielraum zugestehen, selbst zu entscheiden, ob er den Gewinn „*tatsächlich*“ erwirtschaftet hat. Die zitierte Erkenntnis des Großen Senats, Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht stünden mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung „*schwerlich* im Einklang“<sup>151</sup>, greift auch gegen die steuergesetzlichen Bilanzierungswahlrechte durch.<sup>152</sup> Der Gleichheitssatz ist dann verletzt, wenn das Wahlrecht nur als Recht freier Gewinnbestimmung gedeutet werden kann und muß. Wurzelt aber das Bilanzierungswahlrecht in dem Recht des Steuerpflichtigen, die ökonomisch

150 AaO (Fußn. 116).

151 BFH vom 3. 2. 1969, aaO (Fußn. 117).

152 *Kruse*, Bilanzierungswahlrechte in der Steuerbilanz, StbJb 1976/77, 113, 128/129.

richtige Ertragsentscheidung eigenverantwortlich, ohne Nachkontrolle der Finanzbehörde<sup>153</sup>, zu treffen, so dient dieser Zweck einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung, der mit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbart werden kann.

## II. Konkretisierungen einer gleichmäßigen und wirtschaftlich maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

### 1. Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Anschaffungs- oder Herstellungsprozeß

Aus dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip, nach dem die Gewinne und Verluste mit *wirtschaftlich berechtigter* Vorsicht einzuschätzen sind, ergeben sich *zwei Phasen* des Erfolgsausweises. Die erste Erfolgsausweisphase besteht aus der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter. Die zweite Erfolgsausweisphase besteht aus der Veräußerung der hergestellten Wirtschaftsgüter sowie aus der Wiederveräußerung der angeschafften Wirtschaftsgüter. Nur diese Veräußerungen und Wiederveräußerungen bezeichnet der Kaufmann als *Umsatzakte* i. S. d. kaufmännischen Realisationsprinzips. Mit dieser Einteilung der Aufwands- und Ertragsrechnung wird die unsichere Phase der Erfolgsentwicklung von der eigentlichen Realisationsphase abgetrennt.<sup>154</sup> Der Kaufmann kann zwar den Gewinn mit einem günstigen Einkauf bereits erwirtschaftet haben. Ob der Einkauf aber tatsächlich günstig war und dem Kaufmann Gewinn einbrachte, stellt sich erst bei der Wiederveräußerung heraus. Die erste Erfolgsausweisphase entfällt, wenn und soweit der Steuerpflichtige *Arbeitsleistungen* (Dienst- oder Werkleistungen) erbringt, ohne angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter zu liefern.<sup>155</sup>

153 Vgl. *Kammann*, „Bilanzansatzwahlrechte“ in der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung, *StuW* 1978, 108, 112 ff (114, linke Spalte), der die Bewertungswahlrechte von den „bloßen Beurteilungsspielräumen“ abgrenzt, die „in vollem Umfang einer behördlichen Nachprüfung“ unterliegen.

154 Dazu ausf. *Leffson*, aaO (Fußn. 44), 225 ff, 230 ff (Regelung I: das Anschaffungspreisprinzip), 235 ff (Regelung II: der Realisationsakt und Zeitpunkt); *Freericks*, aaO (Fußn. 120), 85 ff (Der Ausweis des erwirtschafteten Erfolges), 93 ff (Das Realisationsprinzip); *Heinen*, aaO, (Fußn. 121), 144 ff; *D. Schneider*, aaO (Fußn. 44); *J. Thiel*, Bilanzrecht, Handelsbilanz – Steuerbilanz, 1980, 63 ff.

155 Eine „dynamische“ Konstruktion der ersten Erfolgsausweisphase durch zu frühe Aktivierung von Arbeitsergebnissen unterbindet insb. das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG (vgl. BFH vom 8. 12. 1979, Fußn. 69), das z. B. die Aktivierung selbstgeschaffener Patent- und Urheberrechte nicht zuläßt.

Aus der Grunderkenntnis der sicheren Erfolgsbewertung ergibt sich das Imparitätsprinzip<sup>156</sup>, daß in der Phase der Anschaffung oder Herstellung lediglich die voraussehbaren Verluste, nicht hingegen die erwarteten Gewinne als *tatsächlich* gegeben behandelt werden. Das Imparitätsprinzip korreliert mit dem bereits erwähnten *Anschaffungswertprinzip*, einem handelsrechtlichen GoB, den der Gesetzgeber des EStG 1934<sup>157</sup> in das Einkommensteuerrecht übernommen hat. Das Anschaffungswertprinzip sichert die *erfolgsneutrale* Aktivierung der Wirtschaftsgüter in der Phase der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter. Eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung ist hingegen nur dann anzunehmen, wenn dem Aufwand ein entsprechender Ertrag gegenübersteht. Dieser Ertrag kann nach statischer Bilanzauffassung nur dann angenommen werden, wenn dem Betriebsvermögen ein Wirtschaftsgut zugeflossen ist. Der Bundesfinanzhof beurteilt die Frage, ob ein Ertrag vorliegt, auf dem Boden einer grundsätzlich statischen Bilanzauffassung.<sup>158</sup> Er tritt im weiteren auch dafür ein, den steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsguts dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes anzugleichen.<sup>159</sup> Die Widerstände<sup>160</sup> gegen die Aufnahme des Begriffs „Wirtschaftsgut“ in das HGB, wie es § 39 Abs. 1 EHGB<sup>161</sup> vorsieht, zeigen aber deutlich, daß die Wirtschaftsgutdefinition des BFH mit dem Prinzip einer vorsichtigen Ertragsbewertung nicht übereinstimmt und sich somit auch nicht an dem Verständnis des „Vermögensgegenstandes“ im Sinne

156 Genauer: Grundsatz der Verlustantizipation (*Leffson*, aaO [Fußn. 44] 350 ff). S. im weiteren *Freericks*, aaO (Fußn. 120), 107 ff; *Heinen*, aaO (Fußn. 121), 146 ff; *J. Thiel*, aaO (Fußn. 154), 66 ff; *Döllerer*, Die Grenzen des Imparitätsprinzips – Bilanzrechtliche Möglichkeiten, künftige Verluste vorwegzunehmen, *StbJb* 1977/78, 129 ff.

157 Vgl. Fußn. 47.

158 Dazu insbes. *Beisse*, aaO (Fußn. 63); *ders.*, *BB* 1980, 637; *ders.*, *DStR* 1980, 243; *Döllerer*, aaO (Fußn. 63); *Grob*, aaO (Fußn. 63).

159 BFH vom 26. 2. 1975, *BStBl. II* 1976, 13; BFH vom 6. 12. 1978, *BStBl. II* 1979, 262. S. im weiteren *Grob*, *StbJb* 1979/80, 130; *Söffing*, Zum Begriff Wirtschaftsgut, *JbFfSt* 1978/79, 199, 212; *Woerner*, *JbFfSt* 1978/79, 229; *J. Thiel*, aaO (Fußn. 154), 82 ff.

160 Insbes. Gemeinsame Stellungnahme der Wp., Wpg. 1980, 502; Deutscher Industrie- und Handelstag u. a. Wirtschaftsverbände, Fußn. 146. Dazu *Biener*, Wpg. 1980, 695, zur steuerverneutralen Transformation der EG-Richtlinie: „Allenfalls wäre, wie beim Begriff Wirtschaftsgut, zu befürchten, daß der handelsrechtlich vielleicht engere Begriff „Vermögensgegenstand“ steuerlich nicht mehr zu einer engeren Auslegung des „Wirtschaftsgut“ führen kann. Sollte die weitere Prüfung ergeben, daß eine derartige Befürchtung begründet ist, wird es bei der unterschiedlichen Terminologie bleiben.“

161 Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, Fußn. 123.

der handelsrechtlichen GoB orientiert.<sup>162</sup> Ein anschauliches Beispiel liefert die umstrittene Aktivierung der *Mietereinbauten* und *Mieterumbauten*. Ob die Einbau-/Umbauinvestition einen Vorteil für den Betrieb darstellt<sup>163</sup>, zeigt sich erst, wenn mit den Einbauten/Umbauten Erträge erwirtschaftet werden. In dem Zeitpunkt des Einbaus/Umbaus hegt der Unternehmer lediglich die Hoffnung, mit dem Aufwand keine Fehlinvestition geleistet zu haben. *Kruse*<sup>164</sup> hat zu den Mietereinbauten/Mieterumbauten festgestellt: „Löcher in der Wand können teuer sein, im Einzelfall sogar sehr viel Geld kosten. Darum sind sie aber noch keine Vermögensgegenstände.“ Der BFH sollte hier seine Position überdenken und auf dem Boden seiner grundsätzlich statischen Bilanzauffassung<sup>165</sup> strengere Maßstäbe an den Vorteil für den Betrieb anlegen, Maßstäbe, die dazu dienen, den sicheren, und nicht nur auf wirtschaftlichen Hoffnungen gründenden Reinvermögenszugang zu bestimmen.<sup>166</sup>

## 2. Bilanzierung von Wirtschaftsgütern im Umsatzprozeß

### a) Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte mit Nennwertausweis (Verkauf und Leistungen, die mit Geld vergütet werden)

Der Ausweis von Gewinnen setzt handelsrechtlich und steuerrechtlich dann ein, wenn der Unternehmer die von ihm angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter, im weiteren seine Dienstleistungen durch Umsatzakte absetzt. Der Umsatzakt ist also der handelsrechtlich, ökonomisch und steuerrechtlich maßgebliche Vorgang des Erwirtschaftens. Der Schnittpunkt zwischen der ersten Erfolgsausweisphase, in der grundsätzlich nur Verluste ausgewiesen werden, und der zweiten Erfolgsausweisphase, der *Gewinnrealisierungsphase*, bestim-

162 Diese Orientierung fordern insb. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 48; *Freericks*, aaO (Fußn. 120), 307: „Die Bilanzierungsfähigkeit für die Steuerbilanz ist aus den GoB herzuleiten. Das gilt auch für die Handelsbilanz. Rechtssystematisch folgt daraus, die Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut müssen ihrem Inhalt nach identisch sein.“ *Kruse*, JbFfSt 1978/79, S. 185: „Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts muß genauso statisch interpretiert werden wie der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes . . .“ Vgl. auch *Tipke*, Steuerrecht, aaO (Fußn. 1), 217.

163 Nach BFH I R 32/73 vom 26. 2. 1975, BStBl. II 1975, 443 ff; BFH I R 184/73 vom 26. 2. 1975, BStBl. II 1975, 443; BFH vom 21. 2. 1978, BStBl. II 1978, 345, betrieblicher Vorteil durch Verbesserung der mietvertraglichen Nutzungsmöglichkeiten.

164 JbFfSt 1978/79, 176.

165 Dies betont *Beisse*, JbFfSt 1978/79, 187, 191, ausdrücklich zu der in Fußn. 163 zit. Rspr.

166 Vgl. aber *Bachmayr*, Bundesfinanzhof gegen Überbewertung in der Handelsbilanz, BB 1976, 561; *Döllerer*, Droht eine neue Aktivierungswelle?, BB 1980, 1333.

men die Grundsätze zur Behandlung *schwebender Geschäfte*<sup>167</sup> und das *Realisationsprinzip* der kaufmännischen Rechnungslegung.<sup>168</sup>

Die kaufmännische Auffassung der Ertragsrealisation unterscheidet sich indes dadurch wesentlich von der steuerrechtlichen Gewinnrealisierung, daß sie *Tauschakte* nicht als Umsatzakte betrachtet, mit denen der Kaufmann Gewinne erwirtschaftet.<sup>169</sup> Diese Ansicht stützt sich auf das *Nominalwertprinzip*, das zu den wichtigsten und unverzichtbaren Grundlagen der Rechnungslegung gehört, solange die Basis des Nominalwertprinzips nicht durch übermäßigen Geldwertzerfall zerstört worden ist.<sup>170</sup> Die Umsatzakte der kaufmännischen Ertragsrealisation sind dadurch gekennzeichnet, daß das Entgelt für die Leistung des Kaufmanns, der Kaufpreis oder Vergütungen für Werk- oder Dienstleistungen, in *Geld* vereinbart sind. *Nur die Wertgröße einer Geldleistung kann in die Geldrechnung einbezogen werden*. Besteht das Entgelt für die Leistung des Steuerpflichtigen *nicht* in einer Geldleistung, so muß der Sachwert des Entgelts in einen Geldwert umgesetzt werden, damit der Sachwert in die Geldrechnung einbezogen werden kann.

Unter dem Aspekt einer Geldrechnung werden stille Reserven erst dann *aufgedeckt*, wenn und soweit sich die erwirtschaftende Betätigung in *Geldbeträgen* niederschlägt. Deshalb decken nur Umsatzakte, die dem Kaufmann Geldnennwertbezüge (Wirtschaftsgüter mit einem Nennwert in Geld) einbringen, *Um-*

167 Diese GoB besagen, daß gegenseitige Verträge, die noch von keiner Seite erfüllt sind (sog. *schwebende Geschäfte*), nach dem Imparitätsprinzip nur insoweit bilanziert werden dürfen, als Verluste aus schwebenden Geschäften drohen. Dazu *Vellguth*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 1938; *Friedrich*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 1975; *Bieg*, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977. BFH vom 26. 2. 1976, BStBl. II 1976, 529, 530: „Auch eine Forderung aus einem schwebenden Geschäft ist ein Wirtschaftsgut. Forderungen aus schwebenden Geschäften werden trotzdem steuerrechtlich grundsätzlich nicht erfaßt. Dies beruht auf der Überlegung, daß sich während des Schwebezustands eines Geschäfts Rechte und Pflichten der Vertragsparteien gleichwertig gegenüberstehen.“ Zur Bilanzierung langfristiger Verträge das Referat von *Clemm*, unten 117 ff.

168 Dazu i. e. das Referat von *Luik*, unten 98 ff.

169 *Hast*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 1934, 63; *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 148), § 153 AktG, Anm. 27; *Heinen*, aaO (Fußn. 121), 173. Unter dem Einfluß des Steuerrechts kann der eingetauschte Vermögensgegenstand nach neuerer Auffassung auch mit einem vorsichtig geschätzten Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes bewertet werden (*Adler/Düring/Schmaltz*, § 153 AktG, Anm. 27–32; *Husemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 1970, 103; *J. Thiel*, aaO [Fußn. 154], 121 ff).

170 Grundsätzlich BVerfG vom 19. 12. 1978, BVerfGE 50, 57, 71 ff.

satzakte mit Nennwertausweis stille Reserven hingegebener Wirtschaftsgüter auf. Erhält der Kaufmann einen Sachwert, so impliziert dieser Sachwert zwar einen Anhaltspunkt für die stille Reserve des hingegebenen Wirtschaftsguts und den Ertrag des Geschäfts. Geldrechnungsmäßig ist jedoch der Betrag nicht nachgewiesen. Somit ist bei *Umsatzakten ohne Nennwertausweis* die Wertentscheidung durch Konvention, Rechtsnorm oder Rechtsprechung zu treffen, ob die stillen Reserven aufzudecken sind, ein Geldbetrag des Sachertrages anzusetzen ist.

b) *Gewinnrealisierung durch Umsatzakte ohne Nennwertausweis (Tausch und Leistungen, die mit Sachgütern vergütet werden)*

Der Unsicherheitsfaktor, der darin besteht, daß ein Wirtschaftsgut mit einem fiktiven Veräußerungspreis, dem gemeinen Wert oder dem Teilwert, bewertet werden muß, hält den Kaufmann im Prinzip davon ab, einen Ertrag auszuweisen. Wenn sich der Kaufmann hier der steuerrechtlichen Gewinnrealisierung beugt<sup>171</sup>, dann tut er dies nur, um dem Aufwand der Steuerschulden einen Ertrag gegenüberzustellen, der diese Steuerschulden ausgelöst hat. Die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung soll also kein schiefes Bild ergeben.<sup>172</sup>

Die Rechtsprechung des BFH trägt dem Vorsichtdenken des Kaufmanns halbwegs Rechnung. Seit dem Tauschgutachten aus dem Jahre 1958<sup>173</sup> hat sich die Rechtsprechungspraxis<sup>174</sup> gefestigt, beim Tausch grundsätzlich die Anschaffungskosten des eingetauschten Wirtschaftsguts mit dem *gemeinen Wert* des *hingegebenen* Wirtschaftsguts anzusetzen. Dadurch werden die stillen Reserven aufgedeckt, die sich aus dem Differenzbetrag zwischen dem Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsguts und dem gemeinen Wert ergeben. Der Gewinn oder Verlust des Tauschgeschäfts selbst bleibt unberücksichtigt. Der Tauschgewinn oder Tauschverlust wäre nur dann ausgewiesen, wenn – analog zu dem Ertragsansatz des Kaufpreises – das *eingetauschte* Wirtschaftsgut mit seinem gemeinen Wert angesetzt werden würde. Die unterschiedliche Gewinnverwirklichung beim Verkauf hat ihre Ursache darin, daß der Bundesfinanzhof beim Tauschgeschäft § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG heranzieht, die Rechtsgrundlage für das An-

171 Vgl. Fußn. 169.

172 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 148), § 153 AktG, Anm. 29.

173 BFH vom 16. 12. 1958, BStBl. III 1959, 30, 32 ff.

174 BFH vom 11. 10. 1960, BStBl. III 1960, 492; BFH vom 8. 7. 1964, BStBl. III 1964, 561; BFH vom 14. 6. 1967, BStBl. III 1967, 574; BFH vom 27. 5. 1970, BStBl. II 1970, 743; BFH vom 18. 12. 1970, BStBl. II 1971, 237; BFH vom 13. 7. 1971, BStBl. II 1971, 731. Ausf. *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 6 EStG, Anm. 324 ff.; *Littmann*, aaO (Fußn. 40), § 6 EStG, Anm. 517 ff.

schaffungswertprinzip, das dem *erfolgsneutralen* Bewertungsansatz dient. Deshalb bleibt der Erfolgsausweis unvollständig.

Diese Praxis bedarf der systemkritischen Überprüfung. Der systemwidrige Einsatz des Anschaffungswertprinzips beeinträchtigt die richtige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt sich nicht nach dem Wert der weggegebenen Wirtschaftsgüter, sondern nach dem Wert der empfangenen Wirtschaftsgüter. Wenn also eine Bewertung des Vermögenszuwachses durchzuführen ist, dann kann sich diese Bewertung nur auf das *hinzuverworbene*, nicht auf das weggegebene Vermögen beziehen. In diesem Zusammenhang ist die Rechtsgrundlage für die erfolgswirksame Bewertung des Tauschgeschäfts neu zu bedenken. Nach dem Gesetzeszweck des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG dient diese Vorschrift dem Vollzug des Anschaffungswertprinzips. Wenn ein Tauschgeschäft steuerrechtlich der *Gewinnrealisierungsphase* zugeordnet wird, dann scheidet dieser Vorgang aus dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus. Somit ist auf die subsidiären Vorschriften des Bewertungsgesetzes zurückzugreifen. Als steuerrechtlicher Ertrag ist der *Teilwert* (§ 10 BewG i. V. m. § 1 Abs. 2 BewG) des *empfangenen* Wirtschaftsguts, das i. S. d. § 10 BewG einem Unternehmen dient, anzusetzen.<sup>175</sup> Aufwand ist der Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsguts.

### 3. Aufschub der Gewinnrealisierung nach dem Gesetzeszweck, daß nur die erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern sind

#### a) *Planmäßige Umstrukturierung von Betriebsvermögen: Tausch wirtschaftlich identischer Wirtschaftsgüter; Realteilung*

Die steuergesetzliche oder richterrechtliche Wertentscheidung, ob ein Tauschgewinn, der kein Geldrechnungsgewinn ist und mit den Unsicherheitsfaktoren einer Bewertung behaftet ist, in dem zu versteuernden Einkommen erfaßt sein soll oder nicht, kann m. E. nicht zu dem Ergebnis führen, die Gewinnverwirklichung *unvollständig* auszuweisen und dadurch den Verkäufer zu benachteiligen. Eine rechtssystematische Differenzierung läßt sich m. E. nur halten, wenn

175 Also ebenso und damit einkommensteuerrechtlich einheitlich wie bei der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung i. S. d. § 17 EStG. Veräußerungspreis i. S. d. Vorschrift ist nach BFH vom 17. 10. 1974, BStBl. II 1975, 58, 60; BFH vom 28. 3. 1979, BStBl. II 1979, 774, 776, der Wert der *empfangenen* Leistung. Vgl. auch BFH vom 18. 7. 1972, BStBl. II 1972, 884: Bewertung mit dem Wert des *eingetauschten* WG zulässig, wenn die Bewertung des hingegebenen WG „auf nahezu unüberwindbare Schwierigkeiten stößt“.

man einen Teil der Tauschgeschäfte nicht der Gewinnrealisierungsphase zuordnet. Das Tauschgeschäft hat nämlich Doppelnatur. Es ist Anschaffungs- und zugleich Veräußerungsgeschäft.<sup>176</sup> Im Steuerrecht gilt das Tauschgeschäft grundsätzlich als Veräußerungsgeschäft. Gleichwohl ist dadurch die Wertung, bestimmte Tauschgeschäfte als erfolgsneutrale Anschaffungsgeschäfte zu behandeln, nicht ausgeschlossen.

Das erwähnte Tauschgutachten des BFH<sup>177</sup> befaßte sich mit dem Aktientausch bei Unternehmensfusionen und kam dabei zu dem Ergebnis, daß dieser Aktientausch nur dann erfolgsneutral behandelt werden dürfe, wenn zwei Unternehmen zusammengelegt werden und in der übernehmenden Aktiengesellschaft weiterleben, ohne daß die übertragenden Aktiengesellschaften etwas hinzuwerben oder veräußern. In diesem Falle dürften die Buchwerte fortgeführt werden. Der Grundgedanke besteht darin, daß der Tausch wirtschaftlich identischer Beteiligungen nicht dem Zweck dient, Gewinne zu erwirtschaften. Die Unternehmensfusion stellt sich vielmehr als Maßnahme der Umstrukturierung dar, um die *Ausgangsbasis* für wirtschaftliche Erfolge zu verbessern. Dieser Zweck einer Umstrukturierung des Unternehmens<sup>178</sup> dient als sachlich einleuchtender Rechtfertigungsgrund, das Tauschgeschäft der ersten Erfolgsausweisphase zuzuordnen, in der die Geschäftsvorfälle den wirtschaftlichen Erfolg des Kaufmanns vorbereiten. Die Rechtsprechung wendet sich der kaufmännischen Ansicht zu, das Tauschgeschäft als erfolgsneutrales Anschaffungsgeschäft zu betrachten.

Aus rechtssystematischer Sicht ist aber damit noch nicht einleuchtend begründet, warum man überhaupt differenziert, warum man nicht allgemein steuer-

176 Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, aaO (Fußn. 148), § 153 AktG, Anm. 29.

177 AaO (Fußn. 173).

178 Den Umstrukturierungsgedanken bezeichnet *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 436/437, als „Prinzip der Buchwertverknüpfung“: In den Fällen der „rechtlichen Umstrukturierung des Unternehmens“ sei es gerechtfertigt, „von der Besteuerung abzusehen, wenn auch in Zukunft die Buchwerte fortgeführt werden und auf diese Weise die spätere Erfassung der stillen Reserven gesichert ist“. Dies bezieht sich auf die teleologische Reduktion der Betriebsaufgabebewertung. Der Gedanke der Umstrukturierung ist aber *allgemeiner* Art: Er bezieht sich auf den Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (ausf. Herrmann/Heuer/Raupach, aaO [Fußn. 19], Anm. 343 ff) sowie den Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter, deren stille Reserven durch steuerfreie Rücklage nach den §§ 6 b dEStG; 12 öEStG übertragen werden dürfen. (Vgl. Tipke, oben 7 ff und das Referat von J. Thiel, unten 183 ff). Vgl. auch den US-amerikanischen Begriff der „Reorganisation“ (*Dreissig*, Unternehmenserwerb und Besteuerung in den USA, 1980, 160 ff). Einen umfassenden Versuch, einen „allgemeinen, die Gewinnrealisierung betreffenden Gedanken“ zu entwickeln, unternimmt insbes. Luckey, Gewinnrealisierung bei Unternehmensumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, StuW 1979, 129, 137 ff, 141 ff.

rechtlich anerkennt, ein fiktiver Veräußerungspreis sei für die Geldrechnung untauglich. Diesem Gedanken steht entgegen, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das Totalitätsprinzip unterlaufen werden würde, wenn man das Tauschgeschäft generell als erfolgsneutralen Anschaffungsakt qualifizierte. Es ergäbe sich eine steuerrechtliche Gewinnrealisierungslücke, die alsbald einen schwunghaften Tauschhandel zur Folge hätte. Diese Gewinnrealisierungslücke stünde auch nicht mit dem Konzept, den erwirtschafteten Reinvermögenszugang zu besteuern, in Einklang, denn insbesondere bei den Tauschgeschäften im Umlaufvermögen kann das erwirtschaftende Handeln nicht bestritten werden. Das Markteinkommensprinzip rechtfertigt aber dann eine Rückkehr zu dem kaufmännischen Vorsichtsdanken, wenn die Umstände ergeben, daß der Steuerpflichtige nicht erwirtschaftet, sondern sein Unternehmen lediglich umstrukturieren will. Das Markteinkommensprinzip liefert den teleologischen Ansatzpunkt, um die wirtschaftlichen Grundüberlegungen zur Umstrukturierung von Betriebsvermögen in den allgemeinen Gewinnbegriff aufnehmen zu können: Wenn es richtig ist, daß der Gewinnbegriff dem Grundsatz nach nur das erwirtschaftete Einkommen erfaßt, dann muß im Rahmen der Generalklausel des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ein Interpretationsspielraum bestehen, die Kriterien näher zu bestimmen, nach denen der Gewinn als erwirtschaftet zu gelten hat. Diese Kriterien dürfen im Zuge einer maßvollen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wirtschaftliche Gegebenheiten nicht außer Acht lassen. Mit dem Umwandlungsteuergesetz hat der Gesetzgeber das Prinzip anerkannt, daß die wirtschaftlich erforderliche Umformung eines Unternehmens nicht durch eine wirtschaftlich zu frühe Besteuerung erschwert oder gar verhindert sein soll.<sup>179</sup> Dieser Gedanke postuliert kein wirtschaftspolitisches Element der Besteuerung, sondern eigentlich ein Wesenselement der wirtschaftlich maßvollen Besteuerung, welche die Gewinne zum wirtschaftlich richtigen Zeitpunkt erfaßt. Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme eines umstrukturierenden Tauschgeschäfts ist der Umstand, daß der Unternehmer auch tatsächlich keine Gewinne erwirtschaften, sondern lediglich sein Betriebsvermögen umstrukturieren will. Dazu hat der BFH das Merkmal herausgearbeitet, daß die Tauschgüter *wirtschaftlich identisch*<sup>180</sup> sein müssen. Entscheidend scheint die Gleichwertigkeit der Tauschgüter zu sein. Ergibt sich kein wesentlicher Differenzbetrag, so kann man annehmen, daß der Unternehmer keinen Gewinn erwirtschaften wollte. Das Markteinkommensprinzip tritt aber dann hinter das Totalitätsprinzip zurück, wenn der Steuerpflichtige mit dem Tausch- bzw. Umwandlungs-

179 Dazu i. e. das Referat von Widmann, unten 163 ff.

180 Ausf. Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 19), § 6 EStG, Anm. 340 ff. Vgl. den von Tipke, oben 7, zit. Sec. 1031 IRC: „... is exchanged solely for property of a like kind...“

vorgang seine *betriebliche* Betätigung beendet und dadurch auch die Ertragsbesteuerung nicht mehr gesichert ist.<sup>181</sup>

Einen umwandlungsteuergesetzlich nicht geregelten Fall stellt die sog. *Realteilung* dar, deren steuerliche Behandlung dann umstritten ist, wenn ein sog. *Spitzenausgleich* gezahlt wird.<sup>182</sup> Das rechtssystematische Problem bei der Realteilung mit Spitzenausgleich besteht darin, daß sie einen *gemischten Charakter* hat. Sie ist Unternehmensumstrukturierung, bei der der Empfänger des Spitzenausgleichs zugleich einen Ertrag erwirtschaftet. Unter Realteilung versteht man die Auseinandersetzung einer Gesellschaft, indem das Vermögen der Gesellschaft nicht liquidiert, sondern real unter den Gesellschaftern verteilt wird. Übernimmt aber z. B.<sup>183</sup> der Mitunternehmer einer Filmtheatergesellschaft mit zwei Kinos das geringerwertige Kino und erhält er dafür eine Ausgleichszahlung, so liquidiert er einen Teil seiner Beteiligung. Er erwirtschaftet in Höhe des sog. Spitzenausgleichs einen Veräußerungserlös. Man kann hier von einer unechten Realteilung sprechen, weil der Unternehmer nicht nur Betriebsvermögen umstrukturiert, sondern auch einen Teil der stillen Reserven der getauschten Beteiligung realisiert. Es stellt sich die Frage, ob die stillen Reserven *in vollem Umfange* aufzulösen sind, wenn die Realteilung diesen gemischten Charakter hat. Das würde bedeuten, daß auch ein vergleichsweise geringer Spitzenausgleich den Gedanken der Umstrukturierung des ganzen Unternehmens ausschaltete.

Der gemischte Charakter der unechten Realteilung zwingt exemplarisch zur Abwägung der Gründe, die für und gegen eine steuerrechtlich erfolgsneutrale Behandlung des Tauschgeschäfts ins Feld geführt werden können: Die Ausgleichszahlung verschafft dem Steuerpflichtigen jene Geldliquidität, die er benötigt, um die Geldleistung der Steuer entrichten zu können. Die Teilliquidation des Mitunternehmeranteils ist auch planmäßig vollzogen, so daß sich der Steuerpflichtige auf die Steuerzahlung einrichten kann. Die Liquidität erstreckt sich jedoch nicht auf die stillen Reserven des Mitunternehmeranteils, den der Filmtheaterunternehmer durch die Übernahme des geringerwertigen Kinos in ein Einzelunternehmen umstrukturiert. Insofern werden stille Reserven *geldmäßig*

181 Im anderen Falle greift die von *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 178), angesprochene teleologische Reduktion der Betriebsaufgabebewertung, gestützt auf das Markteinkommensprinzip, ein. Einkommensteuerobjekt und Körperschaftsteuerobjekt sind zu einer Sphäre ertragsteuerlicher Verstrickung zusammengefaßt (vgl. Fußn. 82). S. auch *Luckey*, StuW 1979, 142 ff (Sicherstellung der künftigen Besteuerung der übertragenden stillen Reserven).

182 Dazu insbes. *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 6 EStG, Anm. 369–380; *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 439 ff, 441 ff; *dies.*, DB 1972, 598; *dies.*, StuW 1973, 76; *Felix*, StbKongreßRep. 1980, 140 ff; *Stoll*, aaO (Fußn. 39), 124 ff. Zur Realteilung i. e. das Referat von *Widmann*, unten 178 f.

183 In Anlehnung an den Fall, den BFH vom 10. 2. 1972, Fußn. 10, entschieden hat.

nicht aufgedeckt. Insofern greift der Gedanke durch, daß der Steuerpflichtige im Übermaß und nicht zum wirtschaftlich richtigen Zeitpunkt mit Steuern belastet wird. U. U. kann nämlich der Unternehmer gezwungen sein, das übernommene Kino zu verkaufen, um die Steuern aus den vollen stillen Reserven entrichten zu können. Zu dem Argument der Liquidität tritt der Unsicherheitsfaktor der Bewertung hinzu. Hier erweist sich die von *Beisse*<sup>184</sup> getroffene Unterscheidung zwischen Einzel- und Gesamtrealisierungen als relevant. Bei dem Tausch *einzelner* Wirtschaftsgüter wird man eine Bewertung zum Teilwert vergleichsweise sicher durchführen können. Man wird deshalb dem Totalitätsprinzip eher entsprechen und eine erfolgsneutrale Behandlung des Tauschgeschäfts auf den Tausch wirtschaftlich identischer Anlagegüter eingrenzen, im übrigen erfolgswirksame Tauschgeschäfte annehmen können. Die Bewertung eines Unternehmens oder einer Beteiligung an einem Unternehmen läßt sich jedoch oft nur mit großen Schwierigkeiten durchführen. Insofern erscheint die Lösung einer Teilrealisierung als richtig.<sup>185</sup>

b) *Nicht planmäßige Eingriffe in das Betriebsvermögen: Rücklage für Ersatzbeschaffung* (Abschnitt 35 dEStR; § 12 Abs. 1 letzter Satz öEStG)

Das Argument der unsicheren Bewertung scheidet aus, wenn Wirtschaftsgüter infolge *höherer Gewalt* oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden und der Steuerpflichtige von der Versicherung oder der Behörde eine Entschädigung in Geld erhält. Hier weist der a. o. Ertrag eine sichere Geldleistungsfähigkeit aus. Gleichwohl lassen Rechtsprechung und Verwaltung (Abschnitt 35 Abs. 2 bis 9 dEStR) *eine Rücklage für Ersatzbeschaffung* zu, die in Österreich gesetzlich (§ 12 Abs. 1 letzter Satz öEStG) geregelt ist.<sup>186</sup> Der in der BRD gewohnheitsrechtlich<sup>187</sup> anerkannten Rücklage für Ersatzbeschaffung liegt der Gedanke zugrunde, daß Einkünfte *planmäßig* erwirtschaftet werden. Erhält der Steuerpflichtige eine Entschädigung für *planwidrige* Eingriffe in das Betriebsvermögen, so soll er mit den Mitteln der Entschädigung den früheren Zustand seines Betriebsvermögens wieder-

184 Oben 21.

185 *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 19), § 6 EStG, Anm. 375 (letzter Satz: . . . , die partielle Gewinnverwirklichung durch Wertausgleich aber bejahen müssen.). Ebenso *Felix*, StbKongreßRep. 1980, 141 (dort Fußn. 60: Teilrealisation). BFH vom 10. 2. 1972, Fußn. 10, BStBl. II 1972, 420, beschränkte die Buchwertfortführung ausdrücklich auf die Realteilung „ohne Spitzenausgleich“. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 20), 441 ff, sieht mit dieser Entscheidung „die Weichen für die erfolgsneutrale Behandlung auch der Realteilung mit ‚Spitzenausgleich‘ gestellt“.

186 Dazu i. e. das Referat von *J. Thiel*, unten 183 ff.

187 BFH aaO (Fußn. 6).

herstellen können.<sup>188</sup> Der Steuereingriff soll somit den Zweck der Entschädigung nicht vereiteln. Das Element des Markteinkommensprinzips, stille Reserven dann der Einkommensteuer zu unterwerfen, wenn sie im Rahmen der Gewinnerzielungsabsicht planmäßig erwirtschaftet worden sind, verhütet die Besteuerung in die Substanz des Betriebsvermögens.

c) *Rücklage für Ersatzbeschaffung bei planmäßigen Umstrukturierungen des Betriebsvermögens* (§ 6 b dEStG; § 12 öEStG)

Im Gegensatz zu den planwidrigen Liquidationen infolge höherer Gewalt oder behördlicher Enteignungseingriffe stehen die planmäßigen Umstrukturierungen des Betriebsvermögens, bei denen die Rücklage nach § 6 b dEStG (§ 12 öEStG) gebildet werden kann.<sup>189</sup> Auch dieser Vorschrift liegt der Gedanke zugrunde, daß die Veräußerung nicht den Zweck verfolgt, Gewinne zu erwirtschaften, sondern die Bedingungen für das Erwirtschaften verbessern soll. Insofern kann die Vorschrift des § 6 b dEStG (§ 12 öEStG), die der Gesetzgeber als wirtschaftspolitische Steuervergünstigung begründet hat, durchaus dem umstrukturierenden Tausch gleichgestellt werden<sup>190</sup>, wie es der von *Tipke*<sup>191</sup> zitierte Entwurf der Schweizer Koordinations-Kommission vorsieht. Allerdings besteht das Problem einer derartigen Generalisierung des § 6 b dEStG (§ 12 öEStG) darin, daß der Aufschub der Gewinnrealisierung zu viele Veräußerungsgeschäfte, die Geldleistungsfähigkeit unmittelbar und vom Steuerpflichtigen eingeplant indizieren, erfaßt und die Verlustausweise durch Abschreibungen der Anlagegüter nicht mehr durch Veräußerungserträge ausgeglichen werden. Auf Beschränkungen, wie sie die §§ 6 b dEStG; 12 öEStG vorsehen, kann m. E. nicht verzichtet werden.

#### 4. Aufschub der Gewinnrealisierung in den Fällen einer Entnahme oder Betriebsaufgabe

Das Markteinkommenskonzept, daß nur die erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern sind, bildet schließlich auch den Wertmaßstab für eine teleologische Reduktion der Entnahme- bzw. Betriebsaufgabebewertung.<sup>192</sup> Der finale Ent-

188 BFH vom 24. 5. 1973, BStBl. II 1973, 582, 584; Das Motiv für die Rspr. zur Rücklage für Ersatzbeschaffung sei gewesen, „daß die durch das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen erlangte Gegenleistung (Brandentschädigung, Entschädigung, Zwangsveräußerungserlös) ungeschmälert zur Ersatzbeschaffung soll verwendet werden können“.

189 Dazu das Referat von *J. Thiel*, unten 183 ff.

190 Vgl. Fußn. 178.

191 Oben 11.

192 Zu diesem Komplex die Referate von *Stoll*, unten 207 ff; *Trzaskalik*, unten 152 ff.

nahmebegriff des BFH und die teleologische Reduktion der Entnahme- bzw. Betriebsaufgabebewertung beruhen auf einer übereinstimmenden Prinzipienabwägung zwischen dem Totalitätsprinzip, das sich im Gedanken der sog. Steuerentstrickung niederschlägt, und dem Markteinkommenskonzept, welches einer maßvollen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dient. Dem Ziel, den Steuerpflichtigen maßvoll zu besteuern, wird der grundsätzliche Vorrang gegenüber dem Subjektsteuerprinzip eingeräumt. Das zeigt sich im Falle der Realteilung, wenn stille Reserven ungleich aufgeteilt werden. Das Subjektsteuerprinzip ist in zahlreichen Umwandlungsfällen verletzt. Es ist auch verletzt, wenn ein Mitunternehmer ein Wirtschaftsgut aus dem Gesellschaftsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen überführt und die Buchwerte fortführt.

Das Referat von *Trzaskalik*<sup>193</sup> handelt den offensichtlich schwersten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip ab, die Buchwertfortführung nach § 7 Abs. 1 dEStDV (§ 6 Nr. 9 öEStG). Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so soll nicht derjenige, der das Betriebsvermögen zuwendet, der Erblasser, der Schenker, den Wertzuwachs versteuern, sondern derjenige, der die unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter auf dem Markt absetzt, der Erbe, der Beschenkte. Das Subjektsteuerprinzip wird durch das Markteinkommenskonzept in die Richtung modifiziert, daß derjenige, der Wirtschaftsgüter erwirtschaftend veräußert, die Einkünfte erzielt. Dabei wird in Kauf genommen, daß der Erbe bzw. der Beschenkte die stillen Reserven, also den *zugewendeten* Wertzuwachs als Einkommen mitzuversteuern hat. Das „Personalsteuerprinzip“ der Einkommensteuer wird also vorherrschend durch das Markteinkommensprinzip des Einkünftekatalogs konkretisiert.<sup>194</sup>

Das Totalitätsprinzip greift uneingeschränkt ein, wenn Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in das *Privatvermögen* überführt werden. Dieser Schnittpunkt der Abrechnung stiller Reserven darf grundsätzlich nicht durch *Wahlrechte* des Steuerpflichtigen in einen variablen Dispositionsspielraum aufgelöst werden. Unter systemkritischem Aspekt ist der Beschluß des Großen Senats vom 13. 11. 1963<sup>195</sup> zu würdigen, der dem Steuerpflichtigen bei der Verpachtung eines Ge-

193 Unten 145 ff.

194 Der Verf. stimmt damit *Trzaskalik*, Personalgebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97, 103 ff, zu, daß die „Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen“, ein an das Wirtschaftsgut gebundenes Steuerentstrickungsprinzip dem System der Einkommensteuer zuwiderläuft. Der rechtsdogmatische Ansatz läßt sich nur durch Merkmale *persönlicher* Zurechnung gewinnen. *Trzaskalik* weist in seinem Ergebnis (*StuW* 1979, 112) zutreffend auf das Merkmal des Erwirtschaftens als Zurechnungskriterium hin.

195 BStBl. III 1964, 124.

werbebetriebs ein Wahlrecht zwischen einer Betriebsaufgabeversteuerung und einer Versteuerung der Einkünfte aus Verpachtung als gewerbliche Einkünfte einzuräumen scheint. Der Große Senat geht davon aus, daß es oft ungewiß sei, ob ein Steuerpflichtiger, der seinen Betrieb verpachtet, sich damit endgültig aus dem Erwerbsleben zurückgezogen hat oder ob er *nur zeitweise* seinen Betrieb in Form der Verpachtung nutzt, um ihn später wieder selbst gewerblich zu führen. Der Große Senat hat also mit der Maßgeblichkeit der Erklärung des Steuerpflichtigen ein *Kriterium der Klarheit* zum subjektiven Sachverhalt schaffen wollen. Diese Rechtsprechung disharmoniert mit der oben<sup>196</sup> zitierten Rechtsprechung zur Abgrenzung der Liebhaberei. Die Kriterien der Beweiswürdigung müßten hier vereinheitlicht werden.

#### D. Schlußbemerkung

Dieses Referat verfolgte das Anliegen, die rechtssystematischen Grundlinien einer maßvollen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, verfassungsrechtlich wurzelnd in der Eigentumsgarantie und dem rechtsstaatlichen Übermaßverbot, aufzuzeigen. Die maßvolle Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird durch das Markteinkommensprinzip des Einkünftekatalogs und das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip konkretisiert, ebenso wie die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch die Reinvermögenszugangstheorie und die Bilanzwahrheit konkretisiert wird. Reinvermögenszugangstheorie und Markteinkommensprinzip bilden also zwei korrespondierende Wesenselemente des Einkommensteuerobjekts „Summe der erwirtschafteten Einkünfte“. Nach diesen Grundlinien wird ein Recht praktiziert, das als wirtschaftlich vernünftig erkannt worden ist. Die Praxis ringt aber mit einem beachtlichen Defizit positiver Rechtsgrundlagen, das mit der Methode teleologischer Reduktion nur behelfsmäßig überbrückt wird.<sup>197</sup> Das Referat schließt deshalb mit dem Appell an den Gesetzgeber, die rechtsstaatliche Bestimmtheit der steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrealisierung herzustellen.

196 AaO, Fußn. 33.

197 Die Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht werden die Beiträge zur Jahrestagung 1981 aufzeigen (vgl. Fußn. 110).

## 2. Teil

### Gewinnrealisierung und Bilanzierungsprinzipien

#### Grundprobleme des Realisationszeitpunktes, dargestellt an den Fällen der Lieferung mit Rückgaberecht, des Umtauschgeschäftes und der Liquidation

Professor Dr. Hans Luik, Vorsitzender des Hauptfachausschusses des Instituts für Wirtschaftsprüfer, Stuttgart

##### Inhaltsübersicht

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Beurteilung der möglichen Realisationszeitpunkte             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Vertragsabschluß</li> <li>2. Zufluß des Entgelts</li> <li>3. Fälligkeit der Gegenleistung</li> <li>4. Leistungsbewirkung (Lieferung,</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Gefahrenübergang, Rechnungserteilung, Abnahme)</li> <li>III. Einzelfragen zur Realisation             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Lieferungen mit Rückgaberecht</li> <li>2. Umarbeitungsgeschäfte</li> <li>3. Gewinnrealisierung bei Liquidation</li> </ul> </li> </ul> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

*Ich danke den Herren Wirtschaftsprüfer Dr. Albert Fischer und Wirtschaftsprüfer Steuerberater Diplom-Kaufmann Bruno Gassner, für ihre Mitarbeit bei der Ausarbeitung dieses Referates.*

#### I. Einleitung

Es ist unbestritten, daß der Jahresabschluß das wichtigste Mittel der Rechenschaftslegung eines Wirtschaftsunternehmens für die an der wirtschaftlichen Lage und Entwicklung des Unternehmens interessierten Kreise darstellt. Im Jahresabschluß kommt das Ergebnis wirtschaftlichen Handelns zum Ausdruck. Inwieweit allerdings der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt oder überhaupt vermitteln kann, hängt ganz entscheidend von den angewandten Bilanzierungsgrundsätzen, -gepflogenheiten und -maßnahmen ab. Denn der Jahresabschluß ist nicht das Ergebnis einer mathematisch-logischen Zusammenfassung des nicht beeinflussbaren Zahlenmate-

rials des Unternehmens, sondern er wird unter bestimmten Kautelen aufgestellt. „Man macht Bilanz“ ist dafür die landläufige Bezeichnung. Es leuchtet ein, daß der Jahresabschluß unter diesen Voraussetzungen nicht völlig frei von subjektiver Beurteilung des Bilanzierenden gehalten werden kann.

Nach Gesetz und Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind bei Aufstellung der Bilanz gewisse fundamentale Prinzipien zu beachten. Dazu gehört auch das Realisationsprinzip, das als Eckpfeiler des Komplexes der Bewertungs- und Abgrenzungsfrage<sup>1</sup> bezeichnet werden kann und dessen Bedeutung und Einfluß auf die Rechenschaftslegung im folgenden untersucht werden soll.

Nicht zu leugnen ist, daß immer wieder zwischen Betriebswirtschaftslehre, Handelsrecht und Steuerrecht Konfliktsituationen in grundsätzlichen Bilanzierungsfragen entstehen. Darüber hinaus werden in der Bilanzierungspraxis für Problemfälle oftmals Lösungen angestrebt, die nur aus der gegebenen Situation und dem beabsichtigten Zweck ihre Erklärung finden. Das Ziel kann je nach der Wirtschaftslage sowohl eine Ergebnisverbesserung als auch eine Ergebnisverschlechterung sein. *Zimmerer*<sup>2</sup> behauptet in seinem Buch „Die Bilanzwahrheit und die Bilanzlüge“, daß in den letzten Jahren als Folge des Wirtschaftsschwungs ein Umbruch von der Gewinnverschleierung zur Verlustverschleierung eingetreten sei, daß heute das echte betriebswirtschaftliche Ergebnis unter dem ausgewiesenen liege. Auch *Döllerer*<sup>3</sup> fragt, ob mit Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmen ein Wandel der Bilanzauffassung einhergehe, der zu einer Aktivierungswelle führen könne.

Der Bilanzierungspflicht und den Bilanzierungsverboten muß, losgelöst von der jeweiligen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, nach den herrschenden Bilanzierungsgrundsätzen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses Geltung verschafft werden. Eine entscheidende Rolle spielt hierbei das Realisationsprinzip.

## II. Beurteilung der möglichen Realisationszeitpunkte

Das Realisationsprinzip bezieht sich auf Unternehmensleistungen im Leistungserstellungs- und -bewirkungsprozeß auf dem Absatzmarkt<sup>4</sup>. Dieser Prozeß kann sich über einen längeren Zeitraum hinziehen, so daß die Bestimmung des Realisationsakts für die Gewinnermittlung die entscheidende Bedeutung gewinnt. Die Ertragsverrechnung nach Maßgabe des im Leistungserstellungsprozeß erzielten Fortschritts, die im Schrifttum ebenfalls diskutiert wird, soll in die-

1 *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1970, 184.

2 *Zimmerer*, Die Bilanzwahrheit und die Bilanzlüge, Wiesbaden 1979, 16 f.

3 *Döllerer*, Droht eine neue Aktivierungswelle? BB 1980, 1333 f.

4 *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 179.

sem Zusammenhang nicht näher untersucht werden. Zu beurteilen ist vielmehr, wann im Sinne des Realisationsprinzips ein Ertrag verrechnet werden darf. Der Realisationszeitpunkt bei entgeltlichen Veräußerungsgeschäften ist zugleich der Zeitpunkt, in dem die Forderungen aus den zugrunde liegenden Lieferungen oder Leistungen entstehen und zu aktivieren sind. Zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Auffassung besteht insoweit kein Unterschied<sup>5</sup>.

Als mögliche Realisationszeitpunkte bieten sich an: Der Vertragsabschluß, der Entgeltszufluß, die Fälligkeit der Gegenleistung, die Lieferung der Ware, der Gefahrenübergang, die Rechnungserteilung und die Abnahme.

### 1. Vertragsabschluß

Mit Abschluß eines Kaufvertrags entstehen zwar für Verkäufer und Käufer Rechte und Pflichten gemäß § 433 BGB, also Forderungen und Verpflichtungen. Diese Forderungen und Verpflichtungen aus dem noch schwebenden Geschäft sind jedoch grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig<sup>6</sup>, bzw. der Kaufmann ist nicht verpflichtet, diese in die Bilanz aufzunehmen<sup>7</sup>. Erst, wenn Verluste aus dem schwebenden Geschäft zu erwarten sind, ergibt sich nach dem Grundsatz der Ausweisungspflicht nicht verwirklichter Verluste eine bilanzierungsfähige Schuld, der durch Bildung einer Rückstellung für zu erwartende Verluste Rechnung getragen werden muß<sup>8</sup>. Die durch den Vertragsabschluß begründete Gewinnchance hingegen ist als Teil des Firmenwerts aufzufassen<sup>9</sup>.

Mit Vertragsabschluß ist der Verkaufspreis bekannt und oftmals, besonders bei langfristigen Aufträgen, der wichtigste Teil der unternehmerischen Tätigkeit erfüllt. Der vorausberechnete Gewinn aus dem Geschäft ist aber noch von so vielen Einflüssen abhängig, daß eine sichere Voraussage unmöglich ist<sup>10</sup>. Dieser Realisationszeitpunkt würde auch Manipulationen für Gewinnverbesserungen ermöglichen, die nur äußerst schwer festzustellen wären. In der Bilanzliteratur wird deshalb der Vertragsabschluß als Realisationszeitpunkt grundsätzlich abgelehnt<sup>11</sup>.

5 BFH-Urteil v. 23. 11. 1967 IV 123/63, BStBl. II 1968, 177.

6 So schon RFH v. 7. 5. 1920 IA 302/19, RFHE 3, 22.

7 BFH-Urteil v. 18. 12. 1956 I 84/56 U, BStBl. III 1957, 27.

8 *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Stuttgart 1968, § 149 Tz. 34; RFH v. 8. 10. 1941, RStBl. 1941, 893; BFH v. 4. 6. 1959 IV 115/59, BStBl. III 1959, 325.

9 WP-Handbuch 1977, 1144.

10 *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 188, verweist mit Recht darauf, daß wegen der nicht bekannten tatsächlichen Kosten die Willkürfreiheit bei der Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen nicht gewährleistet wäre.

11 *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), § 149 Tz. 67 ff.; WP-Handbuch 1977, 574 mit weiteren Nachweisen.

Trotz dieser grundsätzlichen und wohl herrschenden Meinung, die in der Bilanzierungspraxis auch ihren Niederschlag findet, können wirtschaftliche Sachverhalte ausnahmsweise ein Abgehen von diesem Grundsatz notwendig machen. Das zeigt sich besonders bei der Bilanzierung von Ergebnisüberschüssen bei deckungsgleichen Termingeschäften, wenn gleichartige, über dieselbe Menge und auf denselben Termin abgeschlossene Termingeschäfte bestehen, von denen das eine ein Deckungsgeschäft ist, und wenn die gegeneinander laufenden Termingeschäfte von denselben Partnern abgeschlossen wurden.

#### Beispiel:

Eine Gesellschaft hatte zu Beginn des Jahres 1980 von einem Bankinstitut auf den 15. Februar 1981 2 Mio US-\$ zum Kurs von DM 1,70 gekauft. Im Herbst 1980, nach dem starken Ansteigen des US-\$ verkaufte die Gesellschaft bei demselben Bankinstitut, ebenfalls auf den 15. Februar 1981, 2 Mio US-\$ zum Kurs von DM 2,-. Bei Abwicklung der beiden Termingeschäfte am 15. Februar 1981 fällt für die Gesellschaft ein Gewinn von DM 600 000,- an. Welche Auswirkungen haben diese deckungsgleichen Termingeschäfte auf die Bilanzierung zum 31. 12. 1980?

Die gegenseitig vereinbarten Leistungen entsprechen ihrer Natur nach einem Sachgut (Devisen), das einen beweglichen Marktpreis (Kurs) hat. Wendet man die allgemeinen Regeln für die Realisierung der Erträge aus Lieferungen und Leistungen an, so ist der Gewinn bei der Gesellschaft realisiert, sobald die beiderseitigen Lieferverpflichtungen erfüllt sind. Im vorliegenden Fall wird es selbstverständlich am vereinbarten Erfüllungszeitpunkt, dem 15. Februar 1981, zu keinem Austausch der gegenseitig geschuldeten Devisen kommen; es werden vielmehr die gegenseitigen Lieferansprüche und Lieferverpflichtungen gegeneinander aufgerechnet und lediglich der sich hieraus ergebende Abwicklungssaldo ausgeglichen, d. h. durch Aufrechnung vollzogen. Mit Ausnahme der Fälligkeit liegen am Bilanzstichtag die Aufrechnungstatbestände vor. Formalrechtlich kann zwar die Aufrechnung erst am 15. Februar 1981 erklärt werden, wie auch erst zu diesem Zeitpunkt der Auszahlungsanspruch von DM 600 000,- entsteht; da aber Bilanzierungsfragen primär nicht nach dem rechtlichen, sondern nach dem wirtschaftlichen Sachverhalt zu beantworten sind, müssen Verträge bei der Bilanzierung auch nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt behandelt werden<sup>12</sup>. Gleichgültig, ob der Gewinn aus beiden Termingeschäften der Unternehmensleistung zugerechnet wird oder nicht, es ist nicht zu bestreiten, daß der Ertrag einer bestimmten Rechnungsperiode, nämlich der des zweiten Vertragsab-

<sup>12</sup> Adler/Düring/Schmaltz, aaO (Fußn. 8), § 149 Tz. 31.

schlusses zuzurechnen und daher in diese einzustellen ist<sup>13</sup>. Wenn nach dem Realisationsprinzip die Gewinnverwirklichung bereits bei Vertragsabschluß grundsätzlich abzulehnen ist, so ist hierfür einmal der Gesichtspunkt des noch bestehenden Risikos, zum andern der Tatbestand ausschlaggebend, daß der Gewinn noch nicht endgültig bekannt ist<sup>14</sup>. Beide Gesichtspunkte, die für einen Aufschub des Realisationsaktes bestimmend sein könnten, treffen aber bei dem vorliegenden wirtschaftlichen Vorgang nicht zu. Soweit noch ein Risiko hinsichtlich der Bonität der Bank verbleibt, muß dies im Rahmen der Bewertung aufgefangen werden. Die wirtschaftliche Betrachtung im Sinne der Erzielung eines wirtschaftlich zutreffenden Ergebnisses<sup>15</sup> sollte bei dem geschilderten Sachverhalt zumindest eine Aktivierungsmöglichkeit eröffnen.

## 2. Zufluß des Entgelts

Als Realisationszeitpunkt ebenfalls auszuschneiden ist der Geldeingang, wenigstens als ausschließliches Kriterium für die Gewinnverwirklichung. Das ist leicht einzusehen, wenn man einmal annimmt, daß der Käufer vorleistet. Hierdurch wird zwar die früher nicht bilanzierungsfähige Lieferungsverpflichtung des Verkäufers zu einer bilanzierungspflichtigen Verbindlichkeit (erhaltene Anzahlung) und der Belieferungsanspruch des Käufers zur bilanzierungspflichtigen Forderung (geleistete Anzahlung), es fehlt jedoch jegliche Leistung des Verkäufers. Anders liegt der Sachverhalt, wenn, wie beim Barverkauf, die Zahlung der Lieferung und Abnahme nachfolgt oder gar die drei Tatbestände in einen Zeitpunkt zusammenfallen. Schwierigkeiten entstünden für eine aussagefähige Rechnungslegung auch bei langen Zahlungsfristen. Solange der Lieferantenkredit in Anspruch genommen ist, könnte eine Ertragsverbuchung nicht veranlaßt werden, wenn allein auf den Zufluß des Entgelts abgehoben würde.

Obwohl in der Bilanzierungspraxis dem Zeitpunkt des Geldeingangs keine Bedeutung für die Realisation beigemessen wird, gehen die theoretischen Erörterungen im Hinblick auf die richtige Gewinnermittlung weiter. Schneider<sup>16</sup> meint, die heutige Übung, Produktionsgewinne bei Rechnungserteilung als realisiert anzusehen, widerspreche dem „Zweck der Gewinnrealisierung, nämlich Rechnung zu legen über die Höhe möglicher erfolgsabhängiger Einkommenszahlungen“. Realisierter Gewinn könne „erst vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut abgegangen und die Einnahmen zugeflossen sind“. Er stellt in Frage, ob

<sup>13</sup> Leffson, aaO (Fußn. 1), 174.

<sup>14</sup> Leffson, aaO (Fußn. 1), 188.

<sup>15</sup> So BFH-Urteil vom 16. 4. 1953 IV 119/525, BStBl. III 1953, 194.

<sup>16</sup> Schneider, Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, WPg 1971, 609.

wirklich ausschüttungsfähiger Gewinn vorliege, solange nur Rechte und keine Einnahmen entstanden sind. Allerdings sieht *Schneider* auch die praktischen Schwierigkeiten, die bei Verschiebung des Realisationszeitpunkts entstehen, so daß er letzten Endes „aus Gründen der Praktikabilität“ doch wieder vom Einnahmenezufluß als Realisationszeitpunkt Abstand nimmt.

Die Forderung *Schneiders* nach Verlegung des handelsüblichen Zeitpunkts der Gewinnrealisierung wird von *Jacobs*<sup>17</sup> unterstützt, allerdings aus anderen Überlegungen. „Theoretisch müßte der Gewinn unter dem Gesichtspunkt der Perioden-Erfolgsermittlung im Zeitpunkt seiner Verursachung verrechnet werden<sup>18</sup>.“ Dieser Verursachungszeitpunkt läßt sich in der Praxis jedoch nicht genau bestimmen. Aus einem richtig verstandenen Vorsichtsprinzip erscheine es sinnvoll, den Gewinn erst dann als realisiert anzusehen, wenn Abschluß-, Herstellungs-, Auslieferungs- und Zahlungseingangsrisiko abgedeckt seien, also nach Eingang der Zahlung.

Im Interesse einer möglichst sicheren Abgrenzung der Erfolgsperioden kann jedoch der Geldeingang, da er von den Parteien nach dem jeweiligen Interesse gesteuert werden kann, nicht als Realisationszeitpunkt herangezogen werden<sup>19 20</sup>.

### 3. Fälligkeit der Gegenleistung

Die Fälligkeit der Gegenleistung als Realisationszeitpunkt anzunehmen, erscheint noch weniger geeignet als der Geldeingang. Einmal ließe sich die Realisierung beliebig manipulieren, zum anderen wäre das Zahlungseingangs-Risiko weiterhin vorhanden. Bereits 1930 hatte der RFH<sup>21</sup> entschieden, Forderungen und Schulden gehörten grundsätzlich in den Vermögensbestandsvergleich, auch wenn sie noch nicht fällig sind. Der BFH hat sich in mehreren Urteilen<sup>22</sup> dieser Auffassung angeschlossen und ergänzend bemerkt, daß eine Aktivierung nicht unterbleiben dürfe, und zwar selbst dann, wenn die Höhe der Forderung nur geschätzt werden könne.

17 *Jacobs*, Stellen die aktienrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar?, WPg 1972, 173.

18 *Jacobs*, aaO (Fußn. 17), 178; nach *Leffson* (aaO [Fußn. 1], 183) entsteht der positive oder negative Beitrag, obwohl „aus dem unauflöselichen Zusammenwirken aller eingesetzten Faktoren“ resultierend, erst durch den Absatzakt.

19 So auch BFH v. 23. 11. 1967 IV 123/63, BStBl. II 1968, 176.

20 *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 186.

21 Urteil v. 17. 12. 1930, RStBl. 1931, 448.

22 Z. B. Urteil v. 15. 4. 1970 IR 107/68, BStBl. II 1970, 518.

Eine sinnvolle Begründung für die Wahl dieses Zeitpunktes läßt sich nicht finden, und es ist auch nicht ersichtlich, daß in der Bilanzliteratur oder in der Praxis die Fälligkeit ernsthaft als Realisationszeitpunkt erwogen worden wäre.

### 4. Leistungsbewirkung (Lieferung, Gefahrenübergang, Rechnungserteilung, Abnahme)

Im Zeitpunkt der Leistungsbewirkung treffen entweder alle oder mehrere der folgenden Fakten zusammen<sup>23</sup>:

Lieferung der Ware, Gefahrenübergang, Rechnungserteilung und Abnahme.

Aus diesem Grunde erscheint es zweckmäßig, diese Tatbestände im Hinblick auf ihre Bedeutung für die Gewinnrealisierung geschlossen abzuhandeln.

Für die Bilanzierung kommt es entscheidend auf den Zeitpunkt der Vertragserfüllung an. Das ist der Zeitpunkt, zu dem der eine Vertragsteil seine Leistung bewirkt<sup>24</sup>. Noch ausstehende unwesentliche Nebenleistungen schließen die Realisierung nicht aus<sup>25</sup>. Gewinnverwirklichung liegt vielmehr dann vor, wenn der Verkäufer seine Verpflichtungen aus dem Vertrag soweit erfüllt hat, daß die weitere Abwicklung des Geschäfts für ihn kein besonderes Risiko mehr umschließt. Inhalt und Umfang der Leistungspflichten des Verkäufers bestimmen den Zeitpunkt, in dem ein Vertrag im wesentlichen erfüllt ist.

Beim gewöhnlichen Kauf ist das der Fall mit der Übergabe der verkauften Sache an den Käufer (§ 446 BGB), beim Versandkauf (§ 447 BGB) mit der Auslieferung der verkauften Sache an den Spediteur oder Frachtführer, da in diesem Zeitpunkt die Gefahr des zufälligen Untergangs oder einer zufälligen Verschlechterung der verkauften Sache auf den Käufer übergeht. Für den Käufer besteht ein vertraglicher Abnahmepflicht.

Anders jedoch, wenn der Empfangsort als Erfüllungsort vereinbart ist. Da der Verkäufer hier auch während der Beförderung die Gefahr trägt, stellt die Versendung einen wesentlichen Teil der Erfüllungshandlung des Verkäufers dar. Das Geschäft ist für den Verkäufer erst mit der Abnahme der Kaufsache durch den Käufer abgeschlossen. Der Gewinn dürfte damit erst im Zeitpunkt der Abnahme verwirklicht werden<sup>26</sup>. Ist jedoch die Abnahme durch den Käufer nicht zweifelhaft, wird gegen eine Gewinnverwirklichung bei der Versendung durch den Verkäufer auch dann nichts einzuwenden sein, wenn der Empfangsort Er-

23 *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 189.

24 BFH v. 15. 1. 1963 I 259/61 S, BStBl. III 1963, 256.

25 *Schäfer*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen, Düsseldorf 1971, 18.

26 BFH I 259/61 S, aaO (Fußn. 24), 256.

füllungsort ist. Besteht noch ein nicht unbedeutendes Risiko der Abnahme durch den Vertragspartner, so kann der Verkäufer zur Gewinnverwirklichung nicht gezwungen werden<sup>27</sup>. Wenn auf die Abnahme als Kriterium der Gewinnverwirklichung abgestellt wird, so wird damit dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen<sup>28</sup>.

In der Buchungspraxis ist es üblich und zur Konvention geworden<sup>29</sup>, den Gewinn in der Regel im Zeitpunkt der Rechnungserteilung im Anschluß an die Versendung der Ware auszuweisen<sup>30</sup>. Hierfür spricht die einfache Handhabung bei der vollständigen Erfassung der buchungspflichtigen Umsätze. Zu diesem Zeitpunkt werden in der Regel alle für die Realisierung notwendigen Fakten erledigt sein.

Zusammenfassend läßt sich somit feststellen, daß als frühester Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung die Versendung der Ware, als spätester Zeitpunkt die Abnahme der Ware durch den Käufer bei der Bilanzierung maßgebend ist. Daraus folgt dann auch, daß die beim Verkäufer versandbereit lagernde, vom Käufer aber noch nicht abgenommene Ware in die Bilanz des Verkäufers mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufzunehmen ist; der Realisationsakt ist noch nicht vollzogen. Andererseits wird die beim Verkäufer lagernde, vom Käufer aber schon abgenommene Ware in der Bilanz des Verkäufers nicht mehr erfaßt; die Ware ist fremdes Eigentum, der Käufer hat einen Herausgabeanspruch, der Verkäufer realisiert mit Abnahme der Ware durch Rechnungserteilung und Einbuchung der Forderung.

### III. Einzelfragen zur Realisation

#### 1. Lieferungen mit Rückgaberecht

Ist in einem Vertrag über die Lieferung von Waren vereinbart, daß der Abnehmer die von ihm nicht weiterverkauften Waren bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zurückgeben kann, so tritt die Frage auf, ob die Realisierung bereits mit der Lieferung und dem Gefahrenübergang oder erst mit Ablauf der eingeräum-

27 BFH v. I 84/56 U, aaO (Fußn. 7), 27.

28 Herrmann/Hewer/Raupach, Kommentar zur ESt und KSt, § 5 EStG, Anm. 49 t (5); nach Leffson spricht hierbei weniger der Vorsichtsgesichtspunkt eine Rolle, entscheidend sei, wann die Unternehmensleistung als bewirkt anzunehmen ist (aaO [Fußn. 1], 342).

29 Schneider, Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, in: Bilanzfragen, Festschrift für Leffson, Düsseldorf 1976, 116.

30 Herrmann/Hewer/Raupach, aaO (Fußn. 28), § 5 EStG, Anm. 49 t (6) mit weiteren Nachweisen.

ten Rückgabefrist eintritt. Es wird die Auffassung vertreten<sup>31</sup>, daß bei Lieferungen mit Rückgaberecht eine Gewinnrealisierung nicht möglich ist, die Bewertung (der Forderungen) vielmehr zu den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gelieferten Waren erfolgen muß und gegebenenfalls eine Wertberichtigung für Beschädigungen erforderlich ist. Mit dieser Feststellung kann jedoch die Problematik dieses wirtschaftlichen Vorgangs nicht erschöpfend geklärt sein. Die rechtliche Bedeutung der jeweiligen Vertragsgestaltung ist hier nicht zu untersuchen. In aller Regel wird sich der Sachverhalt jedoch in einen Kauf unter aufschiebender Bedingung oder unter auflösender Bedingung einordnen lassen. Was im konkreten Fall zutrifft, wird sich aus dem Vertrag ergeben.

Bei der *aufschiebenden Bedingung* tritt die Rechtswirkung des Vertrags erst mit dem Eintritt des Ereignisses ein (§ 158 Abs. 1 BGB). Bis zu diesem Zeitpunkt besteht zivilrechtlich ein Anwartschaftsrecht<sup>32</sup>. Die Aktivierung dieses Anwartschaftsrechts hängt davon ab, ob sich die Anwartschaft genügend konkretisiert hat und im Falle einer Betriebsveräußerung bei der Feststellung des Kaufpreises Berücksichtigung finden würde<sup>33</sup>, oder ob die Realisierungsfähigkeit des Anspruchs noch mit so wesentlichen Risiken behaftet ist, daß der Anspruch nicht bewertbar ist<sup>34</sup>. Für den Versandhandel hat die Steuerrechtsprechung die Bilanzierungsfähigkeit eines solchen Anwartschaftsrechts bejaht<sup>35</sup>, weil das bestehende Risiko aus rechtlicher Sicht wohl sehr bedeutend sein kann, der Umfang des Risikos jedoch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen<sup>36</sup> und in diesem Fall somit als gering anzusehen ist und durch eine ausreichend bemessene Rückstellung berücksichtigt werden kann.

Diese Ausnahme vom Grundsatz, daß bei aufschiebender Bedingung vor Eintritt der Bedingung keine Gewinnrealisierung erfolgen darf, ist sicher aus rechtlicher Sicht nicht ganz unbedenklich. Sie läßt sich auch mit dem Grundsatz der Einzelbewertung nicht ohne weiteres in Einklang bringen. Andererseits entspricht sie einer bereits vor Ergehen des Urteils des Finanzgerichts Münster vom 27. 10. 1971<sup>35</sup> im Versandhandel weit verbreiteten Bilanzierungsübung, die den Vorteil der Praktikabilität für sich hat.

Wird aber im üblichen Lieferungsverkehr im Einzelfall mit dem Abnehmer das Rückgaberecht vereinbart, so ist mit Übergabe der Ware an den Abnehmer die Leistung des Lieferanten erbracht, das bisher schwebende Geschäft ist einseitig

31 WP-Handbuch 1977, 647.

32 Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 37. Aufl., Einf. vor § 158 A 3.

33 Z. B. BFH-Urteil v. 27. 11. 1968 I 104/65, BStBl. II 1969, 296.

34 So BFH-Urteil v. 17. 1. 1963 IV 335/59 S, BStBl. II 1963, 258.

35 FG Münster vom 27. 10. 1971, EFG 1972, 173.

36 So BFH-Urteil v. 18. 12. 1956 I 84/56, BStBl. III 1957, 27.

erfüllt, die Leistung vom Abnehmer aber noch nicht abgenommen. Trotzdem ist der Abnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, weil er die tatsächliche Herrschaft über die Waren voll ausüben<sup>37</sup> und über die Substanz wie ein Eigentümer verfügen kann<sup>38</sup> und der Herausgabeanspruch des Lieferanten wirtschaftlich ohne Bedeutung ist<sup>39</sup>, denn der Abnehmer bestimmt, ob er die Ware zurückgeben oder den Kaufpreis entrichten will.

Da die Abnahme noch aussteht, trägt der Verkäufer am Bilanzstichtag noch das volle Risiko hinsichtlich der Gewinnverwirklichung<sup>40</sup>. Darüber hinaus müßte aber, folgt man der Auffassung von *Döllerer*<sup>41</sup>, daß „zum Haben der Substanz“ die „Chance der Wertsteigerung ebenso wie das Risiko der Wertminderung“ gehört, die Aufnahme der am Bilanzstichtag noch nicht verkauften Ware in die Bilanz des Käufers in Frage gestellt werden, weil der Käufer das Risiko der Wertminderung – abgesehen vom Untergang der Ware – durch Rückgabe an den Lieferanten abwälzen kann. In dem vorliegenden Sachverhalt wäre diese Beurteilung nicht gerechtfertigt<sup>42</sup>. Entscheidend für die Bilanzierungspraxis muß vielmehr sein, daß der Käufer die tatsächliche Herrschaft innehat und die Ware nicht herausgeben muß<sup>43</sup>.

Soweit jedoch ein Teil der Waren bis zum Bilanzstichtag vom Abnehmer weiterveräußert ist, hat sich für den Lieferanten das Risiko aufgelöst<sup>44</sup>, der Gewinn ist insoweit realisiert. Mit dem Weiterverkauf entfällt für den Abnehmer die Rückgabemöglichkeit, er hat sich für die Abnahme entschieden. Das setzt allerdings die Kenntnis der am Stichtag nicht mehr rückgabebedingten Forderungen voraus, die der Abnehmer angeben muß, ähnlich der Abrechnung im Konsigna-

37 *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums, Stuttgart 1962, 89.

38 Nach *Döllerer* muß der wirtschaftliche Eigentümer die Substanz und den Ertrag vollständig und auf Dauer haben (*Döllerer*, Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, 536); gl. M. *Käfer*, Die Bilanz als Zukunftsrechnung, Zürich 1962, 14.

39 BFH-Urteil v. 26. 1. 1970 IV R 144/66, BStBl. II 1970, 272; *Seeliger*, aaO (Fußn. 37), 90.

40 *Schäfer*, aaO (Fußn. 25), 17 f.

41 *Döllerer*, aaO (Fußn. 38), 536.

42 Die Zurechnung ist nach *Knapp* danach zu beurteilen, ob der Käufer das „Verfügungsrecht über die Substanz für eigene Rechnung“ hat, d. h. die Gegenstände verkaufen, tauschen, verarbeiten usw. kann (*Knapp*, Was darf der Kaufmann als seine Vermögensgegenstände bilanzieren?, DB 1971, 1127, 1129).

43 *Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln 1976, 178.

44 Nach *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 28), § 5 EStG, Anm. 49 x (5) muß, falls die Abnahme erforderlich, aber noch nicht erfolgt ist, die Forderung in Höhe des Gewinns wertberichtigt werden; „es sei denn, es besteht kein Risiko der Nichtabnahme“.

tionsgeschäft, es sei denn, eine hinreichend genaue Schätzung ist dem Lieferanten möglich. Fehlt es an jeglichem Anhaltspunkt für den Weiterverkauf, so muß die Schätzung und damit die Gewinnverwirklichung unterbleiben<sup>45</sup>, die ausgewiesene Forderung ist entsprechend niedriger anzusetzen. Verkäufe des Abnehmers nach dem Bilanzstichtag können, da es sich hierbei um Ereignisse nach dem Stichtag handelt, auch dann nicht zurückbezogen werden, wenn im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung die tatsächliche Rückgabe bekannt ist<sup>46</sup>.

Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Vertrag unter der *auflösenden Bedingung* (§ 158 Abs. 2 BGB) geschlossen wurde, daß der Abnehmer berechtigt ist, den nicht verkauften Teil der Ware wieder zurückzugeben. Der Liefernde hat seine Leistung voll erbracht, der Leistungsempfänger die Ware abgenommen. Die volle Gewinnrealisierung beim Lieferanten ist allerdings insoweit risikobehaftet, als keine Gewißheit über die Inanspruchnahme aus der eingegangenen Rücknahmeverpflichtung besteht. Diese Ungewißheit hat im Unterschied zum vorhergehenden Sachverhalt keinen Einfluß auf den Wertansatz der Forderung, die möglicherweise schon bezahlt sein kann. Diese ist, da unbedingt entstanden, mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht andersgeartete Abwertungserfordernisse vorliegen.

Die Rücknahmepflicht ergibt sich aus dem vor dem Stichtag abgeschlossenen zivilrechtlichen Vertrag. Bei ernsthaftem Drohen einer Inanspruchnahme am Stichtag ist eine Rückstellung zu bilden<sup>47</sup>; es ist nicht entscheidend, ob die Schuld bereits fällig ist<sup>48</sup>, oder die Verbindlichkeit wirtschaftlich durch Ereignisse der späteren Periode verursacht wird, nämlich Rückgabe infolge Unmöglichkeit des Weiterverkaufs. Bilanzrechtlich maßgeblich für die Passivierung ist die bereits in der alten Rechnungsperiode entstandene rechtliche Verpflichtung und nicht erst der spätere Zeitpunkt der Verursachung<sup>49</sup>. Der Umfang dieser Verpflichtung am Bilanzstichtag ist nach pflichtgemäßem Ermessen eines ordentlichen Kaufmanns zu schätzen<sup>50</sup> und sollte nach den Erkenntnissen bei Bilanzaufstellung über die Verhältnisse am Bilanzstichtag verifiziert sein.

45 Nach BFH-Urteil v. 4. 4. 1968 IV 210/61, BStBl. II 1968, 412, tritt Gewinnverwirklichung erst mit dem Zeitpunkt der Bestimmbarkeit der Gegenleistung (hier der tatsächlich bewirkten Abnahme) ein.

46 *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), § 149 Tz. 86 ff; *Kropff* in *Gessler/Hefermehl*, AktG Kommentar, § 149 Anm. 78; *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 144 ff; vgl. auch BFH-Urteil v. 7. 8. 1952 IV 127/51, BB 1952, 879, und *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 28), § 6 Anm. 176 m. w. N.

47 *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), § 152 Tz. 104.

48 BFH-Urteil v. 29. 5. 1956 I 224/55 U, BStBl. III 1956, 212.

49 BFH-Urteil v. 23. 9. 1969 I R 22/66, BB 1970, 66.

50 BFH-Urteil v. 27. 1. 1953 I 107/52, DB 1953, 138.

Die Gewinnrealisierung ist insoweit wieder aufzuheben durch entsprechende Rückstellungsbildung, als der Verkaufswert der vermutlich wieder zurückzunehmenden Ware den Wert übersteigt, mit dem die Ware am Bilanzstichtag in der Bilanz des Liefernden hätte angesetzt werden dürfen unter Berücksichtigung möglicher Beschädigungen. Kosten der Rücknahme sind in die Rückstellung einzubeziehen.

## 2. Umarbeitungsgeschäfte

Umarbeitungsgeschäfte sind vor allem bei NE-Halbzeugwerken üblich. Der Kunde beschafft das für die von ihm bezogenen Erzeugnisse benötigte Metall selbst und liefert es dem Halbzeugwerk an. Das Halbzeugwerk berechnet dem Kunden nur den Verarbeitungslohn. Mit dem benötigten Metall belastet es die Kunden nur der Menge, nicht aber dem Wert nach.

Wenn das Metall vor Beginn der Umarbeitung angeliefert wird, so ist allgemein anerkannt, daß keine Gewinnrealisierung eintritt, auch wenn das angelieferte Metall während der Produktion mit eigenen Beständen des Halbzeugwerkes vermischt wird. Ein Teil der Gesamtmenge des nunmehr vermischten Metalls gehört dem Kunden, ein Teil dem Halbzeugwerk (§§ 947, 948 BGB). Der Anspruch der Beteiligten an dem Gesamtbestand tritt an die Stelle des früheren Eigentums an den unvermischten Beständen. Weder hat das Halbzeugwerk Metall vom Kunden erworben, noch veräußert es mit den Erzeugnissen seine eigenen Bestände. Seine Tätigkeit beschränkt sich auf die Umarbeitung im Rahmen des Werkvertrages. Es kann nur den vereinbarten Werklohn als Ertrag vereinnahmen. Nur insoweit können sich bei ihm Gewinnauswirkungen nach Abwicklung des Vertrags ergeben.

Der Bundesfinanzhof<sup>51</sup> hat eine Gewinnrealisierung hinsichtlich des in dem Erzeugnis enthaltenen Metalls auch verneint, wenn das Halbzeugwerk mit eigenen Metallen vorleistet und der Kunde das verarbeitete Metall erst nach der Umarbeitung ersetzt. Das Gericht sah es als bedeutsam an, daß das Halbzeugwerk lediglich vorleistet, auch nach seiner Buchhaltung und Kalkulation nicht die Absicht zum Ausdruck bringt, aus dem eigenen Metall Gewinne zu erzielen, und daß das Ersatzmetall mit dem verarbeiteten Metall vollkommen wesensgleich ist<sup>52</sup>. In der Tat stellt das Halbzeugwerk dem Kunden auch bei dieser Abwicklung des Geschäfts nur den Bearbeitungslohn in Rechnung und belastet ihn lediglich mit der Menge des benötigten Metalls.

51 Gutachten des BFH v. 26. 8. 1960 I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31; Urteil des BFH v. 17. 5. 1952 I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208.

52 Gutachten des BFH v. 26. 8. 1960 I D 1/59 U, aaO (Fußn. 51), 33.

Abweichend von dieser Beurteilung wird zum Teil die Auffassung vertreten, daß bei Metallvorlagen des Halbzeugwerks das reine Umarbeitungsgeschäft verlassen werde, und daß die allgemeinen für das Vorratsvermögen geltenden Bewertungsgrundsätze anzuwenden seien<sup>53</sup>. Die Vertreter dieser Auffassung gehen wohl von einem Tausch aus, bei dem das Halbzeugwerk die hergestellten Gegenstände veräußert und der Kunde einen Teil des Kaufpreises mit dem anzuliefernden Metall bezahlt. Tauschgeschäfte durften nach früher herrschender handelsrechtlicher Auffassung nicht zu einer Gewinnrealisierung führen<sup>54</sup>. Dieser Grundsatz ist vom Steuerrecht durchbrochen worden, das nach ständiger Rechtsprechung auch beim Tausch von Gegenständen in der Regel Gewinnverwirklichung annimmt<sup>55</sup>. In Anlehnung an diese steuerliche Beurteilung wird auch in der Handelsbilanz der Ansatz des vorsichtig geschätzten Zeitwerts des eingetauschten Gegenstandes für vertretbar<sup>56</sup>, zum Teil sogar für geboten gehalten<sup>57</sup>. Es mögen Fälle denkbar sein, bei denen die Verhältnisse entsprechend gestaltet werden und bei denen nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäfts ein Tausch der Metallmengen beabsichtigt ist. Dann wird eine Gewinnrealisierung handelsrechtlich nicht verwehrt und steuerrechtlich nicht verhindert werden können. Der Anspruch ist in diesem Fall mit dem Zeitwert des vom Kunden anzuliefernden einzutauschenden Metalls im Zeitpunkt der Lieferung der vom Halbzeugwerk hergestellten Gegenstände zu bewerten.

Diese Gestaltungsmöglichkeit steht allerdings einer gewinnneutralen Abwicklung des typischen Umarbeitungsgeschäfts nicht entgegen, bei dem der Kunde zur mengenmäßigen Rückerstattung des verbrauchten Metalls verpflichtet und das Entgelt des Umarbeiters lediglich als Werklohn berechnet wird. Das verauslagte Metall wird in diesem typischen Fall an den Kunden nicht veräußert. Es wird ihm lediglich kurzfristig wie ein Sachdarlehen überlassen<sup>58</sup>. Die Gewährung eines Sachdarlehens berechtigt jedoch nicht zu einer Gewinnverwirklichung hinsichtlich der darlehensweise hingegebenen Gegenstände.

## 3. Gewinnrealisierung bei Liquidation

Mit einer ganz besonderen und eigenartigen Problematik hat sich der Bilanzierende bei der Aufstellung von Abwicklungs- oder Liquidationsabschlüssen zu befassen. Nicht nur aus betriebswirtschaftlicher Sicht, sondern auch unter bi-

53 *Schneider*, FR 1974, 235; FR 1975, 550.

54 *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), § 153 Tz. 27 ff.

55 Zuletzt Urteil des BFH v. 29. 3. 1979 IV R 1/75, BStBl. II 1979, 412; HFR 1979, 357 mit Anm.

56 WP-Handbuch 1977, 579.

57 *Döllerer*, BB 1966, 1405.

58 *Grieger*, BB 1961, 206; - gg -, FR 1974, 15; *Rau*, FR 1975, 192.

lanzrechtlichen Aspekten müßte für diese Abschlüsse die Frage der Gewinn- und Verlustrealisierung und der Zeitpunkt der Verwirklichung nur von nachgeordneter Bedeutung sein, denn mit der Liquidation tritt die Unternehmung in die letzte Phase ihres Bestehens ein, sie befindet sich im abschließenden Stadium des Geldwertungsprozesses und nähert sich dem Endpunkt, an dem die sogenannte Totalrechnung<sup>59</sup> über den Erfolg der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens gezogen werden kann. Damit ist eine völlige Umwandlung des Unternehmenszwecks eingetreten, aus einem werbenden ist ein sich auflösendes Unternehmen geworden. Die Bilanzierung unter der Annahme unbegrenzter Fortsetzung des Unternehmens ist nicht mehr gerechtfertigt, d. h. das going-concern-Prinzip entfällt. Die enge Verknüpfung des Realisationsprinzips mit dem going-concern-Prinzip – das erstere findet seine Begründung primär im going-concern-Prinzip<sup>60</sup> – müßte eigentlich ohne Einschränkung dazu führen, daß das Realisationsprinzip für die Bilanzierung im Abwicklungszeitraum nicht mehr zu beachten ist.

Für das Steuerrecht gilt – um den problemlosen Fall vorwegzunehmen – daß der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wobei der Besteuerungszeitraum drei Jahre nicht überschreiten soll (§ 11 Abs. 1 KStG). Anstelle des Wirtschaftsjahres als regelmäßigem Gewinnermittlungszeitraum tritt somit der Abwicklungszeitraum für die Ermittlung des Auflösungsgewinns. Dieser ist durch Vermögensvergleich, d. h. durch Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens unter Berücksichtigung gewisser Hinzurechnungen und Kürzungen zu ermitteln. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist stets mit dem nach steuerlichen Vorschriften berechneten Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres oder Rumpfwirtschaftsjahres<sup>61</sup> identisch. Die Gegenstände des Betriebsvermögens sind mit diesem Wert in die steuerliche Abwicklungs-Eröffnungsbilanz zu übernehmen; eine Neubewertung ist nicht zulässig<sup>62</sup>. Die formelle Bilanzkontinuität oder Bilanzidentität ist gewahrt. Die steuerliche Abwicklungs-Eröffnungsbilanz ist eine Gewinnermittlungsbilanz und muß schon deshalb den allgemeinen Bilanzierungsprinzipien entsprechen. Die Bindung dieser Bilanz an die handelsrechtliche Abwicklungs-Eröffnungsbilanz ist aufgehoben. Das Realisationsprinzip findet somit uneingeschränkt Anwendung. Die Frage, welche Bilanzierungsgrundsätze auch für die handelsrechtlichen Abwicklungsbilanzen zutreffen und zu beachten sind, läßt sich nur beant-

59 Vgl. Rieger, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2. Aufl., Erlangen 1959, 205 ff.

60 Leffson, aaO (Fußn. 1), 96.

61 BFH-Urteil v. 17. 7. 1974 I R 233/71, BStBl. II 1974, 692.

62 RFH-Urteil v. 12. 3. 1929 IA 845/28, RStBl. 1929, 280.

worten, wenn zunächst die Zwecke der Abwicklungsbilanzen in die Betrachtung einbezogen werden. Wird das Ziel der Liquidation darin gesehen, das nicht in Geld bestehende Vermögen freiwillig in Geld umzuwandeln und aus diesem Erlös die Schulden zu tilgen und einen überschießenden Erlös an die Untermenseigner zu verteilen, so haben die Abwicklungsbilanzen folgende Aufgaben zu erfüllen<sup>63</sup>:

1. Die Information der Gläubiger und der Anteilseigner, ob und in welchem Umfang mit der Deckung der Schulden bzw. mit einem Überschuß gerechnet werden kann,
2. die Ermittlung des Vermögens überhaupt unter den besonderen Voraussetzungen der Auflösung, wobei je nach den beabsichtigten Maßnahmen ein unterschiedliches Liquidationsergebnis sich aus den Aufzeichnungen ergeben kann,
3. Rechenschaft zu legen gegenüber den Gläubigern und den Anteilseignern über den Stand des Abwicklungsverfahrens und das Ergebnis der im Laufe des Abwicklungszeitraums getätigten Geschäfte.

Die wichtigste Aufgabe des Jahresabschlusses, zumindest des aktienrechtlichen, nämlich den eigentlichen Gewinn des Geschäftsjahres und hiervon ausgehend den ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln<sup>64</sup>, kann und muß die Abwicklungsbilanz nicht mehr erfüllen<sup>65</sup>. Sie ist nach fast einhelliger Meinung im Schrifttum<sup>66</sup> eine Vermögensverteilungs- und keine Gewinnermittlungsbilanz. Abweichend hiervon sehen Schmalenbach<sup>67</sup> und Deutsch<sup>68</sup> auch in der Abwicklungs-Eröffnungsbilanz eine Erfolgsbilanz und in dem Abwicklungszeitraum eine Erfolgsperiode und sind daher für Fortführung der Buchwerte.

Die Akzentverlagerung bei der Abwicklungsbilanz von der Gewinnermittlung zur Vermögensverteilung wird auch in der gesetzlichen Vorschrift deutlich, wonach bei der Bilanzierung die Bewertungsvorschriften für die Jahresbilanz (§§ 153 bis 156 AktG) keine Anwendung finden (§ 270 Abs. 2 AktG). Gerade in

63 Forster, Überlegungen zur Bewertung in Abwicklungsabschlüssen, in: Wirtschaftsfragen der Gegenwart, Festschrift für Carl Hans Barz, 1974, 335.

64 Adler/Düring/Schmaltz, aaO (Fußn. 8), § 149 Tz. 12. Leffson, aaO (Fußn. 1), 64: „Zur Bestimmung der Gewinnausschüttung ist der erwirtschaftete Gewinn eo ipso der wichtigste Faktor oder sollte es wenigstens sein.“

65 Forster, aaO (Fußn. 63), 336.

66 Wiedemann, in: Gadow/Heinichen, Aktiengesetz, Großkommentar, 3. Aufl., Anm. 1 und 2 zu § 270; Trumpler, Die Bilanz der AG, 1950, 418 ff; Urteil RGZ von 1. 10. 1912, Bd. 80, 107.

67 Schmalenbach, Die Aktiengesellschaft, Köln 1950, 259 f; ders., Dynamische Bilanz, Bremen-Horn 1948, 174.

68 Deutsch, Grundfragen der Finanzierung, Wiesbaden 1967, 174.

diesen Bestimmungen haben aber die Bilanzierungsprinzipien und auch die GoB ihren gesetzlichen Ausdruck gefunden<sup>69</sup>. Die gesetzlichen Bestimmungen, wie auch die bis heute maßgebliche Entscheidung des Reichsgerichts vom 1. 10. 1912<sup>70</sup>, daß in die Abwicklungs-Eröffnungsbilanz der Wert eingestellt werden muß, der sich bei der Veräußerung als voraussichtlicher Erlös annehmen läßt, also der Verkaufswert, hat wohl zu der überwiegenden Auslegung im handelsrechtlichen Schrifttum<sup>71</sup> beigetragen, daß in der Abwicklungs-Eröffnungsbilanz neu bewertet werden müsse. Demgegenüber wird in der Betriebswirtschaftslehre das ganze Spektrum der möglichen Auffassungen vertreten, ohne daß eine herrschende Meinung erkennbar wäre<sup>72</sup>. Von der Pflicht zu völliger Neubewertung allein unter Veräußerungsgesichtspunkten über die Pflicht, den niedrigeren Wertansatz zu wählen, wenn nur dieser zu erzielen ist, und das Wahlrecht für eine Neubewertung bis zur Ablehnung einer Neubewertung überhaupt<sup>73</sup>, gehen die Meinungsäußerungen in dieser Frage.

Die Beachtung der GoB ist in § 149 AktG verankert, der kraft ausdrücklicher Vorschrift (§ 270 Abs. 2 AktG) auch für die Abwicklungsbilanz anzuwenden ist. Danach gelten die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit, Vollständigkeit und Vorsicht als fundamentale Bilanzierungsgrundsätze<sup>74</sup> auch für die Abwicklungsbilanz<sup>75</sup>. Das Vorsichtsprinzip hat allerdings in den Bewertungsvorschriften eine weitere Ausformung im Anschaffungswert-, Realisations- und Imparitätsprinzip erfahren, die alle mit Vorsichtsüberlegungen begründet werden<sup>76</sup>. Zweifellos ist das Vorsichtsprinzip von ganz erheblichem Gewicht, vor allem in der Bilanzierungspraxis. Fraglich ist nur, ob bei der Abwicklungsbilanz neben der vorsichtigen Bilanzierung und Bewertung (Vorsichtsprinzip im engeren Sinne) auch das Realisations-, Anschaffungswert- und Imparitätsprinzip zwingend zu beachten ist, oder ob die freiwillige Übernahme dieser Prinzipien erlaubt ist, was auf ein Wahlrecht hinauslaufen würde.

Die Grundsätze für die Aufstellung von Abwicklungsbilanzen<sup>77</sup> sind aus den

69 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), § 149 Tz. 98.

70 Fußn. 66.

71 *Förster*, Die Liquidationsbilanz, Köln 1972, 6 mit weiteren Hinweisen.

72 *Förster*, aaO (Fußn. 71) 9 ff. mit ausführlichen Literaturhinweisen.

73 *Schmalenbach*, aaO (Fußn. 67).

74 *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 92 ff.

75 *Wiedemann*, aaO (Fußn. 66), Anm. 4 zu § 270, mit dem Hinweis, daß die Abwicklungsbilanzen einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögenslage geben müssen.

76 *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 342.

77 *Adler*, Die Abwicklungsbilanz der Kapitalgesellschaft, Stuttgart 1956, 24, stellt fest, „daß spezielle Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Gesellschaften in Abwicklung nur schwach entwickelt sind“. Diese Aussage ist auch heute noch nicht überholt.

Zwecken, die mit den Abwicklungsbilanzen erreicht werden sollen, und aus den im Abwicklungsabschluß darzustellenden Sachverhalten abzuleiten<sup>78</sup>. Zweck der Abwicklungsbilanz ist aber, wie oben erwähnt, das zur Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen zu ermitteln und aufzuzeigen. Das Realisationsprinzip und damit zusammenhängend das Anschaffungswertprinzip ebenso wie das Imparitätsprinzip, also Grundsätze, die dafür sorgen sollen, daß bei der Gewinnermittlung im Interesse der Erhaltung des Nominalkapitals nicht unrealisierte Gewinne ausgeschüttet werden und hierdurch eine Gläubigerbenachteiligung eintritt<sup>79</sup>, sollten bei der Abwicklungsbilanz keine Anwendung finden<sup>80</sup>, denn das Vermögen wird ohnehin erst nach Befriedigung aller Gläubiger ausgekehrt (§ 272 AktG). Aber auch in anderer Hinsicht wäre eine Übernahme dieser Grundsätze für die Abwicklungsbilanz untauglich oder sogar irreführend. Wie bereits oben erwähnt, dienen die Abwicklungsbilanzen der Information der Gläubiger und Anteilseigner über den Vermögensstand. Würde auch die Abwicklungsbilanz unter Beibehaltung der für die Jahresbilanz geltenden Bilanzierungsgrundsätze aufgestellt, so könnte jede Abwicklungs-Eröffnungsbilanz – sofern nicht eine Veräußerung im ganzen schon mit Sicherheit zu einem höheren Preis feststeht – nur eine Wertberichtigung nach unten erfahren, weil in aller Regel unter der Herrschaft des Anschaffungswertprinzips einerseits, und der Bewertung unter Zerschlagungsgesichtspunkten andererseits, nur eine niedrigere Bewertung möglich wäre<sup>81</sup>. Das hätte zur Folge, daß weder das Informationsbedürfnis der interessierten Kreise befriedigt, noch die wirkliche Vermögenslage dargestellt wird. Realisations- zusammen mit Anschaffungswertprinzip und Imparitätsprinzip sind deshalb für die Abwicklungsbilanz keine geeigneten Regeln.

Daraus kann nur folgen, daß in die Abwicklungsbilanz die wahren, bei der Veräußerung erzielbaren Werte einzusetzen sind<sup>82</sup>. Diese können, je nach der für

78 *Förster*, aaO (Fußn. 71), 26, in Anlehnung an *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 48; *Brühling*, Rechnungslegung bei Liquidation, WPg 1977, 599.

79 *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), § 149 Tz. 69, 77.

80 So auch *Brühling*, aaO (Fußn. 78), 599: „Unrealisierte Gewinne dürfen . . . ausgewiesen werden.“

81 *Plate*, Die Konkursbilanz, Köln 1979, 53, bezweifelt, ob diese Bewertungsmethode für Liquidationsbilanzen sinnvoll ist, weil „eine Erkenntnis, die bei dem gegebenen Informationsstand als richtig angesehen werden muß, zugunsten einer überholten Ansicht ignoriert“ werde.

82 So auch *Wiedemann*, aaO (Fußn. 66), Anm. 5, der aber darauf verweist, daß in der Praxis möglichst von den Buchwerten auszugehen sei, weil Schätzungen in diesen Fällen meist zweifelhaft seien; *Adler*, aaO (Fußn. 77), 30, hält eine Neubewertung für wünschenswert, die nach herrschender Meinung zulässig sei, aber nicht erzwungen werden könne. Eine ausführliche Zusammenstellung der für eine Neubewertung Eintretenden Autoren gibt *Förster*, aaO (Fußn. 71), 6.

die Veräußerung zur Verfügung stehenden Zeit, unterschiedlich hoch sein. Daß hiermit ein schwieriger Schätzungsakt verbunden ist, der zu einer Wahl zwischen stark unterschiedlichen Werten entsprechend den jeweiligen Verhältnissen zwingt, steht außer Frage. Schätzungsprobleme, wenn auch nicht dieses Schwierigkeitsgrades, treten bei der Bewertung häufig auf. Ein vorsichtig geschätzter Veräußerungserlös ist daher der Anwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips vorzuziehen. Nicht gefolgt werden kann dem Vorschlag<sup>83</sup>, die für die Jahresbilanz geltenden Bilanzierungsgrundsätze für die Abwicklungsbilanz dann beizubehalten, wenn der bisherige Vorstand die Abwicklung besorgt, um hierdurch bessere Erkenntnisse über die subjektive Verantwortlichkeit zu gewinnen, hingegen eine Neubewertung durchzuführen, wenn fremde Abwickler tätig werden.

Der Vollständigkeit halber sei noch bemerkt, daß auch beim Konkurs, einer besonderen Art der Liquidation, für die Konkurs-Eröffnungsbilanz weder das Niederstwertprinzip, noch das Vorsichts-, Realisations- oder Imparitätsprinzip zu beachten sind. Die Konkursbilanz soll das wahrscheinliche und nicht das unter allen Umständen erzielbare Konkursergebnis angeben<sup>84</sup>. Als Werte sind deshalb die „Realisationswerte“ in der Höhe einzusetzen, wie sie sich bereits konkretisiert haben oder wahrscheinlich zu erwarten sind<sup>85</sup>.

Dem Meinungsstreit über die Bedeutung des Realisationsprinzips für die Abwicklungsbilanzen in der Bilanzierungspraxis wird möglicherweise vom Gesetzgeber der Boden entzogen. Nach dem Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes zur Transformation der 4. EG-Richtlinie in das deutsche Recht soll auch § 270 AktG neu gefaßt werden. Entgegen dem geltenden Recht, das ausdrücklich die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes für nicht anwendbar erklärt, müssen nach § 270 Abs. 2 EAktG über § 149 EAktG auf die Abwicklungs-Eröffnungsbilanz und die Abwicklungs-Jahresabschlüsse die im 3. Buch des EHGB enthaltenen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für den Jahresabschluß ohne Einschränkung angewendet werden. Weiter wird bestimmt, daß Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens jedoch wie Umlaufvermögen zu bewerten sind, soweit ihre Veräußerung innerhalb eines überschaubaren Zeitraums beabsichtigt ist oder diese Wirtschaftsgüter nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen.

Die in Auflösung befindliche Aktiengesellschaft wäre somit allen für die Aufstellung des Jahresabschlusses einer werbenden Aktiengesellschaft geltenden Vor-

83 *Bauch*, Zur Gliederung und Bewertung der Abwicklungsbilanzen (§ 270 AktG), DB 1973, 980 f.

84 *Plate*, aaO, (Fußn. 81), 44.

85 *Plate*, aaO (Fußn. 81), 84, mit weiteren Literaturhinweisen.

schriften unterworfen. Sie müßte also das Anschaffungswert- und Realisationsprinzip beachten, das Vermögen könnte in die Abwicklungs-Eröffnungsbilanz in aller Regel nur mit einem geringeren Wert als in der Gewinnermittlungsschlußbilanz ausgewiesen werden. Sollte der Vorentwurf in der vorliegenden Form Gesetz werden, so könnten künftig Abwicklungsbilanzen den Gläubigern und Anteilseignern nur darüber Auskunft geben, was sie mindestens, nicht aber, was sie wahrscheinlich aus der Abwicklung zu erwarten haben. Dies wäre ein Rückschritt gegenüber der derzeitigen Rechtslage.

# Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung

Dr. Hermann Clemm, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuer-  
berater, München

## Inhaltsübersicht

- |                                                                                              |                                                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| A. Einleitung                                                                                |                                                                                       |
| B. Darstellung der Problematik und der<br>Lösungsversuche                                    |                                                                                       |
| I. Langfristige Auftragsfertigung                                                            |                                                                                       |
| 1. Darstellung der Problematik                                                               |                                                                                       |
| 2. Lösungsversuche                                                                           |                                                                                       |
| a) Aktivierungen, die über die –<br>normal definierten – Herstel-<br>lungskosten hinausgehen |                                                                                       |
| b) Teilabrechnungen                                                                          |                                                                                       |
| c) Neben-Thema: Gewinnreali-<br>sations-Probleme bei erhal-<br>tenen Anzahlungen             |                                                                                       |
|                                                                                              | 3. Die Verlustrealisation bei lang-<br>fristiger Auftragsfertigung                    |
|                                                                                              | a) Ansatz von Voll- oder Teil-<br>Kosten                                              |
|                                                                                              | b) Berücksichtigung künftiger<br>Kostensteigerungen                                   |
|                                                                                              | II. Langfristige Vermietung                                                           |
|                                                                                              | a) Bilanzierung von Ansprüchen<br>aus dem Mietvertrag                                 |
|                                                                                              | b) Veränderung der wesentlichsten<br>Faktoren für die Gewinn- und<br>Verlust-Rechnung |
|                                                                                              | C. Zusammenfassung                                                                    |

## A. Einleitung

Die Probleme der bilanziellen Gewinn- und Verlustrealisierung bei „Langfrist-Projekten“, insbesondere langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, heben sich in mancherlei Hinsicht von anderen Bilanzierungsfragen ab. Besonders bemerkenswert erscheint mir, daß es kaum einen anderen Teilbereich der Bilanzierung gibt, in dem die Meinungen zwischen Praxis, Wissenschaft, Verwaltung und Rechtsprechung so divergieren wie hier<sup>1</sup>; als Indiz möge gelten, daß sich der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer seit über einem Jahrzehnt mit der Bilanzierung bei langfristiger Auftragsfer-

<sup>1</sup> Vgl. *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, 5. Aufl. 1980, 257 mit weiteren Nachweisen.

tigung befaßt, ohne sich bisher zu einer umfassenden Meinungsäußerung zu den grundlegenden Fragen durchgerungen zu haben. Ebenso bemerkenswert ist aber auch, daß wir es hier mit Problemstellungen und Lösungsvorschlägen zu tun haben, die für moderne Handels- und Steuer-Bilanzrechts-Fachleute atypisch sind; hier geht es nämlich ausnahmsweise einmal nicht darum, Gewinne möglichst nicht oder zumindest erst in möglichst ferner Zukunft zu realisieren oder durch kunstvolle Gestaltungen Bilanz-Verluste zu erzeugen und „zuzuteilen“; hier geht es vielmehr meist um das entgegengesetzte Ziel, nämlich darum, nach den üblichen Bilanzierungsregeln auch bei Gewinn-Projekten zunächst entstehende Verluste (Erfolgsminderungen) zu vermeiden oder zu begrenzen oder sogar Gewinne entgegen den üblichen Realisationsprinzipien vorzuverlagern. Mit Problemen und Lösungsversuchen dieser Art, die manchem Bilanzrechts-Theoretiker und -systematiker als rechtswidrig oder höchst unsolide erscheinen mögen, haben sich nicht etwa nur oder in erster Linie Unternehmen in fragwürdiger wirtschaftlicher Situation, sondern durchaus auch solide und ertragsstarke Unternehmen unterschiedlichster Größenordnung zu befassen.

Die Probleme tauchen bei allen Unternehmen auf, die sich ausschließlich oder in relativ großem Umfang mit „langfristigen Projekten“ – vor allem auf dem Gebiete der langfristigen Auftragsfertigung, aber in ähnlicher Weise auch mit langfristiger Vermietung – befassen<sup>2</sup>. Zu nennen sind vor allem Unternehmen der Bauwirtschaft sowie Unternehmen, die sich mit dem sog. „Anlagen-Bau“ (insbesondere Errichtung kompletter Produktionsanlagen, Kraftwerke etc.) oder mit dem – auftragsbezogenen – Bau von Schiffen, Flugzeugen, Spezialfahrzeugen, -geräten oder -maschinen befassen, soweit sich – wie in diesen Branchen häufig – die Auftragsdurchführung über einen längeren Zeitraum und insbesondere über mehrere Bilanzstichtage hinweg erstreckt. Die Bilanzprobleme der „langfristigen Vermietung“ tauchen m. W. in erster Linie bei Leasing-Gesellschaften, aber auch wohl im Bereich der Vermietung selbstproduzierter Anlagen oder Geräte auf.

Ich würde mich freuen, wenn ich mit meinen folgenden Darlegungen diese speziellen Probleme verdeutlichen könnte – und nebenbei anhand eines Teilgebietes wieder einmal demonstrieren könnte, wie problematisch die Bilanz als Maßstab für die (als Besteuerungs-Schlüssel dienende) „Leistungsfähigkeit“ sein kann und wie schwer realisierbar wohl die – offenbar unausrottbaren – Träume und

2 Vgl. die Darstellungen von *Bachhaus*, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZfbF 1980, 347; *Paal*, Realisierung sog. Teilgewinne aus langfristigen auftragsbezogenen Leistungen im Jahresabschluß der AG, 1977, 9; *Friedrich*, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2. Aufl. 1976, 79; *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 13. Aufl. 1962, 77.

Bemühungen sind, „richtige“ und „willkürfreie“ Bilanzierungen zu erzwingen<sup>2a</sup>.

## B. Darstellung der Problematik und der Lösungsversuche

### I. Langfristige Auftragsfertigung

#### 1. Darstellung der Problematik

Nach dem Realisations-Prinzip sind Gewinne aus Lieferungs- und Leistungsverträgen erst zu realisieren, wenn der Unternehmer die vereinbarte Lieferung oder Leistung erbracht hat und alle wesentlichen Risiken – mit Ausnahme des Gewährleistungsrisikos – auf den Abnehmer übergegangen sind<sup>3</sup>; buchungs- und abrechnungstechnisch geschieht dies dadurch, daß die Lieferung oder Leistung fakturiert und gleichzeitig als Umsatzerlös verbucht wird, wogegen die zur Leistungserstellung angefallenen und bisher aktivierten Herstellungskosten als Aufwand gebucht werden. Bis zu diesem „üblichen“ Realisationszeitpunkt werden keine Umsätze, sondern lediglich die im Rahmen der Leistungserstellung anfallenden Herstellungskosten verbucht und ggf. bilanziell – regelmäßig als Vorratsvermögen – abgegrenzt bzw. aktiviert<sup>4</sup>.

Für die Durchführung langfristiger, mehrjähriger auftragsbezogener Fertigungsprojekte würde dies bedeuten, daß erst bei – bzw. im Jahre – der endgültigen Fertigstellung und Abnahme durch den Kunden ein Umsatzausweis mit entsprechender Gewinnrealisation erfolgen dürfte<sup>5</sup>; bis dahin, d. h. während der mehrjährigen Leistungserstellung, würden dagegen aus solchen Projekten keine Umsätze ausgewiesen, vielmehr würden nur die Herstellungskosten aktiviert, d. h. der auftragsbezogene Leistungsfortschritt würde sich lediglich in einem Anwachsen der mit Herstellungskosten bewerteten Vorräte (als „Bestandserhöhung“) niederschlagen. Auftragsbezogene, bis zum Realisationszeitpunkt anfallende Einzel- und Gemein-Kosten, die nicht zu den Herstellungskosten gehören (– also insbesondere Vertriebskosten, aber auch wesentliche Teile der Ver-

2a Vgl. z. B. *meine* Ausführungen, WPg 1977, Die Bedeutung des Bestätigungsvermerks des Abschlußprüfers . . ., 145 (149 ff).

3 Vgl. *Mellerowicz*, in: *Barz/Brönner* u. a., Aktiengesetz, 3. Aufl. 1970, Anm. 70 zu § 149; *Kropff*, in: *Gesler/Hefermehl* u. a., Aktiengesetz, 1973, Anm. 85 zu § 149.

4 Die Frage nach dem Charakter der Bilanzposition („Vorräte“ oder „Forderungen“), insbesondere bei der Errichtung von Gebäuden und Anlagen auf dem Grund und Boden des Abnehmers, wird hier bewußt vernachlässigt, da sie für die Realisationsproblematik nicht als wesentlich erscheint; vgl. hierzu aber Erlaß des FinMin NRW vom 13. 11. 1975, DB 1975, 2254.

5 Vgl. *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 253.

waltungskosten –), würden dagegen nicht aktiviert, sondern jeweils sogleich als Aufwand verbucht. Auf diese Weise entstehen bei mehrjährigen Fertigungsprojekten bis zum Realisationszeitpunkt nicht nur keine Gewinne, sondern vielmehr Verluste in Höhe der Selbstkostenbestandteile, die nicht zu den aktivierungsfähigen Herstellungskosten gehören. Geht man davon aus, daß diese „normalerweise“ nicht aktivierungsfähigen Selbstkostenbestandteile etwa proportional zum Leistungsfortschritt anfallen (– manche Kosten, insbesondere Vertriebskosten, fallen bei auftragsbezogener Fertigung üblicherweise sogar zum größten Teil vor dem Beginn des Herstellungsprozesses an –), und bedenkt man weiter, daß diese Selbstkostenbestandteile meist erheblich höher sind als der – als Differenz zwischen Selbstkosten und Erlösen definierte – Auftragsgewinn, so zeigt sich folgendes: Während der auftragsgemäßen Leistungserstellung werden in allen Bilanzen bzw. Jahresabschlüssen erhebliche Ergebnisminderungen („Auftrags-Zwischen-Verluste“) ausgewiesen, während im Jahre der Fertigstellung („Realisationszeitpunkt“) Ergebnisverbesserungen bzw. Gewinne ausgewiesen werden, die nicht nur den eigentlichen Auftragsgewinn (Differenz zwischen Selbstkosten und Erlösen), sondern darüber hinaus die in Vorjahren angefallenen und als Aufwand verbuchten Selbstkostenbestandteile umfassen<sup>6</sup>. Lassen Sie mich dies an einem sehr vereinfachten Beispiel, das sich m. E. aber im Rahmen der – natürlich von Fall zu Fall unterschiedlichen – realen Möglichkeiten bewegen dürfte, verdeutlichen. Gehen wir davon aus, daß bei einem Fünfjahresprojekt bei vereinbarten Erlösen von 100 Einheiten die – kalkulierten und auch tatsächlich anfallenden – Selbstkosten 90 Einheiten und davon die Herstellungskosten 60 Einheiten betragen und daß alle diese Kosten kontinuierlich anfallen würden, so ergäben sich in den ersten vier Jahren der Auftragsdurchführung jeweils im Jahresergebnis enthaltene „Auftrags-Zwischen-Verluste“ in Höhe der angefallenen, aber nicht aktivierten Selbstkosten-Bestandteile von je  $(\frac{30}{5} = )$  6 Einheiten p. a., also insgesamt 24 Einheiten, während im 5. Jahr, dem Jahr der Fertigstellung, ein Gewinn von  $(10 + 24)$  34 Einheiten ausgewiesen würde. Wenn Sie nun meine Beispielszahlen als Prozentzahlen und für die Zahl 100 die jeweiligen Auftragssummen einsetzen, die sich im Bereich der langfristigen Fertigung vielfach in Größenordnungen von 2–3-stelliger Millionenhöhe oder sogar in Milliardenhöhe bewegen, so wird vielleicht deutlich, wie gewichtig die Konsequenzen einer strengen Anwendung des Realisationsprinzips für die betroffenen Unternehmen und ihre Gesellschafter sind oder sein können. Diese Konsequenzen führen jedenfalls dazu, daß manche Unternehmen sie für kaum tragbar halten und daß vielfach von einer „Verzerrung des Einblicks in die Ertragslage“<sup>7</sup> gesprochen wird, der sich nicht mit der aktienrechtlichen Bilanzie-

6 Vgl. *Backhaus*, aaO (Fußn. 2), 351.

7 Vgl. *Paal*, aaO (Fußn. 2), 32; *Backhaus*, aaO (Fußn. 2), 349 mit weiteren Nachweisen.

rungs-Generalnorm<sup>8</sup> des § 149 AktG und wohl erst recht nicht mit den entsprechenden Generalnormen der in Kürze in deutsches Gesellschaftsrecht zu transformierenden 4. EG-Richtlinie<sup>9</sup> vereinbaren lasse. Ob und inwieweit dieser letztere Einwand wirklich stichhaltig ist, möchte ich einstweilen dahingestellt sein lassen. Mir scheint das Hauptproblem darin zu liegen, daß der Rhythmus der Auftragsdurchführungen nicht mit dem vorgeschriebenen Rechnungslegungs-Rhythmus übereinstimmt, so daß sich die jährlichen Bilanzen in Bezug auf die langfristigen Aufträge in besonderem Maße als „Zwischenabschlüsse“ darstellen. Insoweit erscheinen mir diese Bilanzen etwa vergleichbar mit Vierteljahresabschlüssen typischer Saison-Betriebe, z. B. einer Zuckerfabrik, die üblicherweise ein Vierteljahr lang ihre Anlagen repariert, dann Rüben einkauft und sie mehrere Monate lang verarbeitet und die Produktion anschließend innerhalb einiger Wochen oder Monate (möglichst vollständig) verkauft. Auch hier hätten wir wohl zunächst drei (Zwischen-)Abschlüsse ohne Umsatzerlöse, aber – nur z. T. aktivierungsfähige – Aufwendungen und entsprechende Bilanz-Verluste, während erst in dem 4. Vierteljahres-Abschluß Umsatzerlöse in Höhe der gesamten Jahresleistung und ein Gewinn ausgewiesen würde, der den gesamten Jahresgewinn unter Berücksichtigung der in den drei Vierteljahresabschlüssen ausgewiesenen Verluste ausmachen müßte. Ich weiß nicht, ob man hier hinsichtlich der Vierteljahresbilanzen von „verzerrtem Einblick in die Vermögens- und Ertragslage“ sprechen müßte; sicher ist allerdings, daß ein Jahresabschluß, der einen ganzen Jahres-Turnus von Saison und Nachsaison umfaßt, einen besseren Einblick gewährt als die einzelnen Vierteljahres-Bilanzen. Entsprechend würde auch zumindest bei einem Unternehmen, das 5 Jahre lang ausschließlich an einem einzigen Projekt arbeitet, nur ein den gesamten 5-Jahreszeitraum umfassender „5-Jahres-Abschluß“ den „richtigen“ Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens gewähren.

## 2. Lösungsversuche

- a) *Aktivierungen, die über die – normal definierten – Herstellungskosten hinausgehen*
- aa) *Aktivierungen von Selbstkosten-Bestandteilen, die – üblicherweise – nicht zu den Herstellungskosten zählen*

Eine Möglichkeit, zwar nicht Auftragsgewinne vorzuziehen, wohl aber die soeben demonstrierten „Auftrags-Zwischen-Verluste“ (oder „Auftrags-An-

8 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl. 1968, Tz. 1 zu § 149.

9 Vgl. insbesondere Art. 2 Abs. 3.

lauf-Verluste“) ganz oder teilweise auszugleichen, besteht darin, daß angefallene Selbstkosten-Bestandteile, die – jedenfalls nach unserer „klassischen Definition“ – nicht zu den Herstellungskosten gehören, als „Auftragskosten“ erfaßt und aktiv abgegrenzt werden.

Nach meinen Beobachtungen geht die deutsche Praxis wohl nicht in Richtung einer Aktivierung sämtlicher zurechenbarer Auftrags-Selbstkosten. Wohl aber findet man, daß neben den Herstellungskosten – u. U. einschließlich der wahlweise nach Abschn. 33 EStR einrechenbaren Kosten-Bestandteile wie insbesondere auch Fremdkapital-Zinsen (Abs. 7) – die sog. „Auftrags-Einzelkosten“, insbesondere die Sondereinzelkosten des Vertriebs aktiviert werden. Zu nennen sind hier vor allem<sup>10</sup> Provisionszahlungen für abgeschlossene Verkaufskontrakte, Prämien für die Ausfuhr-Kreditversicherung (Hermes) und andere Versicherungen des Delkredere-Risikos, Lizenzgebühren (Konzessionen), Kosten für Liefer- und Anzahlungsgarantien, Zölle und ausländische Kostensteuern, verwirkte Konventionalstrafen, u. U. auch (soweit nicht ohnehin als Herstellungskosten zu erfassen) Verpackung und Ausgangsfrachten einschließlich Transportversicherung (für den Transport auf die Endmontage-Stelle).

Solche Aktivierungen, die zu einer (u. U. annähernd) erfolgsneutralen Behandlung des schwebenden, langfristigen Auftrags führen, erscheinen nach der neuen Rechtsprechung des BFH, insbesondere seit der Aufgabe des Grundsatzes der erfolgsneutralen Behandlung schwebender Verträge durch die bekannten Entscheidungen des ersten Senats aus den Jahren 1973 und 1976<sup>11</sup>, als nicht zweifelsfrei.

Gleichwohl setzt sich die Praxis – m. E. seit Jahrzehnten – über diese Bedenken hinweg<sup>12</sup>. Auch die Finanzverwaltung scheint der betroffenen Industrie bei langfristigen Fertigungsaufträgen (und nur bei diesen) ein entsprechendes bilanzsteuerliches Bewertungswahlrecht zuzugestehen<sup>13</sup>. Für ein entsprechendes Aktivierungswahlrecht tritt auch der – für das Handelsbilanzrecht wohl noch immer führende – Kommentar von *Adler/Düring/Schmaltz* ein<sup>14</sup>. Kürzlich hat sich auch der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer zu

10 Nach *Brandl*, Aktivierungswahlrecht für Sondereinzelkosten des Vertriebs in Handels- und Steuerbilanz bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1977, 886.

11 Urteile vom 19. 6. 1973, I R 206/71, BStBl. II 1973, 774 und vom 24. 3. 1976, I R 1939/73, BStBl. II 1976, 450.

12 *Brandl*, aaO (Fußn. 10), 889, zitiert „für viele“ den Geschäftsbericht 1975/76 der Deutsche Babcock AG, 55: „Teile der Sondereinzelkosten des Vertriebs werden aktiviert, soweit sie im Zusammenhang mit langfristigen Großanlagengeschäften zusammenhängen.“

13 Vgl. *Brandl*, aaO (Fußn. 10), 891; Fachnachrichten 1980, 111.

14 *Adler/Dürer/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), Tz. 70 zu § 149.

einer kurzen kommentarlosen Verlautbarung im „Bericht über die 107. Sitzung des HFA“<sup>15</sup> entschlossen: „In seiner 107. Sitzung am 7. 5. 1980 befaßte sich der HFA mit der Aktivierung von Sondereinzelkosten des Vertriebs. Ohne diese Kosten im einzelnen abzugrenzen, kam der HFA zu dem Ergebnis, daß diese nicht unter das Aktivierungsverbot des § 153 Abs. 2 AktG fallen, sofern zum Zeitpunkt der Bilanzierung ein Auftrag erteilt ist, dem die Kosten zuzurechnen sind.“ Diese Auffassung des HFA hält *Döllerer*<sup>16</sup> für unvereinbar mit § 153 Abs. 2 AktG und Art. 39 Abs. 2 S. 2 der Bilanzrichtlinie.

Würde man die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung induktiv ermitteln, wie dies der BGH bei seiner bekannten Entscheidung vom 27. Februar 1961 über die Passivierung von Pensionsrückstellungen<sup>17</sup> getan hat, so würde man nach meiner Überzeugung feststellen, daß die Auffassung des HFA mit den so ermittelten – m. E. jahrzehntealten – Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung übereinstimmt<sup>18</sup> – trotz § 153 Abs. 2 AktG 1965, der übrigens insoweit unverändert aus dem AktG 1937 übernommen wurde<sup>19</sup>. Es ist allerdings zuzugeben, daß eine am Wortlaut des AktG orientierte, statische Bilanzauffassung, wie sie der BFH seit einigen Jahren praktiziert<sup>20</sup>, Schwierigkeiten hat, einer solchen Aktivierung zuzustimmen; ob sich der BFH insoweit von einem m. E. jahrzehntealten Handelsbrauch beeindrucken läßt, ist angesichts seiner Vorliebe für die deduktive Ermittlung der GoB zweifelhaft<sup>21</sup>. Daß man ihm dazu auch noch zumuten würde, ein bilanzsteuerliches Bewertungswahlrecht zu sanktionieren, das nicht in einer speziellen steuerlichen Bewertungsvorschrift ausdrücklich eingeräumt wird<sup>22</sup>, zeigt die handels- und steuerbilanzrechtlichen Risiken, mit denen die Praxis im Rahmen einer Klärung dieser Fragen durch den BFH rechnen müßte<sup>23</sup>.

15 Fachnachrichten 1980, 111.

16 Droht eine neue Aktivierungswelle?, BB 1980, 1333.

17 II ZR 292/59, DB 1961, 498.

18 Ebenso *Brandl*, aaO (Fußn. 10), 888, der insoweit von einem Handelsbrauch spricht.

19 Vgl. *Mellerowicz*, aaO (Fußn. 3), Anm. 72 zu § 153.

20 Vgl. z. B. *Beisse*, Zur Bilanzauffassung des Bundesfinanzhofs, JbFfSt 1978/79, 186.

21 Vgl. *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 126; *Döllerer*, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217 (1221); BFH-Gutachten vom 25. 3. 1954, IV D 1/53 S, BStBl. III 1954, 195.

22 Zur steuerrechtlichen Behandlung von handelsrechtlichen Wahlrechten vgl. insbesondere das Urteil des Großen Senats des BFH vom 3. 2. 1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291.

23 Vgl. auch die Entscheidung des 1. Senats vom 5. 5. 1976, BStBl. II 1976, 545, in der der Senat „ernsthafte Bedenken gegen die vom strengen Realisationsprinzip abweichenden Auffassungen“ äußerte.

Es fragt sich aber, ob man nicht für den Ausnahmefall der langfristigen Auftragsfertigung eine Ausnahme – etwa im Sinne einer Bilanzierungshilfe – zugestehen sollte, sei es kraft Gewohnheitsrechts, oder notfalls auch durch entsprechende Gesetzesänderung.

Bei dieser Aktivierung von Sondereinzelkosten des Vertriebs – wie auch evtl. weiterer Selbstkosten-Bestandteile – geht es, wie erwähnt, nicht eigentlich um „Gewinn-Realisation“, sofern man als Gewinn die Differenz zwischen Erlösen und Selbstkosten ansieht, sondern vielmehr nur um die – teilweise – Neutralisierung von „Auftrags-Zwischen- (oder -Anlauf-)Verlusten“. In allen diesen Fällen ist selbstverständlich darauf zu achten, daß die Aufträge „verlustfrei“ zu bewerten sind; Aktivierungsobergrenze ist (wie bei der Vorratsbewertung) der Betrag, bei dem noch eine verlustfreie weitere Abwicklung des Auftrages als gesichert erscheint.

#### *bb) Aktivierung bzw. Vereinnahmung anteiliger vereinbarter Erlöse*

Weit über die soeben behandelte Selbstkostenaktivierung hinaus geht eine Bilanzierungsmethode, wie sie uns neuerdings aus dem angelsächsischen Bereich – auf dem Wege über „internationale Rechnungslegungs-Grundsätze“ – angedient wird<sup>24</sup>, im übrigen aber in ähnlicher Weise auch offenbar nach der Rechtsprechung des RFH<sup>25</sup> und des OFH<sup>26</sup> wahlweise zugelassen wurde. Die Methode, nunmehr als „percentage of completion“-Methode bezeichnet, fordert – oder erlaubt – die ertragsmäßige Vereinnahmung der vereinbarten Gesamterlöse nach dem jeweiligen Stande der Auftragsdurchführung, also – entgegen dem normalen Gewinnrealisationsprinzip – nicht erst bei Vollendung der Leistung. Dabei kann „der Fertigungsgrad als Mittel zur Bestimmung der Erträge, die im Jahresabschluß zu berücksichtigen sind, . . . auf verschiedene Weise bemessen werden; beispielsweise durch Errechnung des Anteils der bisher aufgelaufenen Aufwendungen an den geschätzten Gesamtaufwendungen des Auftrags, durch Übersichten, die die ausgeführten Arbeiten nachweisen . . .“<sup>27</sup>.

Es wird eingeräumt, daß bei der Anwendung dieser Methode ein Fehlerrisiko durch die Vornahme von Schätzungen bestehe. „Aus diesem Grunde wird ein Gewinn im Jahresabschluß nicht ausgewiesen, bis das Gesamtergebnis des Auf-

24 Vgl. International Accounting Standards Committee (IASC), Internationaler Rechnungslegungsgrundsatz Nr. 11 (IASC 11): Zur Bilanzierung bei Fertigungsaufträgen (construction contracts), Fachnachrichten 1979, 201.

25 Z. B. RFH vom 22. 2. 1935, VI A 801/33, RStBl. 1935, 709 und RFG vom 11. 1. 1939, VI 744/38, RStBl. 1939, 323.

26 StW 1950, Nr. 49.

27 IASC, aaO (Fußn. 24), Ziffer 21.

trags zuverlässig geschätzt werden kann. Kann das Gesamtergebnis nicht zuverlässig geschätzt werden, wird die „percentage of completion“-Methode nicht angewendet.“<sup>28</sup>

Nach dieser Methode würden die langfristig schwebenden Verträge weder – wie nach unserem üblichen Realisationsprinzip – eine Erfolgskurve mit Anfangsverlusten und End-Gewinnkumulation verursachen, noch – nach der oben genannten Kostenabgrenzung-Methode – eine (mehr oder minder) erfolgsneutrale Behandlung bis zur Vollendung erfahren, sondern vielmehr soll darüber hinaus der (voraussichtliche) Gesamtgewinn nach Leistungsfortschritt auf die Rechnungsperioden aufgeteilt werden, in denen an der Auftragsdurchführung gearbeitet wird.

Lassen Sie mich dies demonstrieren an meinem Beispielfall des 5-Jahresprojekts mit jeweils gleicher Leistung und gleichem Kostenanfall: Nach normalem Realisations-Prinzip ergeben sich, wie ich darlegte, zunächst 4 Jahre mit Verlusten von je 6 % der Auftragssumme, während im 5. Jahr (Fertigstellung) ein Gewinn von 34 % (10 % Gewinn + 24 % Vorlaufverluste) der Auftragssumme entsteht; bei – durch Kostenabgrenzung – möglichst erfolgsneutraler Behandlung würden – bestenfalls – 4 Jahre lang Ergebnisse von  $\pm 0$  und sodann im 5. Jahr (Fertigstellung) der Auftragsgewinn von 10 % ausgewiesen; nach der „percentage of completion“-Methode würden pro Jahr jeweils 2 % Gewinn vereinnahmt. Demnach würde nach 4 Jahren nach unserem normalen Realisations-Prinzip ein (Zwischen-)Verlust von 24 %, nach der „percentage of completion“-Methode aber ein Gewinn von 8 % ausgewiesen, jeweils bezogen auf den Auftragswert (100 %). Hieraus ergibt sich ein Unterschied von nicht weniger als 32 % einer Auftragssumme; ein sehr stattlicher Unterschied, insbesondere wenn man die Auftragswerte in 2–3-stelliger DM-Millionen-Höhe bedenkt.

Zumindest denjenigen, die bereits die Selbstkostenabgrenzung für unzulässig oder fragwürdig halten, muß die „percentage of completion“-Methode als „superdynamisch“ und daher absolut unzulässig erscheinen. So verrate ich wohl kein Geheimnis mit der Feststellung, daß es auch in den Reihen unseres Berufsstandes bislang erhebliche Meinungsverschiedenheiten und Bedenken darüber gibt, ob dieser internationale Rechnungslegungsgrundsatz auf die deutsche Rechnungslegung übertragen werden dürfte und sollte.

#### *b) Teilabrechnungen*

Zu ähnlichen Ergebnissen wie nach den bisher dargestellten Methoden kann man auch auf einem – zumindest formal – anderen Weg gelangen, indem man nämlich

28 IASC, aaO (Fußn. 24), Ziffer 24.

einen Gesamtauftrag in Teilleistungen zerlegt und jeweils nach Erbringung der Teil-Leistungen diese fakturiert.

In der Praxis kommen entsprechende Methoden bei unterschiedlichen Sachverhalten und in verschiedenen Variationen vor<sup>29</sup>.

Einfachster und am wenigsten problematischer Fall ist die Aufteilung eines Gesamtauftrages, der die – auf mehrere Jahre verteilte – Fertigung und Ablieferung einer Mehrzahl gleichartiger Produkte betrifft, z. B. Spezialgeräte, -fahrzeuge oder -flugzeuge. Teilabrechnungen jeweils bei Ablieferung der einzelnen – selbständig nutzbaren – Objekte erscheinen hier ohne weiteres zulässig oder sogar als geboten. Probleme (und Varianten) für den Erfolgsausweis können allerdings dennoch entstehen, je nach Aufteilung des vereinbarten Gesamt-Erlöses und der Gesamt-Aufwendungen und ihrer Zuordnung<sup>30</sup>.

Problematischer erscheinen dagegen Teilabrechnungen bei (Gesamt-)Aufträgen über Projekte, die vom Auftraggeber nur nach Vollendung aller (Teil-)Leistungen wirtschaftlich genutzt werden können und für die der Auftragnehmer auch eine entsprechende Gesamt-Funktion zu garantieren hat. Dies trifft z. B. regelmäßig für Aufträge über komplette Fabrikationsanlagen, Kraftwerke, Schiffe und manche Bauwerke zu. Unbestreitbar bestehen alle diese Objekte aus einer Vielzahl von Teilen, Aggregaten und Leistungen (Montagen etc.), die grundsätzlich auch Gegenstand einzelner Lieferungs- und Leistungsverträge sein könnten. Hierbei kann man weiter unterscheiden zwischen einzubauenden unproblematischen, vielfach anderwärts erprobten Serienprodukten einerseits und Spezialanfertigungen andererseits. Es sollte aber nicht übersehen werden, daß in allen hier behandelten Fällen die Ablieferung einer funktionsfähigen Gesamtanlage und nicht Lieferungen einer Vielzahl einzelner Aggregate und die Erbringung sonstiger Teilleistungen geschuldet wird – meist erkennbar daran, daß die üblichen Gewährleistungsfristen auch für die einzubauenden Teile und Aggregate erst mit der Endabnahme der Gesamtanlage zu laufen beginnen.

29 Vgl. z. B. auch *Backhaus*, aaO (Fußn. 2).

30 Wird beispielsweise ein Gesamtpreis für einen Auftrag über 100 gleichartige Objekte erteilt, so ist man versucht, den Gesamtpreis gleichmäßig auf die 100 Objekte aufzuteilen; häufig wird dies wohl auch so vereinbart. Dem steht jedoch das Phänomen gegenüber, daß die Herstellungskosten pro Stück im Rahmen der mehrjährigen Fertigung häufig sehr stark degressiv verlaufen, so daß möglicherweise die Herstellungskosten für die ersten 30 oder 40 Stück über und erst die Herstellungskosten für die restlichen Stücke unter den so aufgeteilten anteiligen Erlösen liegen. Das bedeutet u. U. Verluste bei den ersten Teilabrechnungen (bei gleichzeitiger Aufwandsverrechnung der höheren Herstellungskosten) und entsprechend zunehmende Gewinne bei den restlichen Abrechnungen. Dieses Ergebnis könnte nur durch andere Aufteilung der Erlöse (unterschiedliche Einzel-Preise) oder – wiederum – durch Kostenabgrenzungen erreicht werden; ersteres wäre wohl die „juristische“ Lösung (Preis-Vereinbarung), letzteres die kaufmännische.

Hieraus ist wohl zunächst der Schluß zu ziehen, daß kein Unternehmen gezwungen ist, erfolgswirksame Teilabrechnungen vorzunehmen. Fraglich kann nur sein, unter welchen Voraussetzungen und mit welchen Konsequenzen solche Teilabrechnungen vorgenommen werden dürfen. So spielt denn auch die Frage nach der Abgrenzung sog. „abrechenbarer Teilleistungen“ in Literatur und Praxis eine nicht unbedeutende Rolle<sup>31</sup>. Die diskutierten und praktizierten Kriterien sind teils zivilrechtlicher, teils „wirtschaftlicher“ Natur. Die zivilrechtlichen Kriterien beziehen sich vor allem auf die Vertragsgestaltung, insbesondere die Vereinbarung von Teilabrechnungen für bestimmte, abgegrenzte Teilleistungen. Die wirtschaftliche Betrachtung erfordert aber darüber hinaus die Untersuchung der Frage, ob die vereinbarten „abrechenbaren Teilleistungen“ auch wirtschaftlich (technisch) sinnvoll abgrenzbar sind und inwieweit die – wesentlichsten – Risiken aus den vereinbarten und erbrachten Teilleistungen tatsächlich auf den Kunden übergegangen sind<sup>32</sup>.

Sofern Teilabrechnungen vorgenommen werden, ergibt sich die weitere Frage, ob und inwieweit hierbei auch entsprechende Teil-Gewinne realisiert werden. Hier finden sich offenbar unterschiedliche Methoden, die an der Höhe des „Rest-Risikos“ orientiert sein dürften. Eine „volle“ Gewinnrealisation – die insoweit der „percentage of completion“-Methode entspräche – ist wohl selten, allenfalls bei im Rahmen eines Groß-Anlagengeschäfts gelieferten „problemlosen“ Serienprodukten anzutreffen (z. B. Lieferung erprobter Serien-Maschinen und -Geräte im Rahmen eines Auftrags auf Erstellung und Einrichtung einer kompletten Fabrikanlage). Anzutreffen ist weiterhin die Methode, mit Rücksicht auf die bestehenden „Rest-Risiken“ den (Teil-)Gewinn (z. B. durch Wertberichtigungen) zu eliminieren; soweit dieser „Gewinn“ hier mit dem Auftragsgewinn, d. h. der Differenz zwischen Erlösen und Selbstkosten (nicht Herstellungskosten!) definiert wird, führt diese Bilanzierungsweise – bei unterschiedlichem Umsatzausweis – im Bereich der (abgerechneten) Teilleistungen ergebnismäßig zu einer Aktivierung in Höhe der Selbstkosten; da die Selbstkosten nicht nur Einzel-, sondern auch Gemeinkosten enthalten, ist der Bilanzansatz insoweit höher als bei der oben erörterten (umstrittenen) Aktivierung der Sondereinzelkosten des Vertriebs; andererseits unterbleiben bei dieser Methode im

31 Vgl. *Backhaus*, aaO (Fußn. 2), mit weiteren Nachweisen, insbesondere 354 und die „Entscheidungstabelle“ auf 359.

32 Darüber hinaus ist generell natürlich die Untersuchung erforderlich, ob nicht einzelne Verträge zumindest wirtschaftlich zusammengehören (Aufteilung eines Anlagengeschäfts in mehrere Lieferungs- und Montage-Verträge, u. U. verteilt auf verschiedene Konzern-Unternehmen etc.). Bereits diese Andeutungen mögen zeigen, wie schwierig zu durchschauen und zu beurteilen diese Materie ist, und zwar nicht nur für die „Bilanz-Kontrollure“ (Abschlußprüfer und Fiskus), sondern häufig auch für die internen Kontrollure einschließlich der für die Bilanzierung zuständigen Personen.

Bereich der noch nicht abgerechneten (Teil-)Leistungen Aktivierungen über den Herstellungskostenwert hinaus.

Bedenkt man, daß Teilabrechnungen im Rahmen der hier erörterten langfristigen Fertigung von Gesamtanlagen m. E. niemals geboten, sondern nur zulässig sein können, so müßte m. E. auch nach erfolgter Teilabrechnung eine Neutralisierung der gesamten Differenz zwischen fakturierten Leistungen und deren Herstellungskosten zulässig sein; der Unterschied zwischen („normaler“ Nicht-Abrechnung und (erlaubter) Teil-Abrechnung bestände dann nur im (u. U. erwünschten) Umsatz-, nicht aber im Erfolgs-Ausweis.

### c) Neben-Thema: Gewinnrealisations-Probleme bei erhaltenen Anzahlungen

Im Rahmen langfristiger Fertigungsaufträge ist die Vereinbarung und Leistung von Anzahlungen weit verbreitet. Die Fragen, die sich hieraus für den Erfolgsausweis – und damit für unser Thema „Gewinn-Realisation“ – ergeben, sind hoch interessant und in manchen Fällen sehr gewichtig. Gleichwohl wird die Problematik in der Literatur bislang nur vereinzelt behandelt<sup>33</sup>; die Rechtsprechung hatte sich hiermit wohl noch nicht zu beschäftigen und die Praxis scheint das Thema nur vereinzelt aufzugreifen.

Das Problem besteht darin, daß Zahlungen, die ein Lieferant vor der Vollendung seiner vertragsmäßigen Werklieferung oder -leistung erhält, ihm Zinsvorteile verschaffen – was sich, wie unter kalkulierenden Geschäftspartnern üblich, dementsprechend auch im Preis niederschlägt. Es fragt sich, ob – und ggf. in welcher Höhe – dieser Zins- (oder Ertrags-)Vorteil passiv abgegrenzt werden darf oder sogar muß.

Verdeutlicht sei dies an einem bewußt übertriebenen Beispiel, nämlich einem Lieferungsvertrag, bei dem die Gegenleistung des Abnehmers ausschließlich in der Gewährung eines zinslosen Darlehens auf bestimmte Zeit bestehen würde. Das „Entgelt“, das der Lieferant hiernach erhielte, bestände ausschließlich in der von ihm (mehr oder minder geschickt ausgenützten) Kapitalnutzungs-Möglichkeit. Soweit er diesen „Vorteil“ (in Gestalt von Wertpapier- oder Zinserträgen, evtl. aber auch ersparten Zinsaufwands) bereits vor der Erbringung seiner eigenen geschuldeten Lieferung erhält, hat dieser wohl eindeutig den Charakter einer „erhaltenen Anzahlung“; denn wirtschaftlich ist es wohl gleichgültig, ob man Kapital zur Nutzung oder Bargeld in Höhe des Wertes jener Nutzung er-

33 Z. B. *Breng*, Bilanzmäßige Abgrenzung von „Erträgen“ aus erhaltenen Anzahlungen zur Vermeidung unrealisierter Gewinne, WPg 1975, 546, und *Reuss*, Steuerliche Behandlung unverzinslicher Vorauszahlungen öffentlicher Auftraggeber, DB 1979, 2004.

hält. Erhält man aber Bargeld vor Erbringung der eigentlichen Leistung, so erhält man eben „Anzahlungen“, die zu passivieren sind.

Dieses Problem tritt zwar, wie erwähnt, wohl kaum in dieser „übertriebenen“ Gestalt auf, wohl aber steckt es mit unterschiedlichem Gewicht<sup>34</sup> und bei unterschiedlichsten Gestaltungsformen in allen Fällen, in denen Anzahlungen vereinbart und geleistet werden. In manchen Fällen geht es hier um Ergebnis-Beeinflussungen oder -abgrenzungen, die durchaus höher sein können als ein „normaler“ Jahresgewinn<sup>35</sup>. Als Lösungen werden die Passivierung als Anzahlungen, als sonstige Verbindlichkeiten<sup>36</sup> oder die Verrechnung mit den Herstellungskosten<sup>37</sup> diskutiert, in der Praxis wohl auch noch zusätzlich die Passivierung als Rückstellung; ich würde der Passivierung als erhaltene Anzahlung den Vorzug geben.

Die Schwierigkeiten der praktischen Durchführung bestehen übrigens darin, daß es hier um die Abgrenzung von Beträgen geht, die sich – im Gegensatz zu den Anzahlungen selbst – meist nicht ohne weiteres aus der Buchhaltung entnehmen lassen.

Die Frage nach der Passivierungspflicht ist m. E. ungeklärt; sie sollte jedenfalls um so eher bejaht werden, je mehr andererseits an Auftragskosten oder Teilerlösen vereinnahmt wird (vgl. oben).

### 3. Die Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung

Nach drei wesentlichen Bilanzierungsprinzipien, nämlich dem Realisations-, dem Vorsichts- und dem Imparitäts-Prinzip, sind Gewinne und Verluste bilanziell unterschiedlich zu „realisieren“. Während die Gewinnrealisation, wie dargestellt, normalerweise bis zum Zeitpunkt der (vollendeten) Lieferung oder Leistung aufgeschoben wird, müssen bereits drohende Verluste aus schwebenden Verträgen im Zeitpunkt ihrer Erkennbarkeit berücksichtigt – d. h. realisiert – und damit antizipiert werden<sup>38</sup>; die beiden Grundsätze haben wohl nur gemeinsam, daß jedenfalls eine gleichmäßige Verteilung des Auftrags-Gesamtergebnisses auf die Ergebnisse der Jahre der Auftragsdurchführung – die manchem „dynamisch“ denkenden Betriebswirt wohl als Ideal vorschweben mag – nicht stattfindet; Verluste werden, so betrachtet, „aperiodisch vorweg“, Gewinne „aperiodisch am Ende, nämlich erst bei Leistungs-Vollendung“ realisiert. So unbe-

34 Vgl. *Breng*, aaO (Fußn. 33), 546.

35 Vgl. *Breng*, aaO.

36 Vgl. *Breng*, aaO (Fußn. 33), 549.

37 Vgl. *Reuss*, aaO (Fußn. 33), 2006.

38 Vgl. für viele z. B. *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), Tz. 78 zu § 149, und *Tubbesing*, Zur verlustfreien Bewertung unfertiger Erzeugnisse, WPg 1965, 617.

stritten (und gesetzlich vorgeschrieben<sup>39</sup>) dieser Grundsatz ist, so heftig umstritten sind die Unter-Fragen, die sich mit der Höhe des ausweispflichtigen Verlustes befassen.

#### a) Ansatz von Voll- oder Teil-Kosten

Haupt-Streitpunkt ist die Frage, ob bei der Ermittlung des drohenden Verlustes in Gestalt einer negativen Differenz zwischen den vereinbarten bzw. zu erwartenden Erlösen und den (voraussichtlichen) Selbstkosten der Leistungserstellung von sog. Voll-Kosten (incl. Fixkosten) oder nur von Teil-Kosten (variablen Kosten) auszugehen ist.

Angesichts des hohen Anteils, den die Fixkosten im Rahmen der Selbstkosten bei modernen Fertigungsbetrieben auszumachen pflegen, fällt mit der Entscheidung über diese theoretische Streitfrage meist auch zugleich die Entscheidung über die Rückstellungsbildung oder Vorratsabwertung überhaupt, da Aufträge, deren Erlöse nicht einmal die variablen Kosten decken, selten vorkommen<sup>40</sup>. Dies gilt zumindest für die Bilanzierung erst kürzlich abgeschlossener Verträge, während es in Folgejahren bei zunehmendem Fortschritt der Auftragsdurchführung auch beim Ansatz nur variabler Kosten zu Rückstellungs- oder Abwertungserfordernissen kommen kann, wobei weiter von Bedeutung sein wird, in welcher Höhe (Herstellungskosten oder höherer Wert) die erbrachten Leistungen aktiviert wurden<sup>41</sup>. Die Literatur zu dieser so gewichtigen Streitfrage ist umfangreich und weist Beiträge prominenter Bilanzfachleute aus mindestens 5 Jahrzehnten mit sehr unterschiedlichen Ergebnissen auf. Es werden bis heute im wesentlichen drei Meinungen vertreten, nämlich das Gebot, stets auf der Basis Vollkosten (incl. Fixkosten) zu rechnen<sup>42</sup>, das Gebot, nur auf der Basis variabler Kosten zu rechnen (mit gleichzeitigem Verbot, auch die Fixkosten einzubeziehen)<sup>43</sup> und schließlich die Mittelmeinung, u. U. abhängig von der konkreten Situation (Auftragslage) des Unternehmens<sup>44</sup>.

39 § 152 Abs. 7 AktG.

40 Vgl. *Albach*, Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz, StbJb 1967/68, 305 (355).

41 Vgl. *Forster*, Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften, WPg 1971, 393.

42 Vgl. *Tubbesing*, aaO (Fußn. 38), und *Ludewig*, Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus dem Auftragsbestand, DB 1974, 101; *Döllerer*, Zur Bilanzierung des schwebenden Vertrags, DB 1974, 1541; *Bordewin*, Zur Bemessung der Rückstellung für drohende Verluste aus Lieferverpflichtungen, BB 1974, 973; *Gassner-Lempennau*, Ausgewählte bilanzsteuerliche Fragen – Bericht über eine Diskussionstagung in München, DStZ-A 1974, 134.

43 Vgl. *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 349 und *Albach*, aaO (Fußn. 40), 357.

44 Vgl. *Forster*, aaO (Fußn. 41), und *Friedrich*, aaO (Fußn. 2), 80.

Das Problem sei wiederum an einem – in mehrfacher Hinsicht unzulässigerweise vereinfachten – Beispiel demonstriert. Man nehme an, einige Zeit vor einem Bilanzstichtag schließt ein Unternehmen drei Verträge gleichen Volumens und zu gleichen Bedingungen ab, die genau während des gesamten Folgejahres abgewickelt und an dessen letztem Tag (Bilanzstichtag) vollendet und abgerechnet werden; sie sollen gleichzeitig die gesamte Kapazität des Unternehmens sowohl beanspruchen als auch auslasten. Der Preis soll (nach Ausklammerung etwa angefallener und nicht aktivierter Vertriebskosten) mit insgesamt 90 Einheiten um 10 Einheiten unter den im Folgejahr anfallenden gesamten Selbstkosten von 100, aber 30 Einheiten über den variablen Kosten von 60 Einheiten liegen. Das bedeutet, daß durch die drei Verträge ein Verlust des nächsten Geschäftsjahres von 10 Einheiten vorprogrammiert ist. Nach der Vollkosten-Methode ist dieser Verlust in der Bilanz des Vertragsabschluß-Jahres zu antizipieren, während im nächsten Geschäftsjahr, dem Jahr der Auftragsabwicklung, ein Ergebnis von  $\pm 0$  auszuweisen wäre (allerdings unter der wiederum unrealistischen Annahme, daß in diesem Jahre nicht weitere „zukunftsorientierte“, nicht aktivierungsfähige Aufwendungen anfallen).

Gegen diese Verlust-Antizipation, die – m. E. zu Recht – von den Vertretern der „vorwiegend rechtlichen Bilanz-Betrachtung“ gefordert wird<sup>45</sup>, wenden insbesondere die betriebswirtschaftlich orientierten Bilanz-Fachleute ein, es sei nicht angängig, diese ungedeckten Fixkosten zu antizipieren, da Fixkosten zeitraumbezogen und ihr Anfall nicht durch die abgeschlossenen Verträge verursacht sei<sup>46</sup>; das Unternehmen stehe wegen der aus den Aufträgen zu erwartenden Deckungsbeiträge (hier 30 Einheiten) sogar besser da als ohne solche Aufträge.

Hier zeigt sich, daß unsere Bilanzierungsvorschriften – zumindest nach wirtschaftlicher Betrachtung – eine „Ungereimtheit“ aufweisen, wenn sie die Antizipation klar erkennbarer, mit Sicherheit zu erwartender künftiger Verluste, die durch einen Auftragsmangel – und entsprechende künftige Fixkostenunterdeckung – entstehen werden, nicht zulassen, während der möglicherweise harmlosere Fall vorliegender Verlustaufträge, aus denen Deckungsbeiträge zu erwarten sind, zur Verlust-Antizipation zwingt. In unserem Beispielfalle brauchen wir uns nur etwa einen der drei Verträge weg- und eine entsprechend verminderte Folgejahres-Kapazitätsauslastung hinzuzudenken; das Ergebnis wäre, daß unsere – auf Vollkostenbasis errechnete – Verlustrückstellung um 3,33 auf 6,67 Einheiten reduziert würde, während im Folgejahr ein Verlust von 10 Einheiten

45 So z. B. *Döllerer*, aaO (Fußn. 42); *Bordewin*, aaO (Fußn. 42); *Gassner-Lempennau*, aaO (Fußn. 42).

46 So z. B. *Leffson*, aaO (Fußn. 1), 349, und ähnlich *Forster*, aaO (Fußn. 41).

entstehen würde; insgesamt also ein höherer Verlust, nämlich 16,67 Einheiten, aber eine geringere Antizipation in die Vorjahresbilanz.

Vor dem Hintergrund dieser Problematik, die in der Praxis natürlich viel komplizierter und variantenreicher (z. B. Mischung aus Gewinn- und Verlust-Aufträgen) auftritt, plädiert Forster<sup>47</sup> dafür, die Berechnung auf Vollkostenbasis stets als zulässig anzusehen, in der Mehrzahl der Fälle – die er abzugrenzen versucht – aber eine Berechnung auf der Basis nur der variablen Kosten für ausreichend anzusehen.

Als Praktiker habe ich große Sympathie für diesen Vorschlag; ich bin mir aber bewußt, daß damit auch das Thema der „Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte“ angeschnitten ist; ein Thema, das nicht nur für manche Handels- und Steuerrechtler, sondern auch für Vertreter der Betriebswirtschaftslehre ein „Reiz-Thema“ (– Stichworte: Bilanzierungs-Willkür; Verletzung des Grundsatzes der Gleichheit der Besteuerung etc. –) ist, sondern m. E. auch ein höchst reizvolles Thema, dem mit Unvoreingenommenheit, Gründlichkeit und Gelassenheit nachzugehen m. E. auch einer Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft gut anstehen würde. Denn was hierzu bisher von der Rechtsprechung gesagt wurde<sup>48</sup>, halte ich nicht für endgültig überzeugend.

#### b) Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen

Für die Ermittlung künftiger, bilanziell zu berücksichtigender Verluste kann weiterhin von erheblicher Bedeutung sein, ob und inwieweit voraussichtliche künftige Kostensteigerungen, denen keine entsprechend steigenden Erlöse (etwa aufgrund einer Preisgleitklausel) entgegenstehen, berücksichtigt werden<sup>49</sup>. Diese Frage ist im übrigen nicht auf den Bereich der „Drohverluste“ beschränkt, sondern betrifft auch die Passivierung aller Sachleistungs-Verpflichtungen. Hierbei scheinen, wenn ich dies richtig sehe, BFH und Finanzverwaltung<sup>50</sup> unter Berufung auf das Stichtagsprinzip die Preisverhältnisse des Bilanztages, höchstens jedoch sich am Bilanztag konkret abzeichnende Kostensteigerungen zugrundelegen zu wollen, während andere auch weitergehende vorhersehbare Kostensteigerungen berücksichtigen wollen<sup>51</sup>. Letzterer Meinung ist jedenfalls dann der Vorzug zu geben, wenn man das Gebot der Verlust-Antizipation

47 Hierauf weist auch Forster, aaO (Fußn. 41), hin.

48 Vgl. Fußn. 22.

49 Ablehnend BFH BStBl. II 1975, 480, bei einer Rückstellung für Rekultivierungskosten.

50 Vgl. Bordewin, aaO (Fußn. 45), 976.

51 Vgl. Forster, aaO (Fußn. 41), 396, und Gassner-Lempenau, aaO (Fußn. 45), 139.

ernstnimmt<sup>52</sup>; berücksichtigt man nämlich diese – nach realistischen Einschätzungen – zu erwartenden Kostensteigerungen nicht, so führt dies spätestens bei der Auftrags-Abrechnung zu Verlusten in Höhe der – tatsächlich eingetretenen – Kostensteigerungen, während doch bei korrekter Verlust-Antizipation die künftige Auftragsabwicklung – zumindest – erfolgsneutral erfolgen sollte<sup>53</sup>.

## II. Langfristige Vermietung

Im Bereiche der langfristigen Vermietung treten einige Sonderprobleme der Gewinn- und Verlust-Realisation auf, die m. W. in der Literatur bisher kaum behandelt wurden, offenbar aber die Finanzverwaltung und die Finanzrechtsprechung beschäftigen<sup>54</sup>.

Bei mehrjähriger Vermietung von erworbenen oder selbst hergestellten Objekten tritt beim Vermieter häufig ein ähnlicher „bilanzieller Erfolgsverlauf“ wie bei der langfristigen Fertigung auf, jedenfalls dann, wenn die Anschaffung oder Herstellung fremdfinanziert ist und gleichbleibende Miet- oder Leasing-Raten vereinbart werden. Selbst wenn insgesamt, über die gesamte Vertragsdauer gerechnet, die Summe der Leasingraten die Summe aus Abschreibungen und Fremdzinsen überdeckt – und somit ein (Gesamt-)Gewinn mit Sicherheit zu erwarten ist –, treten zunächst erhebliche, allerdings von Jahr zu Jahr abnehmende Verluste und in den Folgejahren sodann zunehmende Gewinne auf. Ursache hierfür ist, daß bei gleichbleibenden Erträgen die Aufwendungen, die sich im wesentlichen aus der Summe von Abschreibungen und Zinsen zusammensetzen, stark degressiv verlaufen, insbesondere durch die mittels der vereinnahmten Mietraten vorgenommene Fremdkapital-Tilgung und den hiermit verbundenen Zinsaufwands-Rückgang.

Dieses Phänomen tritt insbesondere dann klar in Erscheinung, wenn man das Vermietungsobjekt in eine eigens hierfür gegründete Gesellschaft – mit minimalem Eigenkapital – einbringt und sich damit zu Beginn der Vermietung die Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Mietobjekt einerseits und die Finanzierungs-Schuld andererseits etwa in gleicher Höhe gegenüberstehen; in anderen Fällen, in denen möglicherweise keine so eindeutige Zuordnung von Vermietungsobjekt und Fremdfinanzierung erfolgen kann, tritt zwar dasselbe Phäno-

52 Vgl. Tautorius, Zur Bemessung der Rückstellung für Rekultivierungsverpflichtungen, WPg 1977, 319.

53 Nach der Auffassung mancher Autoren sollen unter Berücksichtigung von Teilwert-Gesichtspunkten Verlustrückstellungen sogar soweit gebildet werden, daß bei der künftigen Abwicklung Gewinne entstehen, vgl. Gassner-Lempenau, aaO (Fußn. 45).

54 Vgl. BdF-Schreiben vom 13. 5. 1980, BB 1980, 815; Döllerer, aaO (Fußn. 16).

men (Ergebnis-Beeinflussung) ebenso, jedoch weniger deutlich erkennbar auf.

Zur Vermeidung dieser „Anfangs-Verluste“, die sehr erhebliche Ausmaße annehmen und ggf. zur bilanziellen Überschuldung und zu nicht fristgemäß verbrauchbaren steuerlichen Verlusten führen können, werden verschiedene Wege diskutiert und praktiziert.

#### a) Bilanzierung von Ansprüchen aus dem Mietvertrag

Dieser in der Vergangenheit gelegentlich praktizierte Weg – Aktivierung „noch nicht fälliger Mietforderungen“ unter gleichzeitiger Einstellung eines zinsstafelmäßig aufzulösenden Passivpostens „Wert der noch zu erbringenden Leistungen“ – wurde erst kürzlich durch einen Erlaß der Finanzverwaltung<sup>55</sup>, wohl in Übereinstimmung mit den Grundsätzen unseres modernen Bilanzrechts<sup>56</sup>, für unzulässig erklärt.

#### b) Veränderung der wesentlichsten Faktoren für die Gewinn- und Verlust-Rechnung

Da sich die „Anfangs-Verluste“ aus dem ungleichen Verlauf der Erträge (Mietraten) und Aufwendungen (Abschreibungen und Zinsen) ergeben, lassen sich diese „unerwünschten Anfangsverluste“ dann vermeiden, wenn man diese Erfolgsfaktoren beeinflussen kann, indem man z. B. entweder degressive Mietraten oder progressive Zins-Sätze und/oder progressive Abschreibungen in die Erfolgsrechnung einsetzt. Da die verbindliche Vereinbarung progressiver Zins-sätze bei Kreditgebern schwer erreichbar sein dürfte, verbleiben wohl nur die – bislang wohl zumindest bei Gegenständen des Anlagevermögens unübliche – progressive Abschreibung<sup>57</sup> und vor allem die Vereinbarung fallender Mietraten, deren Beurteilung offenbar Gegenstand eines beim Bundesfinanzhof anhängigen Verfahrens ist<sup>58</sup>; hierbei geht es nach *Döllner* um die Frage, „ob die fallenden Leasingraten Ausdruck einer Bewertung des Rechtes zur Nutzung des Leasing-Gegenstandes sind, die frei von Willkür ist, und ob die höheren Leasingraten am Anfang nicht zum Teil verkappte Vorauszahlungen sind“<sup>59</sup>. Wie der BFH entscheiden wird, bleibt abzuwarten. Jedenfalls wäre es m. E. unbefriedigend, wenn keine Lösung akzeptiert würde, im Rahmen langfristiger,

55 BdF-Schreiben vom 13. 5. 1980, aaO (Fußn. 55).

56 Vgl. *Döllner*, aaO (Fußn. 16).

57 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, aaO (Fußn. 8), Tz. 41 zu § 154.

58 Vgl. *Döllner*, aaO (Fußn. 16).

59 Vgl. *Döllner*, aaO (Fußn. 16).

praktisch nur mit dem Bonitätsrisiko behafteter Miet-Verträge, aus denen, über die gesamte Vertragsdauer betrachtet, insgesamt Gewinne mit Sicherheit zu erwarten sind, den Ausweis von Anfangsverlusten zu vermeiden.

#### C. Zusammenfassung

„Grund- und Hauptprobleme der Gewinn- und Verlust-Realisation“ sind im Bereich langfristiger Projekte noch immer nicht eindeutig gelöst und, wie ich darzulegen versuchte, wohl auch kaum durch starre Regeln eindeutig und überzeugend lösbar. Eindeutig ist nur, daß der Gesamterfolg spätestens bei Beendigung realisiert werden muß, während für den Erfolgsausweis in den vorangehenden Jahresabschlüssen verschiedene Möglichkeiten und Methoden als vertretbar erscheinen.

## Diskussion der Referate des 1. Tages

(Bearbeitung: Univ. Prof. DDR. Hans Georg Ruppe, Graz)

Zu Beginn der Diskussion nahm Prof. *Höhn* zu den Referaten des ersten Tages aus Schweizer Sicht Stellung. Für ihn sei vor allem von Interesse gewesen, daß in den Referaten eine stärkere gesetzliche Verankerung der Realisations- und Aufschubtatbestände gefordert worden sei. Aus Schweizer Erfahrung habe er hier Bedenken. In der Schweiz gebe es kaum gesetzliche Regelungen über Realisations- und Aufschubtatbestände; dennoch habe die Praxis brauchbare Lösungen herausgearbeitet. Von wissenschaftlicher Seite seien Versuche gemacht worden, die verschiedenen Realisationsarten und die in der Praxis entwickelten Aufschubtatbestände in ein Gesamtkonzept zu integrieren. Man habe hier ähnliche Lösungen gefunden, wie sie heute diskutiert worden seien, d. h. bei der Veräußerung und Neuanschaffung einzelner Wirtschaftsgüter sollte die wirtschaftliche Identität geprüft werden (vergleichbar der deutschen Ersatzbeschaffungslösung), während die Übertragung ganzer Betriebe nach dem Grundsatz beurteilt werden sollte, ob eine Reorganisation gegeben sei. Bei dem von Prof. *Tipke* erwähnten Gesetzesprojekt habe sich gezeigt, daß außerordentliche Schwierigkeiten bestehen, die Begriffe Reorganisation und wirtschaftliche Identität in Gesetzesnormen in befriedigender Weise näher zu umschreiben und damit die Praxis gesetzlich zu verankern. Aus diesem Grund habe er selbst, obwohl zunächst Befürworter einer derartigen gesetzlichen Regelung, heute Zweifel an der Nützlichkeit einer solchen und vertraue viel eher auf Rechtsprechung und Wissenschaft.

Prof. *Tipke* richtete an Prof. *Beisse* verschiedene Fragen:

1. Welche rechtssystematischen Überlegungen rechtfertigten die Besteuerung bei den sog. Entstrickungstatbeständen, d. h. insbesondere bei Betriebsaufgabe und Entnahme? Die Besteuerung dieser Vorgänge stehe doch im Widerspruch zur Forderung, daß nur realisierte Gewinne versteuert werden dürfen. Aus dieser Sicht wäre bei Entnahme und Betriebsaufgabe die Bewertung mit dem Buchwert die richtigere Lösung.
2. Warum beschränke der BFH die Nichtrealisierung im Anschluß an das Tauschgutachten auf den Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften und welches Prinzip liege dem zugrunde? Warum werde nur der Tausch im engen Sinn erfaßt, nicht aber der wirtschaftliche Tausch durch Veräußerung und Ersatzbeschaffung? Was erkläre prinzipiell den Aufschub der Aufdeckung der stillen Reserven im Falle der Rücklage für Ersatzbeschaffung?

3. Prof. Beisse habe die Übertragung stiller Reserven auf andere Rechtssubjekte damit begründet, daß es sich um die Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagements in einer anderen Form handle. Dieser Gedanke sei bei einer Unternehmenssteuer verständlich und gerechtfertigt. Bei der Einkommensteuer werde aber nicht an das wirtschaftliche Engagement sondern an die Leistungsfähigkeit natürlicher Personen angeknüpft. Müsse man nicht aus diesem Grund die Übertragung stiller Reserven als unternehmensschonende Subvention einstufen?

Prof. Beisse nahm zunächst zum Entstrickungsprinzip Stellung. Es könne nur etwas entstrickt werden, was verstrickt sei. In diesem Sinne habe er vom Steuer-nexus gesprochen, in dem sich alle Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens befänden. Hier komme nun der Gleichheitssatz ins Spiel. Denn wenn es möglich wäre, dem Betriebsvermögen Werte zum Buchansatz zu entnehmen, dann seien alle diejenigen ungleich besteuert, die nach Maßgabe der Ergebnisse ihrer Umsatzakte zur Steuer herangezogen werden. Darin liege wohl die Rechtfertigung für die zahlreichen Entstrickungstatbestände im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, im Umwandlungssteuergesetz sowie in Nebengesetzen. Die Rechtfertigung für diese Tatbestände liege also im Gleichheitssatz und damit – um mit dem Bundesverfassungsgericht zu sprechen – im Prinzip der Steuergerichtigkeit.

Zur Frage betreffend das Tauschgutachten und die Ersatzbeschaffung meinte Prof. Beisse zunächst, § 6b EStG könne als Bestätigung seitens des Gesetzgebers für die vom BFH entwickelten Grundsätze angesehen werden. § 6b EStG beruhe gerade auf der impliziten Voraussetzung, daß die fraglichen Vorgänge steuerpflichtig seien, auch wenn ihnen der Zweck der Ersatzbeschaffung innewohne (dementsprechend sei in § 6b EStG ja auch vom „Gewinn“ die Rede, der durch die Veräußerung entstehe). Man müsse also streng trennen zwischen dem Realisationsakt und der ausnahmsweise eingeräumten Möglichkeit, den Gewinn zu neutralisieren. Insgesamt könne also § 6b als weiterwirkende Legitimation der Tauschrechtsprechung angesehen werden.

Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung sehe er die Sache so, daß es sich bei Ausscheiden infolge höherer Gewalt etc. um Buchgewinne handle, ähnlich wie bei einem Sanierungsgewinn. Es liege hier kein erwirtschafteter Gewinn vor, es komme daher zu einer teleologischen Reduktion des Gewinnbegriffes. Gleichwohl bleibe dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht, den Gewinn zu realisieren oder von der Neutralisierungsmöglichkeit Gebrauch zu machen.

Zur Frage, warum der BFH die Grundsätze des Tauschgutachtens nur auf Anteile an Kapitalgesellschaften angewendet habe, meinte Prof. Beisse, daß der BFH jetzt durch das Bestehen spezieller gesetzlicher Regelungen (§ 6b EStG) an einer Ausdehnung seiner Rechtsprechungsgrundsätze gehindert sei. Die Situa-

tion sei ja nun offenbar so, daß der Gesetzgeber die frühere Rechtsprechung auch mit ihren Begrenzungen in seinen Willen aufgenommen habe.

Auch die Frage nach der Engagementrechtsprechung wollte Prof. Beisse positivistisch und nicht rechtspolitisch beantworten: Der Gesetzgeber habe sich bereits im Umwandlungssteuergesetz 1969 diese Rechtsprechung im wesentlichen zu eigen gemacht, ja er habe sie noch weitergeführt, so daß der Grundgedanke doch bestätigt worden sei.

Prof. Klaus Vogel räumte ein, daß der Gedanke der teleologischen Reduktion des Gewinnbegriffes bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung durchaus bedenkenswert sei. Er habe aber noch eine Verständnisfrage zum Entstrickungsprinzip. Prof. Beisse habe dieses Prinzip mit der Vielzahl von Einzelatbeständen begründet, die aus der Sicht des Gleichheitssatzes zur Formulierung eines allgemeinen Prinzipes zwingen. Dies sei aber doch wohl, zumindest nach seinem, Vogels, Verständnis, das Verfahren der Analogie, der sog. Rechtsanalogie: Man stoße auf eine Vielzahl von Einzelatbeständen und schließe aus ihnen, daß andere Tatbestände um der Gleichheit willen nach derselben Regel behandelt werden sollen. Die Entstrickung wäre dann also mit einem Analogieschluß zu Lasten der Steuerpflichtigen begründet. Die Frage, wie weit dies zulässig sei, leite schon über zum Thema der nächstjährigen Tagung.

Die weiteren Fragen von Prof. Vogel betrafen das Tauschgutachten und die Engagementrechtsprechung. Auch wenn die neuere Gesetzgebung diese Judikatur bestätigt habe, wäre es doch interessant zu erfahren, welche Gründe eigentlich die seinerzeitige Rechtsprechung bestimmt hätten, bevor sie vom Gesetzgeber aufgenommen und bestätigt worden sei. Dies könne für die Diskussion des folgenden Tages von Nutzen sein.

Prof. Beisse betonte in seiner Antwort zunächst, daß der von Prof. Vogel geltend gemachte Gesichtspunkt ins Zentrum der Realisationsproblematik ziele. Dies sei ihm klar gewesen, weshalb er in seinem Referat einige Formulierungen bewußt gewählt habe, an die er nun anknüpfen dürfe. Die Denkfigur der Analogie sei eine allgemein logische; man sollte sie daher nicht zu eng sehen. Sie könne nicht nur zur Lückenfüllung verwendet werden, sondern komme auch in Betracht innerhalb gegebener Auslegungsrahmen. Seien innerhalb eines Rahmens mehrere Möglichkeiten der Interpretation gegeben, so kämen die verschiedenartigsten Erwägungen und Gewichtungen ins Spiel, warum nicht auch die Analogie?

Wenn er die Rechtsprechung richtig deute, sei die Sache folgendermaßen zu sehen: Auf der einen Seite stehe der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit, d. h. die Bindung an den möglichen Wortsinn, und zwar an den eben noch möglichen Wortsinn. Innerhalb dieses Rahmens sei aber dem Systemgedanken Rechnung zu tragen; bezogen auf die Entstrickung sei also auf den hinter den speziellen

Tatbeständen stehenden Gesetzeszweck, der sich einheitlich durch alle diese Tatbestände ziehe, Bedacht zu nehmen, und diesem Gedanken sei im Rahmen der Entstrickungstatbestände zur Geltung zu verhelfen. Nicht darüber hinaus, sondern als Prinzip der Ausfüllung von zum Teil vage formulierten gesetzlichen Tatbeständen. Es handle sich also nicht um Lückenfüllung im technischen Sinn.

Zur seinerzeitigen Motivation für das Tauschgutachten und die Engagementrechtsprechung sei folgendes zu sagen: Die Judikatur des BFH habe Anfang der 50-er Jahre eine Phase gehabt, in der betriebswirtschaftliche Grundsätze ganz allgemein, und speziell dynamische Bilanzierungsgrundsätze besonders beachtet wurden. Damals sei die Auffassung vertreten worden, daß es mit der Gewinnrealisierung beim Anlagevermögen eine andere Sache sei als beim Umlaufvermögen. Diese Auffassung sei in Entscheidungen des Jahres 1952 angeklungen, bald aber habe man sich dann am klaren Gesetzeswortlaut orientiert, der verlange, daß die Wirtschaftsgüter steuerrechtlich mit ihren Anschaffungskosten eingebucht werden müßten und daß ein handelsrechtliches Wahlrecht außer Betracht zu bleiben habe. Danach komme aber eben nur der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes als Anschaffungskosten des eingetauschten in Betracht. Da dies aber für manche Verhältnisse ein wirtschaftlich schwer zu vertretendes Ergebnis sei, sei man zu Einschränkungen hinsichtlich solcher Wirtschaftsgüter gekommen, die mit den ersetzten Wirtschaftsgütern nach den bekannten Kriterien wirtschaftlich identisch seien.

Was die Engagementrechtsprechung betreffe, so habe man es hier mit einer Methode zu tun, die er in seinem Referat nur kurz angesprochen habe, der aber wohl allgemeinere Bedeutung zukomme. Er sehe hier nämlich einen Anwendungsfall des Gedankens der „zweischneidigen Lückenfüllung“. An sich sei die Einbringung von Betriebsvermögen eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft ein Veräußerungsvorgang und würde zur Gewinnrealisierung führen. Da aber – wirtschaftlich gesehen – dieselben Personen an diesem Betriebsvermögen beteiligt seien, liege eine Fortsetzung des Engagements vor. Man habe den Begriff der Veräußerung umfunktioniert, teleologisch reduziert in einen neuen Begriff der Einbringung, mit dem Ergebnis, daß diese jetzt zu Buchwerten vor sich gehen könne. Dem Steuerpflichtigen sei hierbei ein Realisierungs-Wahlrecht eingeräumt worden.

Die Einbringung zu Buchwerten führe nun – und damit komme die Zweischneidigkeit ins Spiel – zu einer Verdoppelung der stillen Reserven (in der aufnehmenden Kapitalgesellschaft einerseits, beim nunmehrigen Gesellschafter andererseits) und damit zur Möglichkeit der zweifachen Realisierung. Aber: *volenti non fit iniuria*. Wer aus Anlaß der Umwandlung die Gewinnrealisierung vermeiden wollte, nahm u. U. gerne diese späteren Folgen in Kauf. Derselbe

Grundgedanke finde sich bei der Betriebsaufgabe und bei der Realteilung. Diese Entwicklung sei bisher noch gar nicht analysiert worden, sie könne aber als eine gewisse Modifikation des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung diagnostiziert werden.

Um es pointiert zu sagen: Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung schließe eine Lückenfüllung mit Hilfe einer Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen aus. Wenn aber die Weiterentwicklung mit solchen Grundsätzen geschehe, die sich sowohl belastend als auch entlastend auswirken könnten, so daß sie sich in abstracto aufhoben, dann sei dies mit dem Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit vereinbar.

Dr. *Luckey* nahm zur Frage von Prof. Tipke betreffend Betriebsaufgabe und Entnahme Stellung. Im Steuerrecht finde sich nicht nur der Grundsatz, daß realisierte Gewinne zu versteuern seien, sondern es gebe eben gesondert auch die Tatbestände der Betriebsaufgabe und Entnahme. Zutreffend habe der BFH in den Urteilen vom 25. 5. 1962 (BStBl. III 1962, 351 u. 354) zur Verschmelzung von Genossenschaften bzw. von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit aus den Vorschriften über Entnahme und Betriebsaufgabe den Grundsatz abgeleitet, daß stille Reserven grundsätzlich nicht auf einen anderen übertragen werden dürfen, sondern von demselben Steuerpflichtigen irgendwann einmal zu versteuern seien. Das EStG kenne eben nicht nur Gewinnrealisierungstatbestände, sondern auch – wie er es nennen wolle – Gewinnausweistatbestände, Tatbestände, bei denen ein Gewinn ausgewiesen werden müsse, obwohl er wirtschaftlich nicht realisiert worden sei. Diese Tatbestände entsprächen letztlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Dr. *Raupach* versuchte zunächst, den Entstrickungsgrundsatz zu formulieren: Offenbar gehe es darum, daß derjenige, der stille Reserven gebildet hat, diese auch irgendwann versteuern solle, speziell dann, wenn sie bei ihm künftig nicht mehr besteuert werden können. Er habe Zweifel, ob aus den angeführten Tatbeständen und den sonstigen einschlägigen Vorschriften tatsächlich ein solcher Gedanke abgeleitet werden könne. Diese Vorschriften böten ein sehr widerspruchsvolles Bild. Der Entstrickungsgrundsatz möge den Entnahme- und Betriebsaufgabenvorschriften bzw. den dazugehörigen Bewertungsvorschriften zugrunde liegen, möglicherweise auch den entsprechenden Körperschaftsteuer-tatbeständen. Schon hier seien jedoch Zweifel angebracht. So sei im Körperschaftsteuerrecht jahrelang die Verlegung der Betriebsstätte ins Ausland mit der Folge der Gewinnrealisierung verknüpft gewesen, im EStG habe hingegen eine solche Regelung gefehlt. Die unterschiedliche Behandlung hätte wohl auch einen Umkehrschluß gerechtfertigt. Bei den Spezialvorschriften des Entwicklungsländersteuergesetzes und des Auslandsinvestitionsgesetzes hingegen werde gerade auf Gewinnrealisierung verzichtet, d. h. man gehe davon aus, daß im

Grundsatz bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland Gewinn realisiert werden müßte, ein Grundsatz, der aber außerordentlich umstritten sei. Man könne aus dem Vorhandensein einer Ausnahmegesetzvorschrift nicht auf das Bestehen eines solchen Grundsatzes schließen.

Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes schließlich seien daraus zu erklären, daß man zuvor auf die Gewinnrealisierung verzichtet habe in Fällen, wo eigentlich eine hätte erfolgen müssen.

Ganz ungeeignet als Basis für den Entstrickungsgrundsatz schein ihm § 6 AStG. Obwohl diese Vorschrift immer wieder als „Kronzeuge“ für die Entstrickungstheorie herangezogen werde, dürfe man nicht übersehen, daß dort zahlreiche Fälle erfaßt werden, in denen überhaupt keine Entstrickung vorliege, sondern wo trotz Wohnsitzverlegung später ein Besteuerungsrecht bestünde. Dieses Besteuerungsrecht werde somit nur vorverlegt. – Andererseits würde eine große Zahl tatsächlicher Entstrickungsfälle von § 6 AStG nicht erfaßt, nämlich bei Auslandsbeteiligungen.

Schließlich müsse man feststellen, daß der Entstrickungsgrundsatz bei den noch zu besprechenden Fällen der unentgeltlichen Übertragungen sicher nicht Gesetz geworden sei.

Zusammenfassend meine er, die erwähnten Vorschriften zeigten bei näherer Betrachtung so ausgeprägt unterschiedliche Zielsetzungen, daß es problematisch sei, daraus einen (zur Rechtsanalogie berechtigenden) Grundsatz abzuleiten.

Herr *Korfmacher* hatte zwei Fragen, speziell an Dr. Lang, aber auch an Prof. Beisse:

1. Sei es nicht ein Widerspruch bzw. ein Mangel, daß die Realisierung nur im Bereich der betrieblichen Einkünfte besprochen werde? Sei es denn mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Reinvermögenszugangstheorie vereinbar, daß nur betrieblich realisierte Gewinne und Verluste erfaßt werden?
2. Könne angesichts des Dualismus der Einkunftsarten überhaupt ein irgendwie gearteter systemtragender Gedanke hergeleitet werden oder spreche dieser Dualismus nicht vielmehr dafür, daß im Bereich der Realisierung keine Systematik sondern eine willkürliche Erfassung vorliege? Er erinnere daran, daß im Bereich des Privatvermögens im Zusammenhang mit § 17 EStG willkürlich wieder der Realisierungsgedanke zum Tragen komme.

Auch Prof. *Friauf* bezweifelte, ob man den vorhandenen Vorschriften insgesamt ein einziges tragendes Prinzip, das auf den Entstrickungsgedanken hinauslaufe, entnehmen könne. Selbst wenn man dies unterstelle: seien nicht die Möglichkeiten auch der extensiven Auslegung jedenfalls überfordert, wenn man bei den nicht ausdrücklich geregelten Tatbeständen im Ergebnis zu einer Bejahung der Steuerpflicht komme? Das Argument, daß dies letztlich durch den Gedanken

der Steuergerechtigkeit im Sinne der Gleichheit gefordert sei, sei auf den ersten Blick verführerisch. Es stehe aber in einem gewissen Widerspruch zur sonstigen Tendenz der Rechtsprechung. Denn auch sonst versuche man ja wiederholt, die Rechtsprechung dazu zu bringen, zugunsten des Steuerpflichtigen Systemgedanken des Gesetzgebers zu vollziehen, erhalte aber dann die Antwort, der Gesetzgeber sei durch alle möglichen Erwägungen wirtschaftspolitischer, sozialpolitischer, steuertechnischer Art etc. berechtigt, vom System mehr oder minder beliebig abzuweichen. Wenn letzteres richtig sei, dann könne es nicht angehen, daß zu Lasten des Steuerpflichtigen ein relativ vager Systemgedanke bemüht wird, um eine umfassende Besteuerungsgrundlage zu schaffen. Aber selbst unterstellt, der Gedanke der Verpflichtung des Gesetzgebers zur Systemgerechtigkeit qua Gleichheit greife durch: Müsse dann nicht die Folgerung lauten, das vorhandene Spektrum von Einzelatbeständen sei verfassungswidrig? Die Konsequenzen einer etwaigen Ungleichheit dürfe ja nicht der Richter ziehen, sondern der Richter müsse gegebenenfalls feststellen, daß das Gesetz nicht dem Gleichheitssatz entspreche. Es wäre dann verfassungswidrig und der Gesetzgeber wäre aufgerufen, eine umfassende, den Anforderungen des Gleichheitssatzes entsprechende Lösung zu treffen.

Er meine deshalb, bei einem so differenzierten System von Einzelatbeständen, wie es hier vorliege, sei es schlechterdings eine Überforderung der Auslegung, die Systemlücken zu schließen – dies sowohl von der Ebene des einfachen Gesetzes wie auch vom verfassungsrechtlichen Hintergrund her.

Dr. *Lang* betonte in seinem Schlußwort zunächst, er habe in seinem Vortrag die Existenz eines allgemeinen Steuerentstrickungsprinzips verneint. Der Gesetzgeber habe ein solches Prinzip nicht verankert und deshalb habe er auch sein Referat mit dem Appell an den Gesetzgeber geschlossen, die rechtsstaatliche Bestimmtheit herzustellen. Er stimme mit Prof. *Friauf* überein, daß die Möglichkeiten der Rechtsfortbildung auf diesem Gebiet überschritten seien. – Andererseits habe er als allgemeinen Grundsatz herausgestellt, daß nur die erwirtschafteten Einkünfte zu erfassen seien. Die Tatbestände der Entnahme und Betriebsaufgabe seien aus dieser Sicht Wertzuwachsbesteuerungen und damit Ausnahmen. Wenn der BFH hier teleologisch reduziere, dann sei dies – er stimme hier Prof. *Vogel* zu – eine Form der Lückenfüllung. Die teleologische Reduktion und das Analogieverbot stünden hier auf einer Ebene. Es gehe darum, eine Lücke im Gesetz zu füllen. Dies sei aber nur zulässig, wenn ein Wertmaßstab vorliege, der die Reduktion des Tatbestandes gebiete. Wenn man in den Fällen, in denen die Wertzuwachsbesteuerung durch Verwirklichung des Entnahme- oder Betriebsaufgabebetstandes zu einer Übermaßbesteuerung führe, zu dem Grundgedanken zurückkehre, daß nur die erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern sind, so sei dies nach seiner Auffassung eine zulässige teleologische Reduktion zugunsten des Steuerpflichtigen.

Herrn Korfmacher pflichtete er darin bei, daß der pragmatische Einkünftekatalog insofern eine Systemlücke aufweise, als bei den Überschufeinkünften ein Teil der erwirtschafteten Einkünfte nicht erfaßt werde. Diese Lücke dürfe aber nur der Gesetzgeber schließen.

Prof. *Beisse* ging in seinem Schlußwort zunächst auf die Entstrickungsfrage ein. Der BFH nehme bei seiner Behandlung der Entstrickungsfälle keine gesetzliche Lücke an. Es könne auch gar keine Lücke bestehen, denn der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit bedeute doch, daß die Eingriffstatbestände abschließend geregelt seien. Es könne sich also nur um die Grenzen der Auslegung handeln, aber über diese seien die Meinungen offenbar geteilt.

Was nun die Realisierung im eigentlichen Sinn nach dem Prototyp der Veräußerung anbetreffe, so liege die Sache insofern anders, als hier der BFH zuweilen bis an die äußere Grenze der Bejahung einer Gewinnrealisierung gegangen sei. Er denke an die Tauschfälle. In der Folge habe man diesen Grundsatz eingeschränkt; Ausnahmen zugunsten der Steuerpflichtigen zu machen, sei durch den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit des steuerlichen Eingriffs nicht ausgeschlossen. Das sei seit Jahrzehnten praktiziert worden und die Steuerpflichtigen hätten davon dankbar Gebrauch gemacht. Natürlich seien solche Möglichkeiten der Rechtsfortbildung auch verknüpft mit dem Risiko einer allfälligen späteren, schärferen Besteuerung. Dies sei den Steuerpflichtigen bewußt, sie nähmen es in Kauf, und nach seiner Meinung sei der steuerlichen Gerechtigkeit dadurch kein Abbruch getan. Auch sonst gelte im Eingriffsrecht der Grundsatz, daß man zugunsten der Betroffenen das Gesetz abschwächen könne. All dies werde durch den Tatbestandsmäßigkeitsgrundsatz nicht berührt und darauf beruhten alle diese Rechtsfortbildungen, die eine Gewinnrealisierung bei Umwandlungen, Verschmelzungen und dgl. aufschieben. Der Gesetzgeber habe gerade durch die Umwandlungsgesetzgebung diese Tendenz der Rechtsprechung, die auf die Anfangszeiten des RFH zurückgehe, aufgegriffen. Er sehe daher eine kontinuierliche Rechtsentwicklung und meine, daß in diesem Zusammenwirken von Gesetzgebung und Rechtsprechung die Möglichkeit eröffnet werde, auch den Besonderheiten bestimmter Fallgestaltungen Rechnung zu tragen. Er habe mit großem Interesse gehört, was Prof. Höhn über die Schweizer Erfahrungen zur Gesetzgebung gesagt habe, und glaube ebenfalls, daß ein ausgewogenes Verhältnis zwischen gesetzlicher Rahmenregelung und eingespielter Rechtsprechung die beste Gewähr für eine sachgerechte Lösung dieser Probleme biete.

Prof. *Schick* bedauerte als Diskussionsleiter, daß die Zeit nicht ausgereicht habe, um auch die Referate des Nachmittags zu diskutieren, und schloß die Veranstaltung mit einem Dank an die Referenten.

### 3. Teil

## Aufschub der Gewinnrealisierung

### Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts

Professor Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz

#### Inhaltsübersicht

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gründe für die einkommensteuerliche Erheblichkeit unentgeltlicher Übertragungen</li> <li>II. Die Praxis der Buchwertfortführung             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Gestaltungsmöglichkeiten der Betriebsübertragung</li> <li>2. Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen</li> </ul> </li> <li>III. Der Gedanke der Universalsukzession</li> <li>IV. Steuerstundung im Interesse betrieblicher Kontinuität?</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>V. § 7 EStDV im Verhältnis zu §§ 16 Abs. 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Durchbrechung des Realisationsprinzips bei der Betriebsaufgabe und der Entnahme</li> <li>2. Buchwertfortführung und Realisationsprinzip</li> <li>3. Stille Reserven als „hypothekarische Belastung“ von Wirtschaftsgütern?</li> </ul> </li> <li>VI. Ausblick</li> </ul> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

#### I. Gründe für die einkommensteuerliche Erheblichkeit unentgeltlicher Übertragungen

„Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen“ scheint – vordergründig betrachtet – kein Thema des Einkommensteuerrechts zu sein, entzieht sich doch der Geber durch die unentgeltliche Zuwendung und ist doch die causa donandi erfolgte Vermögensmehrung grundsätzlich Angelegenheit der Schenkung- und Erbschaftsteuer, nicht aber der Einkommensteuer. In das Blickfeld des Einkommensteuerrechts rücken unentgeltliche Übertragungen erst, wenn der Zuwendungsgegenstand vom Geber für Zwecke der Einkünfteerzielung genutzt wurde oder er diesen Zweck beim Empfänger erfüllen soll. Das Einkommensteuerrecht knüpft an die Verwendung von Wirtschaftsgütern für Zwecke der Einkommenserzielung bestimmte Rechtsfolgen, die nur günstiger

Art sein können, weil der Fiskus sich erhofft, daß mit dem Einsatz der Wirtschaftsgüter Erträge erzielt werden, an denen er dann partizipiert. Damit stellt sich aber auch die Frage, ob die mit der unentgeltlichen Übertragung offenbarte Absage, mit den Wirtschaftsgütern Einkünfte zu erzielen, nachteilige Steuerfolgen auslöst. Der Stpfl., der sein Hab und Gut unentgeltlich überträgt, weigert sich gerade, die Rolle zu spielen, die ihm der Einkommensteuergesetzgeber zugedacht hat. Er mehrt nicht sein Vermögen, er entreichert sich. Unentgeltliche Übertragungen können deshalb nur aus zwei Gründen einkommensteuerlich erheblich sein: Über die Abgabepflicht werden entweder Vorteile ausgeglichen, die der Stpfl. gewissermaßen auf Vorschuß, d. h. unter der stillschweigenden Bedingung genossen hat, daß er sein Vermögen durch Teilnahme am Wirtschaftsleben mehrt<sup>1</sup>. Oder die Steuerpflicht wird ausgelöst, weil die Einkommensteuer auf Wertsteigerungen zugreifen will, die bereits vor der unentgeltlichen Übertragung vorhanden waren, deren Erfassung aber mit der Hingabe unmöglich wird<sup>2</sup>.

## II. Die Praxis der Buchwertfortführung

Das ist der Hintergrund, vor dem die in § 7 Abs. 1 EStDV getroffene Regelung gesehen werden muß. Die Vorschrift, die auf § 20 EStG 1925 zurückgeht, verdankt ihre Existenz der recht einseitigen, ausschließlich am entgeltlichen Geschäft ausgerichteten Interpretation des Gewinnbegriffs und der Prinzipien der Gewinnrealisierung. Ausgehend von der Überlegung, daß Wertsteigerungen zwar nicht zu versteuern sind, solange dem Stpfl. der Wert nicht in Form liquider Mittel zur Verfügung steht, daß sie aber zur Versteuerung gelangen sollen, sobald sie durch Veräußerung realisiert werden, hat man bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen zum Mittel der Buchwertverknüpfung gegriffen<sup>3</sup>. Die stillen Reserven werden gewissermaßen als Hypothek deklariert, die beim Übertra-

1 Dieser Gesichtspunkt kommt insbesondere bei Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie der Nichtaktivierung geringwertiger Wirtschaftsgüter zum Tragen.

2 So bei Wertsteigerungen des ruhenden Betriebsvermögens; wegen der verschiedenen Ursachen für stille Reserven vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur ESt und KSt, § 5 EStG, Anm. 49 o; *Tipke*, Steuerrecht, 7. Aufl. 1979, 232 f; *Felix*, StbKon- greßRep 1980, 132 f.

3 Wenn man in § 16 Abs. 3 EStG den Grundsatz erkennt, daß „die von einem bestimmten Steuersubjekt zu Lasten seines Gewinns gebildeten stillen Rücklagen zu irgendeiner Zeit von demselben Steuersubjekt versteuert werden sollen und nicht auf ein anderes Steuersubjekt übertragen werden dürfen“ – so BFH vom 25. 5. 1962 I 155/59 U, BStBl. 1962 III, 351; auch BFH vom 14. 5. 1969 I R 77/67, BStBl. 1969 II, 598 –, muß man rechtfertigen, warum beim Erblasser und unentgeltlich Übertragenden dieser Grundsatz durchbrochen wird. Die Überlegung, der Gesetzgeber habe in diesen Fällen „keinen wirtschaftlich ausreichenden Grund für einen Zwang für die Gewinnrealisierung“ gese-

henden entstanden, aber nicht fällig geworden und vom Empfänger zu übernehmen ist. Der Wertzuwachs, der beim Übertragenden mangels Realisation nicht abgeschöpft werden kann, wird über die Buchwertfortführung dem Rechtsnachfolger angelastet. Auf dieser Basis hat die Rechtsprechung mit Billigung des Schrifttums<sup>4</sup> ein eigenständiges Recht der Übertragbarkeit der stillen Reserven entwickelt, das sich weder auf einkommensteuerliche, noch auf zivilrechtliche Prinzipien zurückführen läßt. Der Betrieb wird lediglich durch die Hypothek der stillen Reserven zusammengehalten. Wer sie mit welchem Inhalt übernimmt, ist Frage des Beliebens, der Einigung oder des Zufalls.

### 1. Gestaltungsmöglichkeiten der Betriebsübertragung

Der Buchwertfortführungsfetischismus gelangt zur vollen Blüte beim Rechtszuständigkeitswechsel infolge Erbfalls oder aufgrund vorweggenommener Erbfolge. Der Betriebsinhaber kann wählen, ob er den Betrieb selbst veräußert oder ob er die Ver Silberung seinen Söhnen überläßt. Es bedarf dann schon einiger Phantasie, um zu verstehen, daß die Erben aufgrund des einmaligen Akts der Betriebsveräußerung zu Gewerbetreibenden, Landwirten oder Freiberuflern avancieren oder – so der BFH – unternehmerische Einkünfte erzielen, ohne Unternehmer zu sein<sup>5</sup>. – Falls es günstig erscheint, mag der Vater die Betriebsveräuße-

hen – so BFH vom 25. 5. 1962 –, negiert eigentlich nur das durch § 16 Abs. 3 EStG aufgeworfene Problem. Verständlich wird sie aus dem Vorsatz, daß „beim Übergang eines Betriebs vom Erblasser auf den Erben oder bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung die durch Fortführung der Buchwerte nicht aufgelösten stillen Reserven nicht mehr bei dem Steuersubjekt erfaßt werden, das sie gebildet hat“. – Entscheidend ist demnach offenbar lediglich das Fehlen eines Umsatzgeschäfts. – Auch „Billigkeitsgründe gegenüber dem Übertragenden“ (so *Tipke*, aaO [Fußn. 2], 237; *Lang*, StuW 1978, 225) vermögen § 7 Abs. 1 EStDV nicht zu erklären. Es hängt vom Zufall ab, ob die Buchwertfortführung günstiger als die Anwendung der Betriebsaufgaberegeln ist. Ferner sind Schenkungen vielfach egoistisch motiviert. Schließlich ist auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und Satz 2 EStG hinzuweisen. Die dort vorgenommene Differenzierung ist mit der Annahme, der Normgeber habe über § 7 Abs. 1 EStDV generell altruistisches Verhalten honorieren wollen, schwer vereinbar.

4 Dazu etwa die Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG, Anm. 24 ff; *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl., 1978, § 16, Anm. 22, 23, 64 ff; *Kapp/EBeling*, Handbuch der Erbengemeinschaft, Teil III.

5 Vgl. etwa BFH vom 8. 9. 1971 I R 191/69, BStBl. 1972 II, 12; BFH vom 15. 10. 1975 I R 146/73, BStBl. 1976 II, 191; BFH vom 12. 1. 1978 IV R 5/75, BStBl. 1978 II, 333; zuletzt BFH vom 7. 2. 1980 IV R 178/76, BStBl. 1980 II, 383; andererseits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., 1979, 459; – Zutreffend RFH vom 28. 4. 1932 VI A 2008/31, RStBl. 1932, 682: Allein aus der Tatsache, daß Objekt der Veräußerung ein Betrieb ist, läßt sich weder die Unternehmerrerschaft begründen, noch auf gewerbliche Einkünfte schließen.

zung einem der Söhne überantworten und diesen zu Ausgleichszahlungen an seine Brüder verpflichten<sup>6</sup>. Es partizipieren dann zwar alle Erben am Veräußerungserlös, die steuerliche Belastung errechnet sich indes nur nach Maßgabe der persönlichen Verhältnisse des Vertragsschließenden. – Will der Vater einen der Söhne bewußt nicht mit den unternehmerischen Risiken belasten, bedenkt er ihn deshalb mit einem Vermächtnis, kann der betriebsfortführende Sohn den Vermächtnisnehmer jederzeit mit Einkünften aus Gewerbebetrieb beglücken, indem er das Vermächtnis mit Gegenständen des Betriebsvermögens erfüllt. Der Vermächtnisnehmer hat zwar mit dem Betrieb nichts zu schaffen, ihm wird aber die Entnahme zugerechnet<sup>7</sup>.

Die Palette der Gestaltungsmöglichkeiten zur Erreichung des einen Ziels – Betriebsveräußerung zum Zweck der Vermögensübertragung auf die Erben – erweitert sich bei Einbeziehung der Betriebsaufgaberegeln. Der Erblasser kann die Betriebsaufgabe erklären und dann sein Vermögen auf die Erben übertragen. Die gegen diese Verfahrensweise aus § 7 Abs. 1 EStDV abgeleiteten Einwände<sup>8</sup> sind schon deshalb unbegründet, weil § 7 Abs. 1 EStDV mit erfolgter Betriebsaufgabe nicht mehr einschlägig ist. Die Vorschrift regelt zudem lediglich die Rechtsstellung des Empfängers, beschränkt nicht die Kompetenzen des Übertragenden, die sich aus § 16 EStG ergeben. – Bleibt die Betriebsaufgabe den Erben überlassen, können sie wie Kesselflicker um die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens feilschen. Entgelte, die über dem jeweiligen gemeinen Wert liegen, fallen nicht in die Waagschale, da die Betriebsaufgabe im Wege der Erbauseinandersetzung ein privater, einkommensteuerlich unerheblicher Vorgang sein soll<sup>9</sup>. Nur müssen sich die Erben davor hüten, die Zwistigkeiten so weit zu treiben, daß eine Betriebsveräußerung an Dritte erforderlich wird. Die mangelnde Konsensfähigkeit wird dann durch die Besteuerung des Veräußerungsgewinns bestraft. Ob es sich um eine gesetzliche oder gewillkürte Erbfolge handelt, ob

6 Vgl. BFH vom 21. 8. 1962 I 82/60 U, BStBl. 1963 III, 178 mit Nachweisen zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten, verbunden mit der Einladung an die Beteiligten, sich das günstigste Modell auszusuchen.

7 Vgl. BFH vom 21. 2. 1973 IV R 58/72, BStBl. 1973 II, 317; vgl. zu abweichenden Ansichten die Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG, Anm. 30.

8 *Littmann*, §§ 4, 5 EStG, Anm. 352 a; *Knobbe-Keuk*, StuW 1978, 229; wohl auch BFH vom 24. 10. 1951 IV 233/51 U, BStBl. 1952 III, 5.

9 Zusammenfassend zur neueren Rechtsprechung: BFH vom 29. 5. 1969 IV R 238/66, BStBl. 1969 II, 614. Nicht zu Unrecht wird am ehesten die Behandlung der Erbauseinandersetzung als problematisch empfunden; vgl. die Nachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG, Anm. 36. – Die Qualifikation als privater Vorgang ist fragwürdig, wenn die Betriebsveräußerung durch den oder die Erben doch offenbar einen betrieblichen Vorgang darstellt. Sie hat ausschließlich den Zweck, als ungerecht empfundene Differenzierungen zwischen dem Alleinerben, der Erbengemeinschaft, usw. zu verhindern.

Teilungsanordnungen vorliegen und befolgt werden<sup>10</sup>, ob man Erbe, Pflichtteils-<sup>11</sup> oder Vermächtnisnehmer<sup>12</sup> oder gar Erbanteilskäufer<sup>13</sup> ist, soll dabei ohne Belang sein. Offen ist noch, wie der BFH entscheiden wird, wenn der Vater feierlich gegenüber dem Finanzamt die Betriebsaufgabe erklärt und seinen Söhnen die Betriebsfortführung ausdrücklich untersagt, diese aber seinen Willen nicht respektieren. Es ist kaum zu erwarten, daß der BFH die väterliche Entscheidung unterstützen und den Söhnen den Vorteil der Betriebsneugründung zubilligen wird.

## 2. Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen folgt – insofern ist dem BFH Konsequenz zu bescheinigen – denselben Grundsätzen wie die Übertragung eines Einzelunternehmens<sup>14</sup>. Rücken die Erben aufgrund einer erbrechtlichen Nachfolgeklausel in die Gesellschafterstellung des Verstorbenen ein, einigen sie sich innerhalb angemessener Frist, daß nur einer der Miterben Gesellschafter bleibt, während die übrigen Miterben gegen Abfindung ausscheiden, soll es sich um einen einheitlichen privaten Vorgang handeln mit der Folge, daß § 16 EStG nicht zur Anwendung gelangt<sup>15</sup>. Die Hartnäckigkeit des BFH, daß Erben nur dann zu Unternehmern werden, wenn sie sich gewerblich betätigen, ist zu billigen, soweit es um Erträge geht, die nach dem Erbfall erwirtschaftet werden<sup>16</sup>. Daraus läßt sich indes keineswegs die einkommensteuerliche Unerheblichkeit der Erbauseinandersetzung ableiten. Die Übernahme des Gesellschaftsanteils gegen Abfindung ist ein entgeltlicher Vorgang, der nicht in geringerem Maße betrieblichen Charakter trägt als die Veräußerung an einen beliebigen Dritten<sup>17</sup>. Ist

10 BFH vom 21. 2. 1973 IV R 58/72, BStBl. 1973 II, 317. Zur Frage, ob die Teilungsanordnung als Entnahmehandlung anzusehen ist, vgl. die Nachweise bei *Littmann*, § 16 EStG, Anm. 72 b und c; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG, Anm. 34.

11 BFH vom 21. 2. 1973 IV R 58/72, BStBl. 1973 II, 317.

12 BFH vom 5. 8. 1972 IV 243/65, BStBl. 1972 II, 114.

13 BFH vom 8. 9. 1971 I R 191/69, BStBl. 1972 II, 12.

14 Zusammenfassend BFH vom 7. 2. 1980 IV R 178/76, BStBl. 1980 II, S. 383. Vgl. im übrigen etwa *Schulze zur Wiesche*, FR 1979, 185 ff.; *Ebeling*, JbFfSt 1979/80, 275 ff.

15 BFH vom 15. 10. 1975 I R 146/73, BStBl. 1976 II, 191.

16 Das Verlangen nach aktiver unternehmerischer Betätigung entspricht der personalen Struktur der Einkünftezielung. Das in diesem Zusammenhang übliche Argument, der Alleinerbe sei steuerlich schon deshalb Gewerbetreibender, weil der Betrieb auf seine Gefahr und Rechnung laufe – so etwa *Keuk*, StuW 1974, 185 –, überzeugt schon deshalb nicht, weil es gerade fraglich ist, ob und inwieweit der Erbe allein aufgrund des Erbfalls einkommensteuerpflichtig werden kann; vgl. dazu *Trzaskalik*, StuW 1979, 108 ff.

17 Der Widerspruch entsteht nur, weil man einerseits bei der Erbauseinandersetzung die Einkommensteuerpflicht vermeiden, andererseits die Erfassung der stillen Reserven sichern will.

der Verbleib der Erben in der Gesellschaft von einem Beschluß der Altgesellschafter abhängig, können diese die Erben „hinauskündigen“ und sie auf diese Weise mit dem Veräußerungsgewinn belasten<sup>18</sup>. – Wird nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschaft von vornherein ohne die Erben fortgeführt, die sich mit einem Abfindungsanspruch begnügen müssen, ist ein etwaiger Veräußerungsgewinn dem Erblasser zuzurechnen; die gesellschaftsrechtliche Fortsetzungsklausel birgt eine aufschiebend bedingte Anteilsveräußerung<sup>19</sup>. – Verlieren Wirtschaftsgüter mit dem Todesfall ihre Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen, wird der Entnahmegewinn bei demjenigen erfaßt, der – aus welchen Gründen auch immer – das „mit der Eigenschaft als Betriebsvermögen behaftete Wirtschaftsgut“ in sein Privatvermögen übernimmt<sup>20</sup>.

Die wesentlichen Grundzüge der Rechtsprechung des BFH zum unentgeltlichen Übergang (Erbgang, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen sind:

1. Der Betrieb als solcher, der offenbar problemlos von seinem Rechtsträger gelöst werden kann, ist der entscheidende Bezugspunkt.
2. Maßgeblich ist, daß die stillen Reserven überhaupt, gleichgültig ist hingegen, bei wem sie erfaßt werden.

### III. Der Gedanke der Universalsukzession

Die Rechtsprechung zu § 7 Abs. 1 EStDV läßt sich aus mehreren Gründen nicht auf erbrechtliche Wertvorstellungen zurückführen. Der Gedanke der Universalsukzession vermag weder zu erklären, warum die einkommensteuerliche Belastung der Betriebsveräußerung durch den Erblasser, den oder die Erben variiert, noch die unterschiedliche Behandlung der Übertragung von Betrieben und einzelnen Wirtschaftsgütern zu rechtfertigen<sup>21</sup>. Die Erbaueinandersetzung erfolgt durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, dürfte deshalb nicht nach Maßgabe des

18 BFH vom 26. 7. 1963 VI 353, 354/62 U, BStBl. 1962 III, 481.

19 BFH vom 26. 7. 1963 VI 353, 354/62 U, BStBl. 1962 III, 481.

20 BFH vom 7. 2. 1980 IV R 178/76, BStBl. 1980, 383. – Die unterschiedlichen Fallgruppen lassen sich auch nicht unter dem für das Einkommensteuerrecht wesentlichen Gesichtspunkt der Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle – vgl. dazu *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, dort insbesondere die Referate von *Ruppe*, 7 ff, *L. Schmidt*, 41, *Grob*, 87 ff – auf einen einheitlichen Nenner bringen.

21 Das wird ganz besonders deutlich, wenn man mit dem Strukturwandelbeschluß des Großen Senats vom 7. 10. 1974 GrS 1/73, BStBl. 1975 II, 168, die Betriebsaufgabe „als Entnahmevorgang eigener Art (Totalentnahme)“ versteht; zustimmend insoweit *Friauf*, StbJb. 1975/1976, 379 ff. Dann sind auch bei unentgeltlichen Übertragungen keine strukturellen, sondern nur quantitative Unterschiede festzustellen.

§ 7 Abs. 1 EStDV beurteilt werden<sup>22</sup>. Dem Einkommensteuerrecht sind zudem Sonderrechtsbeziehungen zwischen Familienangehörigen fremd. Nicht ohne Grund erfaßte § 20 EStG 1925 – so auch heute § 7 Abs. 1 EStDV – seinem Wortlaut nach ausschließlich die unentgeltliche Betriebsübertragung, nicht aber den Rechtszuständigkeitswechsel infolge Erbfalls. Die Gleichstellung erfolgt im Hinblick darauf, daß es sich in beiden Fällen nicht um einen Erwerb durch Leistungsaustausch handelt. Soweit im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen von „Gesamtrechtsnachfolge“ die Rede ist, handelt es sich um nichts anderes als die Umschreibung der in § 7 Abs. 1 EStDV angeordneten Rechtsfolge, die ihrerseits erst gerechtfertigt werden müßte. Beibehaltung der Buchansätze bedeutet Betriebsfortführung, deshalb soll keine Betriebsaufgabe und -neugründung vorliegen. Buchwertverknüpfung wird zum Synonym für Gesamtrechtsnachfolge, das Fehlen eines Veräußerungsgeschäfts zum Rechtsgrund der Sukzession erhoben<sup>23</sup>.

### IV. Steuerstundung im Interesse betrieblicher Kontinuität?

Gerade die in § 7 Abs. 1 und Abs. 2 EStDV vorgenommene Unterscheidung der Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts und des ganzen Betriebs könnte die Überlegung nahelegen, die Vorschrift als Sonderregel im Interesse betrieblicher Kontinuität zu interpretieren. In diesem Sinne hat der BFH ausgeführt, bei der Betriebsübertragung bleibe der betriebliche Organismus trotz Inhaberwechsels unverändert<sup>24</sup>. Der Ansatz ist schon deshalb problematisch, weil auch bei der entgeltlichen Übertragung der Betrieb fortbesteht. Läge es in der Absicht des

22 Bereits die grundlegende Entscheidung des BFH vom 22. 1. 1951 IV D 1/51 S, BStBl. 1952 III, 5, verkehrt diese Abhängigkeiten: Weil das EStG eine Gesamtrechtsnachfolge kenne und weil die unentgeltliche Übertragung nach den Grundsätzen der Universalsukzession behandelt werden müsse, sei die unentgeltliche Übertragung keine Entnahme. Zur Gesamtrechtsnachfolge findet sich nur der Verweis auf § 10 a Abs. 2 Satz 1 EStG. Aus dieser Vorschrift läßt sich indes das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge – als Strukturelement des EStG! – kaum entnehmen.

23 Niemand hat das deutlicher erkannt als *Enno Becker*, vgl. insbesondere *StuW* 1929, Sp. 979 ff. – Eine konsequente Fortführung dieses Grundansatzes findet sich bei *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. 1979, 460 f, die ausschließlich darauf abstellt, ob die Buchwerte fortgeführt werden; vgl. auch Fußn. 3. Diesen Gesichtspunkt übersieht *Kirchhof*, JbFSt. 1979/80, 254 ff, 273 f. Überlegungen des Inhalts, ob der Vermögensübergang infolge Erbfalls einer Veräußerung durch den Erblasser an den Erben gleichgestellt werden könne (vgl. etwa *Littmann*, StbJb 1960/61, 194), sind schon im Ansatz unergiebig.

24 Vgl. BFH vom 23. 4. 1971 IV 201/65, BStBl. 1971 II, 686; BFH vom 26. 4. 1979 IV R 108/75, BStBl. 1979 II, 732.

Einkommensteuerrechts, einen Beitrag zur „betrieblichen Kontinuität“ zu leisten, müßten der Betriebsveräußerung wohl die gleichen Konditionen eingeräumt werden. Die lediglich von *Knobbe-Keuk*<sup>25</sup> befürwortete Möglichkeit der gewinnneutralen Behandlung der Betriebsveräußerung steht indes in Widerspruch zu § 16 EStG. Zudem versperrt man sich den Weg zu sachgerechten Lösungen, wenn man lediglich die Doppelbelastung mit Einkommen- bzw. Erbschaft- oder Schenkungsteuer in Blick nimmt<sup>26</sup>. Wie und in welcher Weise das Problem der Doppelbelastung zu lösen ist, kann nur beurteilt werden, wenn geklärt ist, warum möglicherweise die unentgeltliche Übertragung steuerpflichtig ist. Auffallend ist schließlich, daß die heute maßgebliche Milderungsvorschrift (§ 35 EStG) keineswegs der Differenzierung des § 7 EStDV folgt.

#### V. § 7 EStDV im Verhältnis zu §§ 16 Abs. 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Die Frage, ob sich § 7 Abs. 1 EStDV widerspruchlos in das System des Einkommensteuerrechts einfügt, läßt sich nur beantworten, wenn man sich vor Augen hält, daß die einkommensteuerliche Relevanz unentgeltlicher Übertragungen schon von der Prämisse her nicht nach den für entgeltliche Geschäfte maßgeblichen Regeln beurteilt werden kann. Daß bei Veräußerungsgeschäften Ge-

25 AaO (Fußn. 23), 436 f, 456 f.

26 Vgl. dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 EStG, Anm. 424. Dieser Fehler zeigt sich schon in der Begründung zu § 30 EStG 1925. Nachdem ausgeführt wurde, daß es gerechtfertigt sei, bei Betriebsveräußerung und -aufgabe „Konjunkturgewinne“ zu erfassen, heißt es: „Nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen müßten an sich auch in diesen Fällen (Anm.: Übergang eines Betriebs von Todes wegen oder durch Schenkung) die unversteuert gebliebenen Einkommensteile beim Tod des Erblassers nachversteuert werden. Hier ist aber zu berücksichtigen, daß beim Tod des Erblassers grundsätzlich auch die Erbschaftsteuer zur Erhebung kommt und daß sie nicht vom Buchwert, sondern vom wirklichen Wert am Todestag berechnet wird. Es würde, zumal der Tod des Ernährers an sich schon auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Hinterbliebenen ungünstige Einwirkungen zu haben pflegt, die Summierung der Erbschaftsteuer und der Einkommensteuer, auch wenn sie auf 15 v. H. bzw. 10 v. H. (§ 58) ermäßigt wird, vielfach nicht getragen werden können. Daher soll beim Tod nicht ohne weiteres die volle Nachversteuerung eintreten, sondern grundsätzlich nur dann, wenn von den Erben der Betrieb veräußert wird. Wird also der Betrieb fortgeführt, so hat der Erbe den Wert zugrunde zu legen, der zuletzt beim Erblasser zugrunde gelegt worden ist. Führt er ihn dauernd fort, so genießt er auch das Privileg seines Erblassers weiter.“ – Warum verdient der Erbe das Mitgefühl des Einkommensteuergesetzgebers? Warum sollen die Härten für die Hinterbliebenen unterschiedlich zu beurteilen sein, je nachdem, ob sie den Betrieb veräußern oder fortführen? Warum ist die Buchwertfortführung ein Privileg? Oberflächliche wirtschaftliche Überlegungen verdecken hier die Schwächen des dogmatischen Grundansatzes; insofern zutreffend die Kritik von *Strutz*, Bem. 2 zu § 30 EStG 1925.

winn realisiert wird, wenn der Gegenwert sich im Entgelt konkretisiert, daß sich die unerhebliche Gewinnchance erst mit der Verfügbarkeit der Gegenleistung in Gewinn umwandelt<sup>27</sup>, besagt überhaupt nichts für die „Gewinnverwirklichung“ ohne Umsatzakt. Da unser Vorverständnis des Gewinnbegriffs am entgeltlichen Gütertausch geschult ist, sollten wir tunlichst nicht von Gewinn- oder Verlustrealisierung durch unentgeltliche Übertragungen, sondern ausschließlich von „einkommensteuerlicher Erheblichkeit“ unentgeltlicher Geschäfte sprechen<sup>28</sup>. Der Schlüssel der Lösung ist weniger in § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG, sondern eher in denjenigen Vorschriften zu finden, die sich mit dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen ohne gleichzeitigen Zufluß einer Gegenleistung befassen.

#### 1. Durchbrechung des Realisationsprinzips bei der Betriebsaufgabe und der Entnahme

Wie wichtig es ist, Einkommensteuerpflicht bei unentgeltlichen Übertragungen und Gewinnrealisierung durch Veräußerungsgeschäft zu unterscheiden, zeigen bereits die grundlegenden Entscheidungen des RFH vom 26. 11. und 9. 12. 1931, die zu § 30 EStG 1925, dem Vorläufer von § 16 EStG, ergingen<sup>29</sup>. Der RFH ließ sich zunächst durch die scheinbare Plausibilität des Satzes verführen, daß die Geschäftsveräußerung „letzter Akt der Betriebsführung“ und ein hieraus entstandener Gewinn ohne weiteres als normaler gewerblicher Gewinn anzusehen sei. § 30 EStG 1925 wurde damit lediglich insoweit eigenständige Bedeutung zugesprochen, als die Gewinne aus Geschäftsveräußerung niedriger besteuert wurden als der laufende Gewinn. Einmal der Versuchung erlegen, Veräußerungsgewinne als normale gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, war dann ein zweiter Schritt rasch getan: Da der Betriebsinhaber mit der Veräußerung aus dem Betrieb ausscheidet, bedeutet die Betriebsveräußerung gleichzeitig eine Betriebsaufgabe. Ist jede Betriebsveräußerung zugleich eine Betriebsaufgabe, dann ist die Besteuerung der Betriebsaufgabe als solche – so der RFH – ebenfalls gerechtfertigt. Dem naheliegenden Einwand, daß die Gleichstellung von Betriebsveräußerung und -aufgabe nicht gerechtfertigt sei, weil der Inhaber bei der Betriebsaufgabe gerade keine Gegenleistung erhalte, begegnete der RFH unter Berufung auf *Enno Becker* mit dem Bemerken, der Gesetzgeber sei davon ausgegangen, daß auch bei der Betriebsaufgabe „die wesentlichen Anlagewerte zu Geld gemacht“ und nur geringfügige Objekte in das Privatvermögen überführt würden. Er könne „unmöglich den Fall im Auge gehabt haben, daß we-

27 Vgl. dazu jüngst *Felix*, aaO (Fußn. 2), 128 ff.

28 Im Ansatz zutreffend die Differenzierung bei *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 232 f; vgl. auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 EStG, Anm. 49 u; *Luckey*, StuW 1979, 131, 133. 29 RStBl. 1932, 624 ff.

sentliche Teile des Betriebsvermögens, insbesondere die Geschäftsgrundstücke, vorläufig nicht veräußert werden, weil eine günstige Gelegenheit, sie zu veräußern, abgewartet werden soll<sup>30</sup>. Wollte man § 30 EStG „auch auf solche Fälle anwenden, so würde dies dem Grundsatz des Einkommensteuergesetzes: ‚keine Versteuerung noch nicht realisierter Gewinne‘ widersprechen.“ *Enno Becker* hatte für die Frage, ob eine unentgeltliche Betriebsübertragung eine steuerbare Betriebsaufgabe sein könne, nur die bissige Bemerkung übrig: „Unsinn über Unsinn“<sup>30</sup>.

In der Tat ist hier der kritische Punkt: Unterscheiden sich die Betriebsaufgabe und -veräußerung lediglich durch den Fortbestand des Betriebs als Wirtschaftseinheit – so der RFH – oder löst die Betriebsaufgabe auch und gerade dann die Steuerpflicht aus, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht veräußert werden?

Gegen das Verständnis, Betriebsveräußerung und -aufgabe basierten gleichermaßen auf entgeltlichen Geschäften, sprechen zunächst einmal recht eindeutig die Motive zu § 30 EStG 1925. Der Streit um die Steuerpflicht der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe muß – zumindest auch – im Zusammenhang mit dem Grundsatz der „Nichtbesteuerung nicht realisierter Konjunkturgewinne“ gewürdigt werden. Das heute so selbstverständlich anmutende Verfahren, anstelle des gemeinen Wertes den Anschaffungs- oder Herstellungspreis unter Abzug der Absetzungen für Abnutzungen und Substanzverringerung einzusetzen, wurde damals als besondere Vergünstigung verstanden, die – wohlgemerkt – nur temporärer Natur sein sollte<sup>31</sup>. Die Nichtbesteuerung der stillen Reserven er-

30 Stuw 1934, Sp. 1632, Fußn. 3; vgl. auch *Enno Becker*, Bem. 5 ff zu § 30 EStG 1925.

31 In der Begründung zu § 30 EStG 1925 heißt es: „Der Gewerbetreibende ist gegenüber den anderen Gruppen von Stpfl. dadurch privilegiert, daß er bei dem Bestandsvergleich die Gegenstände des Betriebsvermögens nicht mit dem jeweiligen gemeinen Wert, sondern mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis einsetzen kann und daher nur, wenn der Anschaffungs- oder Herstellungspreis höher ist als der gemeine Wert, den gemeinen Wert ansetzen wird. Dadurch bleiben die unrealisierten Konjunkturgewinne unversteuert, während die unrealisierten Verluste abgesetzt werden (vgl. § 19). Das Privileg hat der Gewerbetreibende, wie die Reichsregierung z. B. auch bei der Beratung des Geldentwertungsgesetzes im Jahre 1923 im Steuerausschuß des RT. (Drucksache Nr. 5600, S. 8) betont hat, aber nicht um seiner selbst willen, sondern um einer volkswirtschaftlichen Notwendigkeit willen, nämlich der Erhaltung des produktiven Kapitals. Es würde aber hiermit unvereinbar sein und auch den Grundsätzen steuerlicher Gleichmäßigkeit widersprechen, wenn diese Gewinne auch dann unversteuert blieben, wenn der Pflichtige den Betrieb veräußert und aus dem Wirtschaftsleben ausscheidet. Denn dann ist der Grund für das Privileg fortgefallen und kein Grund mehr vorhanden, weshalb ein solcher Pflichtiger nicht ebenso behandelt werden sollte, wie die übrigen Gruppen der Stpfl.“ (RT III 1924/25, Drucks. Nr. 795, S. 23).

Das Imparitätsprinzip lag – mehr oder minder – auch schon dem EStG 1920 zugrunde;

schöpfte sich in der Schonung eines steuerwürdigen Wertzuwachses während der Dauer der Betriebszugehörigkeit. § 30 EStG 1925 wie auch heute § 16 EStG enthalten eine bewußte Entscheidung für den Zugriff auf Wertveränderungen im ruhenden Betriebsvermögen. Nur weil nach der Gesetzeskonzeption die Ansammlung von Betriebsvermögen nicht lediglich steuerlich unerhebliche Vorbereitung für die Einkünfteerzielung ist, sondern schon durch die Vorratshaltung selbst Gewinne oder Verluste erwirtschaftet werden, kann die Betriebsaufgabe problemlos der Betriebsveräußerung gleichgestellt werden. Die gesonderte Regelung der Betriebsaufgabe ist nur verständlich, wenn sich Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung in wesentlichen Punkten unterscheiden. Die Regeln über die Betriebsaufgabe sind gerade auf den Fall zugeschnitten, daß die wesentlichen „Betriebsgrundlagen“ nicht veräußert werden.

*Enno Becker* legte demgegenüber den Betriebsaufgabetatbestand gerade mit Rücksicht auf das Realisationsprinzip einschränkend aus<sup>32</sup>. Für ihn war entscheidend, daß die bloße Einstellung der Unternehmertätigkeit noch zu keinerlei Gewinn (= Entgelt) führt. Allerdings bejahte er uneingeschränkt nachträgliche gewerbliche Einnahmen, wenn Gegenstände des Betriebsvermögens irgendwann nach Betriebsaufgabe veräußert wurden. Diese Uminterpretation widersprach dem Gesetz, da nach § 30 Abs. 4 Satz 3 EStG 1925 Gegenstände, die nicht veräußert wurden, mit dem gemeinen Wert anzusetzen waren. Das Realisationsprinzip sollte also gerade nicht gelten! Die nach der Konzeption *Enno Becker's* notwendige dauerhafte Steuerverstrickung von Gegenständen des Betriebsvermögens wurde schließlich kaum der Intention des Gesetzgebers gerecht, der gerade über den Tatbestand der Betriebsaufgabe auf die Konjunkturgewinne zugreifen wollte. Sollen Wertsteigerungen im ruhenden Betriebsvermögen überhaupt einkommensteuerlich erfaßt werden, kann das Ausmaß des steuerwürdigen Wertzuwachses nicht ad ultimo offenbleiben. Mit § 30 Abs. 4 EStG 1925 – dem Vorbild des § 16 Abs. 3 EStG – wurde das Realisationsprinzip bewußt, wenn auch vielleicht nicht mit überzeugenden Gründen durchbrochen<sup>33</sup>.

die amtliche Begründung (RT-Drucksache Nr. 1629, S. 57) verweist recht knapp auf die „Unzumutbarkeit“, gewerbliche Gewinne zu versteuern, die noch nicht durch Veräußerung realisiert sind. Insofern ist die Diskussion um § 30 EStG 1925 – nach einigen Jahren der „Gewöhnung“ – erheblich aufschlußreicher. Deshalb überzeugt die ausschließlich auf das EStG 1920 zugeschnittene, die Betriebsaufgabesteuerung nicht berücksichtigende Beweisführung von *K. Vogel*, Stuw 1973, 199, nicht gänzlich.

32 *Enno Becker*, Bem. 11 zu § 30 EStG 1925; *ders.*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 207 ff.

33 Sowohl in den Referaten von *Enno Becker* und *Lion* auf dem 33. Juristentag 1925 wie auch in den Gesetzesberatungen zum EStG 1925 konzentrierte sich die Diskussion aufällig auf die Steuerpflicht der Betriebsveräußerung, während die Einbeziehung der Be-

Bestätigt wird dieses Verständnis durch die Entnahmenvorschriften. Daß die Entnahme eine Steuerpflicht auslösen kann, ist entgegen weit verbreiteter Meinung nicht mit dem Argument zu rechtfertigen, der Unternehmer tätige gewissermaßen ein Veräußerungsgeschäft mit sich selbst<sup>34</sup>. Das Bild ist schief, weil die Position des Käufers einkommensteuerlich unerheblich ist. Derartige Überlegungen gehören allenfalls in das Umsatzsteuer-, nicht aber in das Einkommensteuerrecht. Aus der Sicht des ausschließlich am entgeltlichen Geschäft orientierten Realisationsprinzips ist die Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert nicht minder problematisch als die Besteuerung der Betriebsaufgabe<sup>35</sup>. Beziehungen zum Umsatzgeschäft können mit *Enno Becker* nur in der Form hergestellt werden, daß man die Entnahmenvorschriften als Sperre wertet, die verhindern soll, daß der Kaufmann Betriebsvermögensgegenstände zum Buchwert in sein Privatvermögen überführt, um sie anschließend zu veräußern<sup>36</sup>. Der Bezug bleibt aber recht lose. Da die einkommensteuerliche Erheblichkeit der Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht durch die tatsächliche Veräußerung des entnommenen Gegenstandes bedingt ist, liegt der steuerwürdige Wertzuwachs in der Verschaffung der (privaten) Verfügungsmöglichkeit, die nach dem Realisationsprinzip gerade unbeachtlich sein soll<sup>37</sup>.

triebsaufgabe offenbar als notwendige Konsequenz der Entscheidung für die steuerliche Erfassung der Betriebsveräußerungsgewinne angesehen wurde. Das wird nur verständlich, wenn der Schwerpunkt auf der Besteuerung der „Konjunkturgewinne“ liegt. Dann handelt es sich beim Veräußerungsgewinn nicht um ein qualitatives Aliud gegenüber den stillen Reserven. Der Veräußerungserlös dokumentiert lediglich den bereits erfolgten Wertzuwachs in eindrucksvoller Weise. In diese Richtungen weisen auch die Ausführungen von *Salditt*, Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinne im Einkommensteuerrecht, 1949, insb. 5 f, 59 ff.

34 BFH vom 10. 1. 1963 IV 214/58 S, BStBl. 1963 III, 261; *Strutz*, Bem. 23 zu § 13 EStG 1925; *Littmann*, §§ 4, 5 EStG, Anm. 345, 351 a; insoweit zutreffend *Charlier*, StbJb 1969/70, 381 f; *Albach*, StbJb 1970/71, 305.

35 So zutreffend *Lion* gegen *E. Becker*, Verhandlungen des 33. Juristentages 1925, 488; vgl. dazu auch *Charlier*, StbJb 1969/70, 361 ff, allerdings unter Verkennung der historischen Entwicklung (aaO, 381), vgl. demgegenüber etwa *Strutz*, Bem. 40 ff zu § 12 EStG 1925, Bem. 23 zu § 13 EStG 1925.

36 Verhandlungen des 33. Juristentages 1925, 442.

37 So auch *Enno Becker*, Verhandlungen des 33. Juristentages 1925, 442, in Widerspruch zu seinem Verständnis der Betriebsaufgabe. – Die Diskrepanz legt die Vermutung nahe, daß es *Enno Becker* primär darum ging, die Härten der seinerzeit sehr umstrittenen Besteuerung von Betriebsveräußerungs- und -aufgabegegenständen zu mildern. Von hier aus wird auch verständlich, daß *Strutz* – im Gegensatz zu *Enno Becker* einer der überzeugtesten Gegner von § 30 EStG 1925 – die Begrenzung der Buchwertfortführung auf die unentgeltliche Betriebsübertragung mit dem Hinweis rechtfertigt, beim unentgeltlichen Erwerb einzelner Gegenstände sei eine derartige Regelung entbehrlich, weil die Wertsteigerung beim Entäußerer über die Entnahmenvorschriften erfaßt würden, vgl. Bem. 9 zu § 20 EStG 1925.

Den Vorschriften über die Betriebsaufgabe und die Entnahme wird man nur gerecht, wenn man sich einmal damit abfindet, daß in diesen Fällen die Kasse eben nicht klingelt. Versteht man die Regeln über die Entnahme und die Betriebsaufgabe so, wie sie der Gesetzgeber von 1925 konzipiert hat und wie sie auch heute ausgelegt werden müssen, dann lautet die Frage nicht, ob stille Reserven von demjenigen zu versteuern sind, bei dem sie sich angesammelt haben; es muß vielmehr heißen, ob Gewinne von demjenigen zu versteuern sind, der sie erwirtschaftet hat<sup>38</sup>.

## 2. Buchwertfortführung und Realisationsprinzip

Wenn demgegenüber Rechtsprechung und Lehre annehmen, die Gewinnerzielung setze erst und ausschließlich im Umsatzgeschäft an, dann wäre die Schlußfolgerung geboten, daß die unentgeltliche Übertragung den endgültigen Verzicht auf Gewinnrealisierung dokumentiert. Sind nach der h. M. stille Reserven kein Gewinn, dann besteht auch kein Grund über die Buchwertfortführung ihre Erfassung abzusichern. Wie kann der Verzicht, das Betriebsvermögen zu versilbern, Belastungswirkung für den Empfänger äußern, wenn die Ansammlung stiller Reserven nicht bereits als Gewinnverwirklichung zu verstehen ist? Sicherung gegen Verlust ist nur einsichtig, wenn der Verlust gerade die Werte betrifft, die man erfassen will<sup>39</sup>. Man muß deshalb anerkennen, daß mit der Forderung

38 Vgl. dazu *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 237; *Woerner*, JbFfSt 1977/78, 188; *ders.*, DStZ 1977, 307; im Ansatz zutreffend *Raupach*, JbFfSt 1977/78, der die Bindung des Vermögens an den Vermögensträger betont. – Bei konsequenter Fortführung des Gedankens, daß der Wertzuwachs während der Dauer der Betriebszugehörigkeit erfaßt werden soll, und das unabhängig von etwaigen Veräußerungsgeschäften, müßte die bisher übliche Praxis bei Schenkungen unter Auflagen und gemischten Schenkungen überdacht werden, vgl. dazu insbesondere *Meilicke*, StbJb 1976/77, 289 ff; *Schulze zur Wiesche*, NJW 1975, 289 ff; *Seithel*, DStR 1968, 370 ff; *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 23), 226 ff. Die Trennungstheorie ist dann nicht überzeugend. Da die unentgeltliche Übertragung eine Steuerpflicht auslöst, muß der diesbezügliche Wertansatz wohl auch die Untergrenze bei teilweiser Entgeltlichkeit sein. Die augenblickliche Praxis verlangt von der Finanzverwaltung entweder hellseherische Fähigkeiten oder führt zu Typisierungen nach dem Muster, daß unter Verwandten immer, unter Fremden nie Geschenke ausgetauscht werden; vgl. dazu etwa *Klein/Flockermann/Kühr*, Anm. 5 b zu § 6 EStG. Auch niedrige Kaufpreise können ihre Ursache in verwandtschaftlichen Beziehungen haben.

39 Bezeichnend ist, daß *Felix*, aaO (Fußn. 2), 146, in diesem Zusammenhang bemerkt, die „Besteuerungsanwartschaft als solche gehe unverändert auf den Nachfolger über“. – Wenn man sich – wie *Felix* – strikt am Realisationsprinzip orientiert, dann sind die stillen Reserven auch aus der Sicht des Fiskus lediglich vage Chancen; von einem Anwartschaftsrecht kann nicht die Rede sein.

nach Buchwertfortführung das hehre Realisationsprinzip bereits – zumindest teilweise – durchbrochen ist<sup>40</sup>.

### 3. Stille Reserven als „hypothekarische Belastung“ von Wirtschaftsgütern?

Der Widerspruch, der daraus resultiert, daß man einerseits daran festhält, daß Gewinne nur aus entgeltlichen Geschäften fließen, andererseits die Erfassung der stillen Reserven über die Buchwertfortführung für notwendig erachtet, ließe sich nur auflösen, wenn es gleichgültig wäre, bei wem die stillen Reserven besteuert werden, es nur darauf ankäme, sie überhaupt zu erfassen. In der Tat lag diese Vorstellung § 20 Abs. 2 EStG 1925 zugrunde. Die Vorschrift räumte bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen ein Wahlrecht zwischen der Besteuerung der stillen Reserven beim Übertragenden und der Buchwertfortführung ein. Ein derartiges Wahlrecht, das die Höhe der Steuer bei gleichem rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt des Geschäfts unmittelbar der Disposition der Beteiligten anheim gibt, ist rechtsstaatlich bedenklich. Autonomie des Privaten in der Frage, wer und in welcher Höhe steuerpflichtig wird, ist nicht minder problematisch als behördliche Willkür.

Greift man einmal das Bild auf, daß „die stillen Reserven nicht an der Person des Betriebsinhabers, sondern an den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens haften“<sup>41</sup>, ist es wenig folgerichtig, wenn man das in § 20 Abs. 2 EStG 1925 vorgesehene Wahlrecht heute nicht mehr anerkennen will<sup>42</sup>. Man müßte ferner be-

40 Wenn *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 23), 436 f, meint, die Besteuerung des Veräußerungsgewinns sei nur deshalb erforderlich, weil die vom Veräußerer gebildeten stillen Reserven bei dem Erwerber, der nicht die Buchwerte seines Vormannes fortführt, steuerlich nicht mehr erfaßt werden können, und darauf ein allgemeines Prinzip der Buchwertverknüpfung gründet, werden die Akzente falsch gesetzt. Ob man Betriebsveräußerungsgewinne versteuert, ist eine Frage, die Bewertung beim Erwerber eine andere. Entgegen *Knobbe-Keuk* (aaO, § 22 I 1; vgl. auch DB 1972, 1646) war § 30 EStG 1925 nicht deshalb umstritten, weil der Erwerber des Gewerbebetriebs bzw. des Gesellschaftsanteils für seine steuerliche Gewinnermittlung von den aufgewendeten Anschaffungskosten ausgeht, sondern weil Meinungsverschiedenheiten darüber bestanden, ob der über § 30 EStG 1925 erfaßte Gewinn als Vermögenszuwachs oder als Einkommen anzusehen sei: vgl. auch die zutreffende Ausführung von *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, 135, daß die Buchwertfortführung als solche kein Rechtsgrund sei, von der Auflösung stiller Reserven abzusehen; auch *Luckey*, *StuW* 1979, 138.

41 So die Formulierung von *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 23), 437; vgl. im übrigen BFH vom 7. 2. 1980 IV R 178/76, BStBl. 1980 II, 383.

42 *Knobbe-Keuk*, *StuW* 1978, 228; *Littmann*, §§ 4, 5 EStG, Anm. 352 a; *Felix*, aaO (Fußn. 2), 148.

gründen, warum bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter keineswegs der Buchwert des Rechtsvorgängers beim Empfänger angesetzt wird. Hier helfen auch betriebswirtschaftliche Überlegungen, die im „Going concern-Prinzip“ ihren Niederschlag gefunden haben, kaum weiter<sup>43</sup>. Der Verlust, den der Betrieb durch die Entnahme erleidet, läßt sich nicht als betrieblicher Ertrag deuten. Die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise, nach der nicht der Stpfl., sondern der Betrieb im Mittelpunkt steht, vermag zwar die in § 7 Abs. 1 EStDV vorgesehene Rechtsfolge zu erklären; die Auswechslung des Betriebsinhabers berührt danach nicht die Leistungsfähigkeit des Betriebs. Sie ist aber mit den §§ 1, 2 EStG unvereinbar. Solange man natürliche Personen mit ihren Einkünften und nicht Betriebe mit ihren Erträgen besteuert, ist es nicht gleichgültig, bei wem die stillen Reserven erfaßt werden, ist die Vorstellung der hypothekarischen Belastung eines Wirtschaftsguts fehl am Platz<sup>44</sup>.

Die Behandlung der unentgeltlichen Betriebsübertragung in § 7 Abs. 1 EStDV steht demnach in Widerspruch zu § 16 Abs. 3 EStG. Der Stpfl. löst sich von seinem Betrieb, gibt ihn auf, gleichgültig, ob er ihn verschenkt oder verkauft. Die durchaus aner kennenswerte wirtschaftliche Überlegung, die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer zu mildern, ist als Einwand gegen § 16 EStG selbst zu formulieren, lenkt erneut den Blick auf die Diskussion der zwanziger Jahre, ob es angemessen sei, den Wertzuwachs im ruhenden Betriebsvermögen bei der Einkommensteuer zu erfassen<sup>45</sup>.

43 Dazu *Albach*, *StbJb* 1970/71, 287 ff. Oder man muß die Entnahmebesteuerung als eine Art „Lösegeld“ für die Herausnahme des Wirtschaftsguts aus dem steuerlichen Nexus ansehen, so *Albach*, *StbJ* 1970/71, 307 f. Diese Vorstellung paßt kaum bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die unter Annahme der Betriebsfortführung gerade nicht als Gewinnpotential dienen, vermag die Besteuerung der stillen Reserven, die auf allgemeinen Preissteigerungen beruhen, nicht zu erklären, degradiert zudem die Steuer zu einem Bußgeld, das z. B. bei der Betriebsaufgabe nicht zu rechtfertigen ist. Die Freiheit, sich wirtschaftlich zu betätigen, schließt die Freiheit ein, keine Einkünfte zu erzielen. – Selbst im Falle des § 6 Abs. 2 EStG wie auch bei überhöhten Absetzungen, usw. trifft die „Lösegeld-Theorie“ nicht den Kern der Sache. § 6 Abs. 2 EStG ist eine Vereinfachungsregel, die nicht voraussetzt, daß das Wirtschaftsgut für eine bestimmte Zeit im Betriebsvermögen bleibt. Soweit Unterschiede zwischen Buch- und Teilwert bzw. gemeinem Wert auf überhöhte Absetzungen, usw. zurückzuführen sind, gilt folgendes: Der rechtswidrige Ansatz ist im laufenden Veranlagungsverfahren zu korrigieren. Ist der Fehler aufgrund des prognoseartigen Charakters der Entscheidung unvermeidlich, besteht kein Anlaß zur nachträglichen Sanktion.

44 Zur persönlichen Bindung (auch) der stillen Reserven im Ansatz wie hier *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 1977, 115 f, 120; *Luckey*, aaO (Fußn. 40), 191; *ders.*, *StuW* 1979, 136, der allerdings die Gründe für die Ausnahme in § 7 EStDV nicht darlegt.

45 Vgl. *Strutz*, Bem. 2 ff zu § 30 EStG, sowie die Referate von *Becker* und *Lion* auf dem 33. Deutschen Juristentag 1925, Verhandlungen, 429 ff.

## VI. Ausblick

Den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts sowie dem Verhältnis von Einkommen- und Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer würde es eher entsprechen, unentgeltliche Übertragungen ausschließlich über die Schenkung- und Erbschaftsteuer zu erfassen, die Einkommensteuer auf entgeltliche Geschäfte zu beschränken. Das würde eine Änderung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 und § 16 Abs. 3 EStG erfordern<sup>46</sup>. Die Entscheidung hängt primär davon ab, wie man zu den Wertsteigerungen im ruhenden Betriebsvermögen steht. Entnahmen wären dann mit dem Buchwert anzusetzen, die Betriebsaufgabe als solche würde keine Steuerpflicht auslösen. Ein Mißbrauch dergestalt, daß Wirtschaftsgüter nach der Entnahme bzw. Betriebsaufgabe veräußert werden, wäre nach dem Modell des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit der Folge zu unterbinden, daß Veräußerungsgeschäfte innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der Entnahme bzw. Betriebsaufgabe zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Solche Lösung würde auch der Empfängerseite gerecht<sup>47</sup>. Aus guten Gründen soll es einkommensteuerlich unerheblich sein, ob man die Gegenstände des Betriebsvermögens käuflich erwirbt, ererbt oder geschenkt erhält<sup>48</sup>. Diese Gleichstellung wird heute über das Mittel der Buchwertverknüpfung willkürlich torpediert. Schließlich könnte man sich der „nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe“ entledigen<sup>49</sup>, die ein Ungeheuer ist,

46 § 17 EStG erfaßt nur Veräußerungsgeschäfte, birgt deshalb nicht eine § 16 Abs. 3 EStG vergleichbare Problematik. Soweit in § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG die unentgeltliche Übertragung einbezogen ist, soll lediglich verhindert werden, daß das Wesentlichkeitskriterium unterlaufen wird. Diese spezifische und problematische Zwecksetzung – beim Mitunternehmeranteil (§ 16 Abs. 1 Ziff. 2 EStG) kennt das Gesetz keine Beteiligungsgrenze – erlaubt keine Verallgemeinerung. – Die nach der hier vertretenen Ansicht vorhandenen Unterschiede zwischen dem Einzelunternehmer und der Personengesellschaft einerseits und der Kapitalgesellschaft andererseits sind nur in dem größeren Zusammenhang des Themas „Rechtsform und Besteuerung“ zu beurteilen. Nur insoweit kann dem Einwand von *Felix*, aaO (Fußn. 2), 147, Fußn. 87, Rechnung getragen werden.

47 Zumindest an diesem Punkt scheitern auch die Überlegungen zu einer „teleologischen Reduktion“ der Entnahme- und Betriebsaufgabenvorschriften; dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 EStG, Anm. 424.

48 Wenig überzeugend ist auch die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 a EStG bei der Einlage geschenkter Wirtschaftsgüter (vgl. dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 EStG, Anm. 1221; *Littmann*, § 6 EStG, Anm. 509 a; *Hartmann/Böttcher/Graß*, § 6 EStG, Anm. 50 b; *Lademann/Lenski/Brockhoff*, § 6 EStG, Anm. 416; vorsichtig BFH vom 31. 3. 1977 IV R 58/73, BStBl. 1977 II, 823. – Manches dürfte dafür sprechen, daß die Manipulationsmöglichkeit, die über § 6 Abs. 1 Ziff. 5 a EStG unterbunden werden soll, Identität von Entnehmendem und Einlegenden voraussetzt. Nur dann lassen sich Preissteigerungen bewußt ausnutzen.

49 Vgl. zu den damit verbundenen Problemen *Littmann*, StJB 1960/61, 135 ff; *ders.*, aaO (Fußn. 4), § 6 EStG, Anm. 52 ff; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 4 EStG, Anm. 51 b (7) und 51 g; *R. Thiel*, DB 1960, 1372 ff.

und sollte unentgeltliche Zuwendungen aus betrieblichem Anlaß beim Empfänger als Einlage behandeln<sup>50</sup>.

Hält man indes daran fest, Wertsteigerungen im ruhenden Vermögen über die Vorschriften der Entnahme und Betriebsaufgabe abzuschöpfen, ist diese Wertsteigerung ebenso höchstpersönlich wie der Gewinn aus einem entgeltlichen Umsatzgeschäft. Ist man äußerst kleinlich, wenn stille Reserven von einem Wirtschaftsgut auf ein anderes verlagert werden sollen, kann man nicht bei Betriebsübertragungen großzügig sein<sup>51</sup>.

Da das Einkommensteuerrecht nicht gerade überreich an folgerichtigen Entscheidungen ist, bilden die konstatierten Wertungswidersprüche unter dem Gesichtspunkt der Systemgerechtigkeit nicht unbedingt ein verfassungsrechtlich zwingendes Argument<sup>52</sup>. Mit Rücksicht auf die seit 1920 ungebrochene Tradition wirkt es schließlich überaus fragwürdig, wenn die Gültigkeit von § 7 EStDV als Problem hinreichender Ermächtigung des Verordnungsgebers ausgewiesen wird<sup>53</sup>; die Überführung der Rechtsnachfolgeregelung aus dem Einkommensteuergesetz in die Durchführungsverordnung im Jahre 1934 hatte wohl ausschließlich gesetzestechnische Gründe. Es bleibt Aufgabe des Gesetzgebers, für ein ordentliches (systematisches) Einkommensteuerrecht zu sorgen.

50 Insoweit zutreffend *Knobbe-Keuk*, StuW 1978, 228.

51 A. A. BFH vom 10. 2. 1972 IV 317/65, BStBl. 1972 II, 419, im Vergleich von § 6 b EStG und § 7 Abs. 1 EStDV.

52 Vgl. zur Systemgerechtigkeit aus der Sicht des Gleichheitssatzes *Rupp*, Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. II, 1976, 379 ff.

53 So aber BFH vom 24. 10. 1951 IV 233/51 U, BStBl. 1952 III, 5; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 EStG, Anm. 424.

# Aufschub der Gewinnrealisierung bei Verschmelzung und Umwandlung, Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, Betriebsaufspaltung, Sacheinlagen

Ministerialrat Dr. Siegfried Widmann, München

## Inhaltsübersicht

A. Prinzipien	
I. Veräußerungstatbestand – Ja oder Nein	zung einer Kapitalgesellschaft mit einer anderen Körperschaft
II. Aufschub der Gewinnrealisierung durch Buchwertfortführung	3. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft
III. Grundprobleme bei Umformungen	4. Einbringung in eine Personengesellschaft
1. Veräußerungstatbestand	5. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft
2. Aufschub der Realisierung durch Buchwertfortführung	6. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft
B. Regelung im UmwStG	7. Betriebsaufspaltung
I. Grundsätzlich Veräußerungsvorgang	8. Realteilung der Personengesellschaft
II. Einzelne Sachverhalte	C. Lücken
1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen	D. Ungelöste Zweifelsfragen
2. Umwandlung und Verschmel-	1. Zuzahlungen
	2. Pensionsrückstellungen

## A. Prinzipien

### I. Veräußerungstatbestand – Ja oder Nein

In den Fällen der gesellschaftsrechtlichen Umformung stellt sich die Frage, ob es gerechtfertigt erscheint, von der Möglichkeit einer Gewinnrealisierung auszugehen. Ich muß die Frage de lege ferenda stellen; denn die Mehrzahl der Umformungsmöglichkeiten sind im UmwStG abschließend geregelt, so daß das Gesetz für die Mehrzahl der Fälle eine Antwort gibt.

Da die Tagung das Thema der Gewinnrealisierung jedoch generell behandelt, erscheint es angebracht, diese Frage allgemein und damit auch de lege ferenda zu untersuchen. Eine derartige Untersuchung dient nicht nur dazu, aufzuzeigen, ob die Annahme einer Gewinnrealisierung bei derartigen Vorgängen überhaupt gerechtfertigt ist, sondern läßt auch erkennen, ob überhaupt bei der Erfassung der Vorgänge von einem einheitlichen Prinzip ausgegangen werden kann.

Zunächst mag es einen unbefangenen Betrachter überraschen, daß das Steuerrecht Umformungsvorgänge überhaupt erfaßt. Dies gilt jedenfalls für die Fälle, in denen zwischen der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft Gesellschafteridentität besteht und der Gesichtspunkt, daß stille Reserven der deutschen Besteuerung verloren gehen können, keine Rolle spielt. Zu denken ist insbesondere an einen Fall der Umwandlung einer Ein-Mann-GmbH auf ihren Gesellschafter oder an die errichtende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Entsprechendes gilt für die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH bzw. die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Der Gesichtspunkt, daß der Übergang stiller Reserven von einer Person auf eine andere Person die Annahme einer Gewinnrealisierung rechtfertigt, scheidet in diesen Fällen als Rechtfertigungsgrund aus, wenn man das *Engagement des einzelnen Gesellschafters*, gleich in welcher Rechtsform – Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft –, zur Grundlage der Betrachtung nimmt und einen Veräußerungsvorgang verneint.

## II. Aufschub der Gewinnrealisierung durch Buchwertfortführung

Nimmt man die *Identität des Engagements zur Grundlage* der Steuerneutralität des Vorgangs, müßte man wohl *zusätzlich noch die Forderung aufstellen, daß die stillen Reserven nicht der deutschen Besteuerung entgehen dürfen* bzw. daß gerade die stillen Reserven der Besteuerung erhalten bleiben, die im Falle der Veräußerung des umgeformten Unternehmens zu versteuern gewesen wären.

Schon bei der Frage, welche der stillen Reserven dabei gemeint sind, dürften sich die Geister scheiden. Während wohl noch *Übereinstimmung* insoweit zu erzielen sein wird, daß *jedenfalls die Buchwerte der Wirtschaftsgüter fortgeführt werden*, die zu dem Unternehmen als solchem gehören, das umgewandelt wird, dürften *unterschiedliche Meinungen hinsichtlich der stillen Reserven bestehen*, die auf anderen Ebenen daneben bestehen oder zur Entstehung kommen. Diese Probleme treten in den angesprochenen Fällen der Umwandlung von einer Kapitalgesellschaft oder auf eine Kapitalgesellschaft auf; *denn das Engagement an einer Kapitalgesellschaft kennt zwei Ebenen für die Bildung stiller Reserven. Einmal in den dem Unternehmen dienenden Wirtschaftsgütern und einmal in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft*. Im Gegensatz dazu werden die stillen Reser-

ven in den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft den Gesellschaftern direkt zugerechnet, wie sich bei der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft zeigt. Der Veräußerungsgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter, soweit er, durch das Kapitalkonto dokumentiert, auf den einzelnen Personengeschafter entfällt<sup>1</sup>. Der einzelne Gesellschafter hat damit im Falle der Veräußerung seines Anteils an der Personengesellschaft die stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft zu versteuern, soweit sie anteilig auf ihn entfallen. Ganz anders bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Soweit der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig ist, besteht er in der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten<sup>2</sup> bzw. dem Buchwert der Anteile, die dem Veräußernden zustehen. Selbst wenn man den theoretischen Fall unterstellt, daß der Veräußerungserlös dem Buchwert und den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter in der Kapitalgesellschaft entspricht, soweit diese anteilig auf den veräußernden Gesellschafter entfallen, stimmt der Veräußerungsgewinn regelmäßig nicht mit den stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft überein, soweit diese dem veräußernden Gesellschafter im Falle einer Realisierung und Ausschüttung zustehen. Grundlage der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für den Anteil an einer Kapitalgesellschaft veräußernden Gesellschafter sind die Anschaffungskosten bzw. der Buchwert der Anteile und nicht die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft, soweit diese anteilig auf den veräußernden Gesellschafter entfallen. Beide Größen differieren regelmäßig. Von dem wohl seltenen Fall des Unterpari-Erwerbs – gemeint der Erwerb unter dem Kurs auf der Grundlage der Buchwerte – abgesehen, liegen die Anschaffungskosten für die Anteile an einer Kapitalgesellschaft jedenfalls dann unter dem auf den einzelnen Anteilhaber entfallenden Buchvermögen der Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft nach dem Anteilerwerb offene Rücklagen gebildet hat. Umgekehrt liegen die Anschaffungskosten der Anteile über dem anteiligen Buchvermögen, wenn nach dem Anteilerwerb eine Minderung des Buchvermögens durch Verluste oder durch Ausschüttungen eingetreten ist. Ursachen für Differenzen zwischen dem anteiligen Buchwert der Kapitalgesellschaft und den Anschaffungskosten bzw. den Buchwerten der Anteile ergeben sich ferner, wenn sich die Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen befinden; der dann maßgebende Buchwert der Anteile kann durch eine Teilwertabschreibung beim Anteilseigner gemindert sein.

Man ist geneigt, der *Hervorhebung der beiden Ebenen der stillen Reserven* bei dem Engagement an Kapitalgesellschaften *den Gedanken des Anrechnungsver-*

1 Vgl. § 16 Abs. 2 EStG.

2 Vgl. §§ 17, 23 EStG.

*fahrens entgegenzuhalten*, das im Prinzip nur eine Einmalbelastung der von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne rechtfertigt. Mit diesem Einwand würde jedoch *übersehen*, daß das Problem der beiden Ebenen der stillen Reserven bei der Umwandlung nicht darin besteht, eine Doppelbelastung stiller Reserven sicherzustellen, sondern darin, daß durch das Wandern der stillen Reserven von einer Ebene zur anderen Ebene erreicht werden könnte, daß die stillen Reserven nicht von demjenigen versteuert werden, bei dem sie gebildet wurden. Als typisches Beispiel sei hier der Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH zum Buchwert angeführt. Durch die Fortführung der Buchwerte durch die GmbH<sup>3</sup>, also der stillen Reserven auf erster Ebene, ist zwar sichergestellt, daß die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Besteuerung nicht entgehen; die Versteuerung der stillen Reserven bei dem Einbringenden ist jedoch nur sichergestellt, wenn die Anschaffungskosten der Anteile an der GmbH beim Einbringenden mit dem Buchwert seiner Sacheinlage in Übereinstimmung gebracht werden<sup>4</sup>, mit anderen Worten, wenn die stillen Reserven der ersten Ebene auf die zweite Ebene verlagert werden. Geschähe dies nicht, würden also als Anschaffungskosten der Anteile deren gemeiner Wert im Zeitpunkt der Einbringung zugrunde gelegt, hätte es der Einbringende in der Hand, die in seinem Einzelunternehmen entstandenen stillen Reserven alsbald nach der Einbringung in der Weise steuerneutral zu realisieren, daß er die Anteile alsbald nach der Einbringung veräußert. Aufgrund der dann dem Veräußerungspreis entsprechenden Anschaffungskosten ergäbe sich kein Veräußerungsgewinn.

### III. Grundprobleme bei Umformungen

#### 1. Veräußerungstatbestand

Lassen Sie mich, bevor ich auf die einzelnen Tatbestände eingehe, nochmals die Grundfragen zusammenfassen, vor deren Lösung Gesetzgebung bzw. Rechtsprechung bei Umwandlungssachverhalten stehen. Es stellt sich einmal die Grundfrage, ob man generell einen Veräußerungstatbestand bejahen soll, wenn wie bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen oder in eine Personengesellschaft oder bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft Gesellschafteridentität bei Kapital- und Personengesellschaft besteht.

<sup>3</sup> Vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 77.

<sup>4</sup> Vgl. § 20 Abs. 4 UmwStG 77.

### 2. Aufschub der Realisierung durch Buchwertfortführung

Das zweite Kernproblem ist der Aufschub der in dem Unternehmen enthaltenen stillen Reserven. Das Problem stellt sich, gleichgültig ob man grundsätzlich die Frage der Annahme eines Veräußerungstatbestandes bejaht oder verneint<sup>5</sup>. Verneint man sie, muß geprüft werden, ob ein Instrumentarium geschaffen werden muß, um die Besteuerung sicherzustellen, weil keine Veräußerung gegeben ist. Bejaht man das Vorliegen eines Veräußerungstatbestandes, stellt sich die Frage, ob man die notwendigen Umstrukturierungen von Unternehmen nicht in der Weise erleichtern soll, indem man von einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung absieht, soweit die Besteuerung der in dem Unternehmen vorhandenen stillen Reserven sichergestellt ist.

Dabei stellt sich gleich die Zusatzfrage, ob man eine derartige Sicherstellung nicht auch in den Fällen zum Anlaß nehmen soll, von einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung abzusehen, in denen die einen Veräußerungsvorgang nicht in Frage stellende Identität zwischen den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft nicht besteht, also etwa in dem Fall, daß ein Einzelunternehmen in eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Der Bejahung der Gewinnneutralität könnte dabei der Gedanke entgegenstehen, daß im Falle der Buchwertfortführung durch die Kapitalgesellschaft die in dem Einzelunternehmen vorhandenen stillen Reserven auf die Kapitalgesellschaft und damit auch auf die anderen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft übergehen und daß die Sicherstellung der Besteuerung bei einem anderen Steuerpflichtigen, jedenfalls bei entgeltlichen Vorgängen, grundsätzlich nicht zum Anlaß genommen wird, von einer Gewinnrealisierung beim übertragenden Steuerpflichtigen Abstand zu nehmen.

### B. Regelung im UmwStG

#### I. Grundsätzlich Veräußerungsvorgang

Zu der Grundsatzfrage – Veräußerungstatbestand oder nicht – ist zu sagen, daß das UmwStG von einem Veräußerungsvorgang ausgeht.

Angesichts der ziemlich umfassenden gesetzlichen Regelung erscheint es wohl müßig, zu untersuchen, ob die gesetzliche Regelung lediglich eine Fiktion darstellt, also grundsätzlich nicht von einem Veräußerungsvorgang ausgeht.

<sup>5</sup> Vgl. dazu Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, RZi 1 400.

Ohne große praktische Bedeutung ist daher – jedenfalls für die Ertragsteuer –, ob die Vorgänge einen *Tausch*<sup>6</sup> darstellen.

Zu untersuchen ist lediglich, inwieweit das Umwandlungsteuergesetz und die Rechtsprechung für im Gesetz nicht geregelte Sachverhalte von einer Gewinnrealisierung absehen und welchen *Grundprinzipien* sie dabei folgen.

Ich habe die zu untersuchenden Sachverhalte kurz skizziert. Vgl. Skizze am Schluß der Abhandlung.

## II. Einzelne Sachverhalte

### 1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen

Sie ersehen daraus bereits, daß das Umwandlungsteuergesetz im Falle der *Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen nicht* von einer *Gewinnrealisierung Abstand nimmt*, und zwar sieht das Gesetz eine Versteuerung der stillen *Reserven der zweiten Ebene* vor, d. h. der stillen Reserven, die in den Anteilen an der umgewandelten Kapitalgesellschaft enthalten sind, *wenn hierfür die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefangenheit vorliegen*, d. h. also, sich die Anteile in einem Betriebsvermögen befinden oder eine wesentliche Beteiligung i. S. des § 17 EStG darstellen<sup>7</sup>.

Auf die *Besteuerung der stillen Reserven der ersten Ebene*, d. h. der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des umgewandelten Unternehmens, *verzichtet das Gesetz*, indem es der umgewandelten Kapitalgesellschaft grundsätzlich gestattet, die *stillen Reserven ohne Körperschaftsteuerbelastung zu realisieren*<sup>8</sup>. Sie mögen daraus ersehen, daß es dem Gesetz nicht auf eine Erfassung der beiden Ebenen ankommt. Dies wird deutlich, wenn man die Vorschrift des § 13 UmwStG in die Betrachtung mit einbezieht. Danach fällt bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft ein steuerpflichtiger Übertragungsgewinn an, d. h. die stillen Reserven in deren Wirtschaftsgütern sind steuerwirksam zu realisieren, soweit bei dem Anteilseigner die stillen Reserven in den Anteilen nicht von der deutschen Besteuerung erfaßt werden, etwa aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens.

6 Einen Tausch mit guten Gründen ablehnend Luckey, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, 98 ff.

7 Vgl. §§ 5, 10, 11 UmwStG 77.

8 Vgl. § 4 UmwStG 77.

Wie bereits ausgeführt, decken sich die stillen Reserven in dem Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft, soweit sie auf den einzelnen Gesellschafter entfallen, nicht mit den stillen Reserven in den Anteilen an der umgewandelten Kapitalgesellschaft. Mit seiner Entscheidung hat der Gesetzgeber sich also *nicht nur gegen eine Doppelerfassung mengenmäßig identischer Reserven entschieden*, sondern sich *für die Besteuerung einer Ebene entschieden*, die im Einzelfall ein Mehr oder Weniger an stillen Reserven aufweist als die andere Ebene. Sind die *Anteile an einer Kapitalgesellschaft schon vor längerer Zeit erworben*, dürften oft die auf den betroffenen Gesellschafter entfallenden Buchwerte der Kapitalgesellschaft über dessen Anschaffungskosten liegen. In diesem Fall wirkt sich das *Abstellen auf die zweite Ebene als nachteilig aus*, da in die zu steuernden stillen Reserven in den Anteilen an der umgewandelten Kapitalgesellschaft auch der Differenzbetrag zwischen den auf den einzelnen Gesellschafter entfallenden Buchwerten der Kapitalgesellschaft und den Anschaffungskosten für den Erwerb der Anteile an der Kapitalgesellschaft eingeht, *während im Falle der Erfassung der stillen Reserven der ersten Ebene lediglich die Differenz zwischen den Teilwerten und den Buchwerten des Vermögens der Kapitalgesellschaft der Besteuerung zugeführt wird*. Werden die stillen Reserven der ersten Ebene nicht sofort bei der Kapitalgesellschaft erfaßt, sondern infolge der Buchwertfortführung bei der Übernehmerin, wäre zusätzlich der Stundungseffekt zu berücksichtigen, der darin liegt, daß sich die stillen Reserven bei der Übernehmerin erst im Laufe der Zeit realisieren.

Umgekehrt ist die Lösung des Umwandlungsteuergesetzes dann *günstiger*, wenn die *Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft verhältnismäßig hoch* sind und die Buchwerte des Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen, soweit sie auf den einzelnen Gesellschafter entfallen; in diesem Fall würde nämlich das Abstellen auf die erste Ebene meist einen höheren steuerpflichtigen Gewinn ergeben.

Der *Lösung im UmwStG* liegt wohl der Gedanke zugrunde, daß der Vorgang der Umwandlung in vollem Umfang einem *Veräußerungstatbestand* vergleichbar ist. Hätte der einzelne Gesellschafter die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft veräußert und für den Veräußerungserlös die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft angeschafft, wäre eine Rechtsfolge gegeben, wie sie der durch das UmwStG geschaffenen entspricht.

Im Unterbewußtsein des Gesetzgebers mag wohl auch eine Rolle gespielt haben, daß die Erfassung der stillen Reserven der ersten Ebene bei der Übernehmerin erst im Laufe der Zeit einträte.

Entscheidend könnte wohl auch die Befürchtung des Gesetzgebers gewesen sein, die zur Regelung in § 24 Umwandlungsteuergesetz 69 geführt hat. Die *Gestaltung der Buchwertfortführung* durch die Übernehmerin ohne Erfassung der

stillen Reserven in den Anteilen, könnte nämlich *dazu verleiten, eine steuerpflichtige Anteilsveräußerung durch eine zwischengeschaltete Umwandlung* in der Weise zu vermeiden, daß das *gegenüber den Anschaffungskosten* bzw. den Buchwerten der Anteile verhältnismäßig *hohe Buchvermögen* der Kapitalgesellschaft im Wege einer Umwandlung zum Buchwert übernommen wird und *anschließend veräußert wird*, wobei infolge der hohen übernommenen Buchwerte kein bzw. ein entsprechend geringerer Veräußerungsgewinn entsteht, während im Falle der Veräußerung der Anteile ein höherer steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstanden wäre.

Gegenüber all diesen möglichen Rechtfertigungen stand jedoch *tatsächlich im Vordergrund die grundsätzliche Streitfrage, ob man die Umwandlung auf eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen unter dem Anrechnungsverfahren nicht in vollem Umfang als Ausschüttung qualifiziert*. Dahinter stand das von einer Seite im Gesetzgebungsverfahren vertretene Prinzip, im Rahmen des Anrechnungsverfahrens würde sich das Verhältnis zwischen Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft und Kapitalgesellschaft lediglich in der Ausschüttung erschöpfen, so daß *insbesondere auch für eine sog. ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung kein Raum mehr bleibe*<sup>9</sup>. Die im Umwandlungsteuergesetz gefundene Lösung ist daher als Kompromißlösung zu betrachten, mit der die strenge Ausschüttungstheorie zurückgedrängt wurde.

In das Gesamtkonzept des UmwStG hätte sich jedoch *besser eingefügt, von der Erfassung der zweiten Ebene abzusehen*. Das Umwandlungsteuergesetz geht nämlich in allen übrigen Fällen jedenfalls von der Möglichkeit aus, daß der Vorgang erfolgsneutral gestaltet werden kann und die stillen Reserven der ersten Ebene, d. h. bei dem Unternehmen selbst durch den Ansatz der bisherigen Buchwerte bei demjenigen verbleiben, während dessen Engagements sie gebildet wurden.

Die an sich denkbare *Kompromißlösung wäre*, daß die Übernehmerin bei einer Umwandlung die *Buchwerte der umgewandelten Kapitalgesellschaft übernimmt* und die *Differenz zwischen diesen Buchwerten und den Anschaffungskosten* bzw. Buchwerten der Anteile *als Gewinn versteuert*<sup>10</sup>.

Damit würde dem grundsätzlichen Prinzip des Umwandlungsteuergesetzes gefolgt, daß die Buchwerte des umgewandelten Unternehmens fortgeführt werden, gleichzeitig jedoch sichergestellt, daß die stillen Reserven in der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht der Besteuerung entgehen.

9 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates vom 15. 2. 1974 in Bundestag-Drucks. 7/1722 (abgedruckt bei Meyer-Arndt, StbJb. 1976/77, 391).

10 Vgl. auch Luckey, aaO (Fußn. 6), 375 ff.

*Anlaß*, die gegenwärtige Konzeption des Umwandlungsteuergesetzes zu überdenken, besteht *durchaus*. Durch § 50 c EStG wurden gerade die *nicht hinnehmbaren Fälle der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung* erfaßt, nämlich die Fälle, in denen der Anteilseigner das Ausschüttungsvolumen im Rahmen des Kaufs von Anteilen erwarb und der Veräußerer nicht anrechnungsberechtigt war. Die *Notwendigkeit*, der *strengen Ausschüttungstheorie* mit einer stark auf die stillen Reserven der zweiten Ebene abstellenden Lösung zu begegnen, *besteht damit jetzt nicht mehr*.

## 2. Umwandlung und Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einer anderen Körperschaft

Bei der Umwandlung bzw. Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einer anderen Kapitalgesellschaft sieht das UmwStG *von einer Erfassung der stillen Reserve der zweiten Ebene ab*<sup>11</sup>, d. h. es erfaßt nicht die stillen Reserven, die in der Beteiligung der übernehmenden Kapitalgesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft enthalten sind, während es die *Erfassung der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Übertragerin* durch die Möglichkeit der *Buchwertfortführung* auf die Übernehmerin verlagert<sup>12</sup>.

Gegenüber der gesetzlichen Regelung der Umwandlung auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen liegt eine grundsätzliche Abweichung vor, die man je nach Standpunkt bedauern oder begrüßen mag.

Die Nichterfassung der stillen Reserven im Beteiligungsansatz kann an sich nicht damit begründet werden, daß die stillen Reserven im Bereich der Körperschaftsteuer verbleiben und andernfalls eine Dreifachbelastung gegeben wäre. Ginge das Gesetz von einer derartigen Überlegung aus, müßten nämlich Veräußerungsgewinne im Bereich von Kapitalgesellschaften generell steuerfrei gestellt werden. Der Gesetzgeber hält damit in diesem Bereich Gestaltungen für unbedenklich, die bei der gesetzlichen Konzeption der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen Pate gestanden haben mögen. Will sich eine Kapitalgesellschaft von einem Engagement an einer anderen Kapitalgesellschaft trennen und sind in der Beteiligung im Verhältnis zu den Wirtschaftsgütern der Übertragerin hohe stille Reserven enthalten, wird sie, die Konzeption des UmwStG ausnützend, zunächst die Kapitalgesellschaft auf sich umwandeln und anschließend die Wirtschaftsgüter der Tochtergesellschaft unter Realisierung eines geringen Gewinns veräußern. Die Abweichung von dem Konzept der Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften erscheint so gesehen systematisch nicht gerechtfertigt. Es wird als

11 Vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 77.

12 § 14 Abs. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 UmwStG 77.

Schritt auf dem richtigen Weg begrüßt von denjenigen<sup>13</sup>, die die gesetzliche Regelung zur Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften ablehnen, wie ich dies auch bei meiner Betrachtung andeute. Die Abkehr von einem falschen Konzept ist meist der Weg zu einem richtigen Konzept.

Angesichts der zurückhaltenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>14</sup> erscheint es jedoch *zweifelhaft, die Regelung zur Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften und Einzelunternehmen deswegen für verfassungswidrig zu halten*, weil bei der Umwandlung auf Kapitalgesellschaften eine den Steuerpflichtigen wesentlich *günstigere Konzeption* zugrunde gelegt wird.

Wie bereits angedeutet, bildet bei allen Fällen der Umformung die Buchwertfortführung und der Übergang stiller Reserven auf andere Personen einen zentralen Punkt.

Der Gesetzgeber hält es im Bereich der Umwandlung und Verschmelzung von Kapitalgesellschaften mit anderen Kapitalgesellschaften für die Gewinnneutralität für ausreichend, daß die stillen Reserven auf der ersten Ebene erhalten bleiben, indem die Buchwerte bei der Übernehmerin fortgeführt werden.

*Er nimmt dabei in Kauf, daß diese stillen Reserven wirtschaftlich auf einen anderen übergeben, was insbesondere im Bereich der Verschmelzung möglich ist* und in dem Fall, in dem eine sehr große Kapitalgesellschaft eine sehr kleine Kapitalgesellschaft im Wege der Verschmelzung aufnimmt, ohne daß vorher die große Kapitalgesellschaft an der kleinen Kapitalgesellschaft beteiligt war, plastisch in Erscheinung tritt. *Als Preis* hierfür muß sich allerdings der Gesellschafter der untergehenden Kapitalgesellschaft gefallen lassen, *daß die stillen Reserven in seiner Beteiligung an der untergehenden Kapitalgesellschaft auf die neu gewonnene Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft übertragen werden*. Ich verweise auf § 16 UmwStG.

Dabei wird vom Gesetzgeber bewußt in Kauf genommen, daß sich die stillen Reserven beider Ebenen unterscheiden, ja sogar nur auf einer Ebene vorhanden sein können. Hat in dem Beispiel der Verschmelzung einer kleinen Kapitalgesellschaft mit einer großen Kapitalgesellschaft der Gesellschafter der kleinen Kapitalgesellschaft die Anteile an dieser erst kurz vor der Verschmelzung erworben, werden in den Anteilen kaum stille Reserven enthalten sein, während in den Wirtschaftsgütern der verschmolzenen Kapitalgesellschaft, soweit sie entsprechend der Beteiligung des Gesellschafters auf diesen entfallen, höhere stille Reserven enthalten sein können.

13 Vgl. L. Müller, DStR 1976, 451 (455).

14 Vgl. Beschluß v. 19. 12. 1978 – 1 BvR 335, 427, 811/76, BStBl. II 1979, 308 (313) und die dort zitierten Entscheidungen.

### 3. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Die Konzeption des Umwandlungsteuergesetzes für die Umwandlung und Verschmelzung von Kapitalgesellschaften mit anderen Kapitalgesellschaften leitet zur Behandlung der Einbringung eines Einzelunternehmens bzw. Personennunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten über.

Das Gesetz ermöglicht, den Vorgang grundsätzlich gewinnneutral zu gestalten unter der Voraussetzung, daß die stillen Reserven der ersten Ebene der Besteuerung erhalten bleiben, mit anderen Worten, daß die aufnehmende Kapitalgesellschaft die Buchwerte der Sacheinlage fortführt<sup>15</sup>.

Da die Regelung nicht nur den Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-Kapitalgesellschaft und den Fall der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft erfaßt, nimmt das Gesetz auch im Falle der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft in Kauf, daß die stillen Reserven wirtschaftlich auf einen anderen übergehen, wie sich dies insbesondere in dem Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft zeigt, an der der Einbringende nur mit einem verhältnismäßig geringfügigen Prozentsatz beteiligt wird.

Ausführlich werden die stillen Reserven der zweiten Ebene im Gesetz behandelt, d. h. die stillen Reserven in den Anteilen an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft. Dabei kann es sich logischerweise nur um die stillen Reserven handeln, die bei der Einbringung vorhanden waren bzw. nach der Einbringung entstanden. Das Gesetz verlagert diese stillen Reserven in der eingebrachten Sacheinlage exakt auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft, indem es die Anschaffungskosten der Anteile mit dem Ansatz der Sacheinlage und damit im Falle der Buchwertfortführung mit dem Buchwert der Sacheinlage in Übereinstimmung bringt<sup>16</sup>. Es wird damit erreicht, daß die stillen Reserven von demjenigen zu versteuern sind, während dessen wirtschaftlichen Engagements sie gebildet wurden.

Diese Konzeption ist heftiger Kritik ausgesetzt. Ich darf auf das Schlagwort von der Verdoppelung der stillen Reserven verweisen<sup>17</sup>. In der Tat erscheint es zunächst frappierend, wenn das Gesetz einerseits die stillen Reserven der Sacheinlage auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft verlagert, indem es die Fortführung der Buchwerte für die Gewinnneutralität verlangt, andererseits jedoch exakt die Reservenmasse auf die gewährten Anteile an der Kapitalgesellschaft über-

15 Vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 77 und § 20 Abs. 4 UmwStG 77.

16 § 20 Abs. 4 UmwStG 77.

17 Vgl. Costede, GmbH-Rdsch. 1980, 13 (17); Keuk, DB 1972, 1643; Kohlenbach, DB 1972, 1696, und Loos, UmwStG 69, 2. Aufl., RZi 855.

trägt. Nur für den Fall, daß der Einbringende die neu gewährten Anteile niemals veräußert, erscheint in der Tat eine derartige Verdoppelung der stillen Reserven als eine Übersicherung; denn durch die Buchwertfortführung trägt der Einbringende über die aufnehmende Kapitalgesellschaft die eintretende Versteuerung der stillen Reserven, allerdings nur entsprechend seiner Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft. Zieht man allerdings den Fall der Veräußerung der Anteile mit in die Betrachtung ein, würde eine bloße Verlagerung der stillen Reserven auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft und damit ein Ansatz der Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt der Einbringung<sup>18</sup>, dazu verleiten, Unternehmensveräußerungen über zwischengeschaltete Einbringungen in Kapitalgesellschaften steuerfrei durchzuführen.

Das vom Gesetzgeber aufgestellte Schreckgespenst der Doppelerfassung stiller Reserven hat allerdings unter dem neuen Anrechnungsverfahren etwas an seiner Gefährlichkeit verloren. Soweit nämlich die stillen Reserven während der Besitzzeit des Einbringenden bei der Kapitalgesellschaft aufgelöst werden und ausgeschüttet werden, tritt aufgrund des Anrechnungssystems keine Doppelbelastung ein, sondern nur eine Einmalbelastung auf dem Steuerniveau des Einbringenden. Im Falle einer nachfolgenden Veräußerung der Anteile werden die stillen Reserven nicht mehr erfaßt, da sie – weil ausgeschüttet – sich im Veräußerungserlös nicht mehr niederschlagen.

Zu einer Doppelerfassung kann es jedoch kommen, wenn Anteile durch den Einbringenden veräußert werden, bevor die stillen Reserven realisiert werden und der entstandene Gewinn an den Einbringenden ausgeschüttet wird. Wenn nämlich der Einbringende nicht erreicht, daß ihm der Erwerber der Anteile das Körperschaftsteuerguthaben im Preis für die Anteile vergütet, trägt der Einbringende sowohl die Steuer auf die stillen Reserven in den Anteilen als auch die Steuer auf die stillen Reserven in den von der Kapitalgesellschaft übernommenen Wirtschaftsgütern.

Anlaß zu Kritik ist auch der Umstand, daß das Gesetz später entstandene stille Reserven auch dann auf die Anteile verlagert und von der Steuerpflicht erfaßt, wenn der Einbringende nicht wesentlich beteiligt ist und auch die Anteile nicht im Betriebsvermögen hält<sup>19</sup>.

18 So Art. 10 Abs. 3 des Vorschlags einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (Bundestag-Drucksache V/3774). Der neugefaßte Vorschlag enthält eine derartige Regelung nicht mehr (vgl. Bundestag-Drucksache 8/1677).

19 Vgl. u. a. *Meyer-Armdt*, UmwStG 69, RZi 287.

Man denke etwa an den Fall, daß ein Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende hierfür im Wege der Kapitalerhöhung eine 1 %ige Beteiligung erhält. Betragen die stillen Reserven im Zeitpunkt der Einbringung 500 000 DM, so besteht noch Verständnis dafür, daß diese stillen Reserven auf die Anteile übertragen werden und dabei im steuerpflichtigen Bereich bleiben. Mit anderen Worten, der Einbringende muß die 500 000 DM im Falle der Aufdeckung der stillen Reserven durch die Veräußerung der Anteile versteuern, obwohl er nicht wesentlich beteiligt ist und die Anteile im Privatvermögen hält. Verzehnfachen sich jedoch die stillen Reserven in den Anteilen auf 5 Millionen, muß der Einbringende, nach der gegenwärtigen Konzeption des Gesetzes, nicht nur die ursprünglichen 500 000 DM an stillen Reserven, sondern auch die hinzugewachsenen 4,5 Millionen im Falle eines Verkaufs der Anteile versteuern. Hintergrund der Kritik ist dabei der Umstand, daß die stillen Reserven von 4,5 Millionen in einer Zeit angewachsen sind, in der der Einbringende nicht wesentlich beteiligt war und die stillen Reserven daher im Normalfall nicht von der Steuerpflicht erfaßt werden. Anlaß für die Besteuerung ist damit lediglich der Umstand, daß im Zeitpunkt der Einbringung ein verhältnismäßig geringfügiger Teil an stillen Reserven unversteuert blieb, was die Beteiligten veranlaßte, in die Mausefalle<sup>20</sup> – die Steuerneutralität also als ködernder Speck – der Steuerpflicht sämtlicher stiller Reserven zu schlüpfen.

Gegen diese Regelung mit Normen des Verfassungsrechts anzukämpfen, verspricht m. E. wenig Erfolg. In den geschilderten Fällen ist der nicht wesentlich beteiligte Einbringende dem nicht wesentlich Beteiligten unter normalen Umständen nicht gleichzusetzen. Grundlage für die gesetzliche Regelung und damit auch für die Steuerneutralität der Einbringung ist wohl der Gedanke, daß der Einbringende in den Anteilen an der Kapitalgesellschaft sein bisher betriebliches Engagement fortsetzt. Dementsprechend werden alle später anfallenden stillen Reserven von der Steuerpflicht erfaßt, so wie sie auch erfaßt würden, wenn das bisherige betriebliche Engagement in Form eines Einzelunternehmens oder der Beteiligung an einer Personengesellschaft fortbestanden hätte.

Allerdings muß man sich dabei im Klaren sein, daß die später anwachsenden stillen Reserven nicht unbedingt auf die Sacheinlage des jeweiligen Einbringenden zurückzuführen sein müssen, sie könnten – und das wird im Falle einer Minibeteiligung regelmäßig zutreffen –, auch auf die Sacheinlage anderer Einbringender bzw. auf das Vermögen der schon bestehenden Kapitalgesellschaft zurückzuführen sein.

Der Gesetzgeber hat dieses Dilemma wohl erkannt und einen Weg aufgezeigt, durch den der Gesellschafter der Steuerpflicht der später anwachsenden Reser-

20 *Loos*, FR 1969, 301 (305 rechte Sp.).

ven entgehen kann. Er hat nämlich vorgesehen, daß der Gesellschafter durch einen Antrag<sup>21</sup> auf Besteuerung die Anteile in den Normalstatus überführt mit der Folge, daß die später anfallenden stillen Reserven in privat gehaltenen, nicht wesentlichen Beteiligungen nicht mehr von der Steuerpflicht erfaßt werden<sup>22</sup>. Allerdings ist dieser Rettungsanker mit einem Nachteil verbunden, der seine Anwendung oft ausschließt. Mit der Antragstellung müssen die in den Anteilen vorhandenen stillen Reserven besteuert werden, obwohl dem Gesellschafter keine liquiden Mittel, wie im Falle einer Veräußerung, zufließen.

Abhilfe gegen diese sicherlich unbefriedigende, wenn auch nicht verfassungswidrige Konzeption wäre auf zwei Wegen möglich.

Einmal wäre daran zu denken, die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven bindend festzustellen, also etwa im Rahmen eines besonderen Feststellungsverfahrens, mit der Folge, daß diese festgehaltenen stillen Reserven dann zu versteuern sind, wenn die stillen Reserven in den Anteilen realisiert werden.

Zu denken wäre aber auch daran, den Einbringenden nach einer gewissen Zeit aus dem besonderen Status seiner Beteiligung zu entlassen, etwa in der Form, daß man die nicht wesentliche Beteiligung bezogen auf den Zeitpunkt der Einbringung den wesentlichen Beteiligungen gleichstellt. Dann wäre nämlich im Zusammenhang mit der Regelung in § 17 EStG 5 Jahre nach dem Zeitpunkt der Einbringung eine steuerfreie Veräußerung der eine nicht wesentliche Beteiligung darstellenden Anteile möglich<sup>23</sup>.

#### 4. Einbringung in eine Personengesellschaft

Verhältnismäßig geringe Probleme – von der Grundkonzeption her – bietet der Fall der Einbringung in eine Personengesellschaft, der von § 24 UmwStG erfaßt ist.

Das Problem der stillen Reserven auf zwei Ebenen existiert hier nicht, da die stillen Reserven den Gesellschaftern der Personengesellschaft direkt im Falle einer Realisierung zugerechnet werden.

Die vom Gesetz vorgesehene Möglichkeit, daß eine Sacheinlage von der Personengesellschaft zum Buchwert übernommen werden kann und damit der Vorgang der Einbringung erfolgsneutral gestaltet werden kann, wirft daher insoweit keine Probleme auf.

21 Vgl. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG 77.

22 Widmann/Mayer, aaO (Fußn. 5), RZi 4 381.

23 In diesem Sinne Luckey, aaO (Fußn. 6), 341 ff.

Auch die Frage des Überwechselns stiller Reserven von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen kann sich nicht ergeben, wenn Gesichtspunkte einer unentgeltlichen Zuwendung ausscheiden. Durch die Erstellung von Ergänzungsbilanzen bleiben nämlich dem einzelnen Gesellschafter die stillen Reserven verhaftet, die in seiner Sacheinlage enthalten waren und die bei der Einbringung unversteuert blieben<sup>24</sup>.

Die noch zu erörternden Sachverhalte der Einlage einzelner Wirtschaftsgüter, der Betriebsaufspaltung und der Realteilung einer Personengesellschaft sind nicht als solche in einem Gesetz geregelt. Es ist daher nur zu untersuchen, inwieweit die Auffassungen der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung zu diesen Sachverhalten sich in die erörterten allgemeinen Lösungsprinzipien einordnen.

#### 5. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft

Nach der Rechtsprechung<sup>25</sup> gelten die Grundsätze des § 24 UmwStG entsprechend, so daß ich auf meine Ausführungen zur Einbringung von Betrieben in Personengesellschaften verweisen kann.

#### 6. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft

Die Einbringung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft, sei es im Wege der verdeckten Einlage oder der offenen Einlage, führt, von dem Fall der Einbringung einer 100 %igen Beteiligung abgesehen, zu einer Realisierung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven. So jedenfalls die herrschende Meinung und die Rechtsprechung<sup>26</sup>. Damit ist eine Gewinnneutralität des Vorgangs durch Gewinnaufschub nicht möglich.

#### 7. Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung, d. h. die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch eine Besitz-Personengesellschaft in die Betriebskapitalgesellschaft zur Begründung der Betriebsaufspaltung, führt nach der Praxis der Finanzverwaltung nicht zur Aufdeckung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven, unter der Voraussetzung, daß die Betriebskapitalgesellschaft die Buchwerte fortführt. Ich sage bewußt Praxis der Finanzverwaltung<sup>27</sup>; denn die

24 Vgl. Beispiel bei Widmann/Mayer, aaO (Fußn. 5), RZi 4 866.

25 BFH v. 28. 1. 1976 I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; BFH v. 15. 7. 1976 I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 und BFH v. 31. 3. 1977 IV R 54/72, BStBl. II 1977, 415.

26 Vgl. die Nachweise bei Widmann/Mayer, aaO (Fußn. 5), RZi 3 807 ff.

27 Vgl. dazu Bordewin, RWP-Blattei Steuer RD Umwandlung II 2 b, 225 (244).

Rechtsprechung zu diesem Problem geht über bloße Andeutungen nicht hinaus<sup>28</sup>. Der Versuch, die Gewinnneutralität systematisch zu begründen, wird vereinzelt unternommen<sup>29</sup>. Der Versuch gerät in gewisse Konflikte mit dem Grundsatzbeschluß des Großen Senats, wonach im Falle einer Betriebsaufspaltung von dem Bestehen zweier Unternehmen auszugehen sei<sup>30</sup>. Vereinzelt werden auch tatsächlich Zweifel an der Gewinnneutralität des Vorgangs geäußert<sup>31</sup>. Also Vorsicht beim Versuch, Einzelfragen zur Betriebsaufspaltung über den BFH auszutragen; es kann u. U. auf diese Streitpunkte nicht ankommen, wenn der BFH die günstige Auffassung der Finanzverwaltung zur Gewinnneutralität nicht für gerechtfertigt hält.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ergibt sich demnach eine der Regelung zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft entsprechende Rechtslage, d. h. also, Steuerneutralität durch Fortführung der Buchwerte. D. h. die stillen Reserven der ersten Ebene werden nicht nur auf die Betriebskapitalgesellschaft übertragen, sondern auch auf die Anteile, die der Besitz-Personengesellschaft bzw. den Gesellschaftern der Personengesellschaft zustehen. Das spezielle Problem, daß später anwachsende stille Reserven ebenfalls bei den Anteilen erfaßt werden, ist hier ohne Bedeutung, da sich die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft ohnehin im Betriebsvermögen befinden, und daher aus diesem Grunde schon die steuerliche Erfassung dieser stillen Reserven gerechtfertigt erscheint.

## 8. Realteilung der Personengesellschaft

Letzter der zu untersuchenden Komplexe ist die Realteilung von Personengesellschaften. Ihre Abwicklung ist im Grundsatz durch die Rechtsprechung geklärt. Jedenfalls ist sichergestellt, daß die Personengesellschaft in der Weise erfolgsneutral aufgelöst werden kann, daß Teilbetriebe der Personengesellschaft zum Buchwert von den einzelnen Gesellschaftern übernommen werden können<sup>32</sup>. Die Steuerneutralität durch Fortführung der Buchwerte kehrt damit erneut als Prinzip wieder.

Die Frage zweier Ebenen tritt nicht auf, da die stillen Reserven auch in der realgeteilten Personengesellschaft den Gesellschaftern bereits direkt zugerechnet wurden.

28 Vgl. BFH v. 9. 12. 1954 IV 346/53 U, BStBl. III 1955, 88 und BFH v. 27. 1. 1955 IV 435/53 U, BStBl. III 1955, 125.

29 Vgl. *Luckey*, aaO (Fußn. 6), 420 f.

30 BFH v. 8. 11. 1971 GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63.

31 L. *Schmidt*, StW 70, Sp. 429 (441).

32 Vgl. die Nachweise bei *Widmann/Mayer*, aaO (Fußn. 5), RZi 5 413 ff.

Interessant ist, daß die Rechtsprechung zur Realteilung die Gewinnneutralität nicht an der Möglichkeit scheitern läßt, daß durch die Realteilung und Buchwertfortführung stille Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen Gesellschafter übergehen. Von dieser Möglichkeit mußte die Rechtsprechung ausgehen, wenn sie zuließ, daß die Gesellschafter die einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert der Personengesellschaft übernehmen<sup>33</sup>. Es wäre nämlich jeweils eine Zufälligkeit, daß die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter zu deren stillen Reserven in demselben Verhältnis stehen, wie das bisherige Kapitalkonto des Gesellschafters zu den stillen Reserven, die innerhalb der Personengesellschaft auf den Gesellschafter entfielen.

## C. Lücken

Nach dem Tagungsprogramm bin ich auch gehalten, Lücken aufzuzeigen. Nun, ich kann sagen, daß ich keine Lücken gefunden habe. Angesichts des hohen Anteils der deutschen Steuerrechtsliteratur an der gesamten Steuerrechtsliteratur wäre es auch verwunderlich, wenn irgendeine Frage nicht behandelt worden wäre. Es erscheint auch fraglich, ob man den Gesetzgeber durch das Aufspüren von Lücken zu noch größerer Aktivität ermuntern soll, als er sie ohnehin schon entfaltet.

## D. Ungelöste Zweifelsfragen

Zu dem Gesamtkomplex existieren naturgemäß eine Unzahl von ungelösten Zweifelsfragen im Detail. Es bleibt mir nur, auf die einschlägige Kommentarliteratur zu verweisen.

Behandeln möchte ich nur einige kritische Komplexe, die bei allen angeschnittenen Fällen zu Schwierigkeiten führen.

### 1. Zuzahlungen

Besondere Probleme ergeben sich in allen behandelten Fällen dann, wenn das bisherige Engagement an einer Gesellschaft nicht nur durch ein anderes Engagement einer übernehmenden Gesellschaft ersetzt wird, sondern wenn daneben Zahlungen erfolgen. Diese Zahlungen führen vor allem dann zu Schwierigkeiten, wenn sie nicht über das Unternehmen geleitet werden, das umgewandelt wird, sondern direkt zwischen den Beteiligten erfolgen.

Diese Frage ist nur in einem Teilbereich gesetzlich geregelt, nämlich bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Dort hat das Gesetz den Fall der Gewäh-

33 Vgl. BFH v. 10. 2. 1972 IV 317/65, BStBl. II 1972, 419.

zung sonstiger Wirtschaftsgüter angesprochen und vorgeschrieben, daß die Sacheinlage bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft mindestens mit dem gemeinen Wert der neben den Gesellschaftsrechten gewährten Wirtschaftsgüter angesetzt werden muß und daß sich die Anschaffungskosten der Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft um den gemeinen Wert dieser sonstigen Wirtschaftsgüter mindern<sup>34</sup>.

Es sei nur angedeutet, daß auch im Rahmen der gesetzlichen Regelung schon zweifelhaft ist, ob sich diese auch auf den Fall bezieht, daß die anderen Wirtschaftsgüter nicht von der aufnehmenden Kapitalgesellschaft gewährt werden, sondern von einem anderen Gesellschafter der aufnehmenden Kapitalgesellschaft<sup>35</sup>.

Im Fall der Einbringung in eine Personengesellschaft ist die sog. Zuzahlung außerhalb der Bilanz, d. h. von einem Gesellschafter an einen anderen Gesellschafter ohne Berührung des Vermögens der aufnehmenden Personengesellschaft in einem Einführungsschreiben der Finanzverwaltung zum Umwandlungsteuergesetz angesprochen<sup>36</sup>; der Erlaß kommt hier zu einer Teilgewinnrealisierung. Einzelheiten kann ich hier nicht erläutern, ich kann nur sagen, daß das Ergebnis des Erlasses bereits sehr umstritten ist und daß zu diesem Problem eine Vielfalt von Lösungsmöglichkeiten in der Literatur angeboten wird<sup>37</sup>.

Zahlungen können ferner eine Rolle spielen bei der Realteilung in Form des sog. Spitzenausgleichs. Dazu existieren die unterschiedlichsten Meinungen<sup>38</sup>. Kernpunkt der Auseinandersetzung ist immer wieder, inwieweit die Zuzahlung zu einer Gewinnrealisierung führt und die an sich gegebene Gewinneutralität der Realteilung beeinträchtigt. Der Bundesfinanzhof hat dieses Problem in einer Entscheidung elegant umschifft, indem er die dort gegebene Zuzahlung unter gewisser Vergewaltigung des Sachverhalts als private Zahlung qualifizierte<sup>39</sup>.

## 2. Pensionsrückstellungen

Zu Schwierigkeiten bei fast allen Umformungen führen auch die Pensionsrückstellungen, vor allem dann, wenn sie sich auf Pensionszusagen an Gesellschafter beziehen.

34 Vgl. § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 77 und § 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 77.

35 Vgl. hierzu *Widmann/Mayer*, aaO (Fußn. 5), RZi 3 922.

36 Vgl. Schreiben des BdF vom 16. 6. 1978 IV B 2 - S 1 909 - 8/78, Abschn. C II Tz. 73-77, BStBl. I 1978, 235 (245).

37 Vgl. hierzu *Widmann/Mayer*, aaO (Fußn. 5), RZi 4 877 b ff.

38 Vgl. hierzu *Widmann/Mayer*, aaO (Fußn. 5), RZi 5 446 ff und RZi 5 502 ff.

39 BFH v. 10. 2. 1972 IV 317/65, BStBl. II 1972, 419; vgl. hierzu ur, DB 1972, 1462.

Die Frage, wie derartige Pensionsrückstellungen zu behandeln sind, wenn sie den Gesellschafter-Geschäftsführern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft gegeben worden sind und diese Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt wird, scheint durch die Rechtsprechung<sup>40</sup> jedenfalls im Grundsatz geklärt, obwohl auch hier noch einige Fragen offen sind<sup>41</sup>.

Nach wie vor umstritten ist die Behandlung der Pensionszusagen an die Gesellschafter einer Personengesellschaft, wenn diese in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird. Der Einföhrungserlaß<sup>42</sup> der Finanzverwaltung zum Umwandlungsteuergesetz bringt hier eine Lösung, die, wenn man sich ihr anschließt, jedenfalls für die Praxis eine Vielzahl von Problemen vermeiden hilft. Man wird aber nicht umhin können, die Fragen noch einmal systematisch zu untersuchen.

Ist einem Arbeitnehmer eine Pension zugesagt und wird dieser Arbeitnehmer Gesellschafter der Personengesellschaft, die die Pensionszusage erteilt hat, ergeben sich gewisse Schwierigkeiten, die wohl jetzt durch die Rechtsprechung<sup>43</sup> als gelöst anzusehen sind.

Noch unerforschtes Feld ist die Behandlung von Pensionszusagen an Personengesellschafter, wenn diese im Rahmen einer Realteilung von den übernehmenden Gesellschaftern wechselseitig übernommen werden.

40 Vgl. BFH-U. 22. 6. 1977 I R 8/75, BStBl. II 1977, 798.

41 Vgl. *Widmann/Mayer*, aaO (Fußn. 5), RZi 2 495 ff.

42 Vgl. Schreiben des BdF vom 16. 6. 1978 IV B 2 - S 1909 - 8/78, Abschn. A III Nr. 2 Tz. 43, BStBl. I 1978, 235 (242).

43 BFH v. 8. 1. 1975 I R 142/72, BStBl. II 1975, 437.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf Einzelunternehmen u. Personengesellschaft	§§ 3 ff UmwStG	nein	–	Besteuerung	–	nein	Realteilung einer Personengesellschaft
Umwandl. u. Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit anderer Kapitalgesellschaft	§§ 14 ff UmwStG	ja	ja	steuerfrei (grundsätzlich)	ja (bei Verschmelzung)	nein	Betriebsaufspaltung
Einbringung in Kapitalgesellschaft	§§ 20 ff UmwStG	ja	ja	Verdoppelung	ja	ja	Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Personengesellschaft
Einbringung in Personengesellschaft	§ 24 UmwStG	ja	ja	–	nein	nein	Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Kapitalgesellschaft
Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Personengesellschaft	Rechtsprechung	ja	ja	–	nein	–	Rechtsprechung
Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Kapitalgesellschaft	Rechtsprechung	ja	–	Verdoppelung	ja	nein	Rechtsprechung
Realteilung einer Personengesellschaft	Rechtsprechung	ja	ja	–	ja	–	–
Grundlage	gewinneutral möglich	Buchwertfortführung erster Ebene	stille Reserven zweiter Ebene	Übergang von stillen Reserven auf andere	Identität erster und zweiter Ebene	–	–

## Aufschub der Gewinnrealisierung durch §§ 6 b, 6 c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz

– Eine systemkritische Untersuchung –

Ministerialrat Dr. Jochen Thiel,  
Lehrbeauftragter an der Universität zu Köln

### Inhaltsübersicht

- |                                                                                                             |                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I. Einleitung                                                                                               | 4. Die Notwendigkeit der realen Kapitalerhaltung                                                                         |
| II. Die Grundkonzeption des § 6 b EStG                                                                      | 5. Exkurs: der Progressionsnachteil                                                                                      |
| III. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Maßstab für die Beurteilung des § 6 b EStG | VI. Wirtschaftspolitische Rechtfertigungsgründe                                                                          |
| IV. Die Rechtfertigung des § 6 b EStG in der Gesetzesbegründung                                             | 1. Die Beseitigung des Sperreffekts                                                                                      |
| V. Verteilungspolitische Rechtfertigungsgründe                                                              | 2. Die Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen                                                       |
| 1. Die Brandschaden-Rechtsprechung des RFH                                                                  | 3. Speziell beim Beteiligungserwerb: Die Konzentrationskontrolle                                                         |
| 2. Das „Wesen“ des Anlagevermögens                                                                          | VII. Der Steueraufschub nach § 6 c EStG, nach § 4 Auslandsinvestitionsgesetz und nach § 3 Entwicklungsländersteuergesetz |
| 3. Die zu niedrigen Wertansätze in der DM-Eröffnungsbilanz                                                  | VIII. Zusammenfassung                                                                                                    |

### I. Einleitung

Einer breiteren Öffentlichkeit ist § 6 b EStG vor einigen Jahren anlässlich der Veräußerung der Daimler-Benz-Aktien durch den Flick-Konzern bekannt geworden. Es ist der Eindruck entstanden, die Vorschrift diene dazu, unter dem Deckmantel des Steuergeheimnisses Steuergeschenke in Millionenhöhe an einige Großunternehmen zu verteilen. Pressemeldungen mit den Schlagzeilen

- Steuerfreiheit für die Flickmilliarden,
- Steuergeschenke vom Minister,

- Der Trick von Flick,
  - Im Grauschleier der Anonymität,
- waren Ausdruck dieses Verdachts.

Auch im wissenschaftlichen Schrifttum ist § 6 b EStG umstritten<sup>1</sup> Während die Vorschrift bei ihrer Einführung im Jahre 1964 einerseits als „bedeutsamste Reform des Bilanzrechts . . . seit Jahrzehnten“ gefeiert wurde<sup>2</sup>, bezeichnet Littmann<sup>3</sup> als prononcierter Kritiker den § 6 b EStG als „Monstrum“, das zu einer erheblichen steuerlichen Vergünstigung für die begünstigten Wirtschaftskreise führt, weil es ihnen das Unternehmerrisiko einseitig abnimmt.

Ziel meines Beitrags ist es, den Vergünstigungscharakter des § 6 b EStG – gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>4</sup> – herauszuarbeiten und die Sachgerechtigkeit der in der Gesetzesbegründung<sup>5</sup> angeführten Rechtfertigungsgründe zu untersuchen. Verteilungspolitisch motivierte Steuervergünstigungen – sie sollen insbesondere die Übermaßbesteuerung verhindern – sind sachgerecht, wenn sie sich auf ein steuerrechtlich relevantes Prinzip zurückführen lassen<sup>6</sup>. Wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigungen müssen ihren Förderungszweck erfüllen und im Interesse der Allgemeinheit liegen<sup>7</sup>. Systemwidrig ist jede Sachfremdheit. Wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig ist das Gesetz jedoch nur bei einem evidenten Systembruch<sup>8</sup>.

## II. Die Grundkonzeption des § 6 b EStG

§ 6 b EStG ist als „neuartige Gewinnermittlungsvorschrift“<sup>9</sup> geschaffen worden. Stpfl., die bestimmte Anlagegüter veräußern, können die dabei erzielten Gewinne ganz oder teilweise von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter neu angeschaffter oder hergestellter Anlagegüter (sog. Ersatzwirt-

1 Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hat die Streichung der §§ 6 b, 6 c EStG empfohlen (Gutachten zur Reform der direkten Steuern, Schriftenreihe des BMF, Heft 9, Bonn 1967, 21, 25, 26), die Steuerreformkommission 1971 die Beibehaltung (Schriftenreihe des BMF, Bonn 1971, 76–81).

2 R. Thiel, Übertragung stiller Reserven, Heidelberg 1965, 5.

3 Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl., § 6 b, Anm. 2.

4 Tipke, Steuerrecht, 7. Aufl. Köln 1979, 25.

5 Unzulässig ist es, zur Rechtfertigung einer Steuervergünstigung eine Motivierung zu unterstellen, an die der Gesetzgeber nicht gedacht hat; Tipke, aaO (Fußn. 4), 460.

6 Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Berlin 1974, 118, 143; er spricht von „aktiven“ Steuervergünstigungen.

7 Lang, aaO (Fußn. 6), 124 ff, 145; er spricht von „subventiven“ Steuervergünstigungen.

8 Lang, aaO (Fußn. 6), 143, 144 mit Rechtsprechungsnachweisen.

9 Bericht des FinABT zum Steueränderungsgesetz 1964, BT-Drucks. Nr. IV/2617, 3.

schaftsgüter) abziehen (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 EStG). Soweit die Übertragung der stillen Reserven im Jahr der Anschaffung noch nicht möglich ist, kann eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe des Veräußerungsgewinns gebildet werden (§ 6 b Abs. 3 Satz 1 EStG).

Bilanztechnisch wird das Realisationsprinzip, das den Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung für die Handels- und Steuerbilanz gleichlautend bestimmt<sup>10</sup>, nicht eingeschränkt. § 6 b EStG setzt die Erzielung eines Veräußerungsgewinns voraus und macht den realisierten Gewinn zum Gegenstand der steuerlichen Begünstigung (§ 6 b Abs. 1 Satz 1 EStG). Für die Ersatzwirtschaftsgüter gilt das Anschaffungswertprinzip (§ 6 b Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 2 EStG). In seiner Wirkung freilich, auf die es für die systematische Einordnung der Vorschrift ankommt, setzt § 6 b EStG das Realisationsprinzip außer Kraft. Der Stpfl. darf in Höhe des Veräußerungsgewinns eine steuerfreie Rücklage bilden oder eine entsprechende Sonderabschreibung auf die neu erworbenen Ersatzwirtschaftsgüter vornehmen. Dadurch wird der Veräußerungsgewinn kompensiert und der Besteuerung in dem betreffenden Wirtschaftsjahr entzogen.

Die Besteuerung wird allerdings später automatisch nachgeholt, sobald die gebildete Rücklage erfolgswirksam aufgelöst (§ 6 b Abs. 3 Satz 5 EStG) oder das Ersatzwirtschaftsgut veräußert wird. Bei abnutzbaren Ersatzwirtschaftsgütern schmälert die Sonderabschreibung die Basis für die zukünftigen Absetzungen für Abnutzung (§ 6 b Abs. 5 EStG), so daß sich der laufende Gewinn entsprechend erhöht. Kurz: Der Stpfl. steht im Ergebnis so, als hätte er das alte und das neue Wirtschaftsgut unter Durchbrechung des Realisationsprinzips und des Anschaffungswertprinzips zum Buchwert gegeneinander ausgetauscht. Dieser Vorgang, bei dem sich bilanztechnisch realisierter Gewinn und Sonderabschreibungen gegeneinander aufheben, wird als Übertragung stiller Reserven bezeichnet. Der Stpfl. erhält durch die Übertragung einen zinslosen Steuerkredit, dessen Höhe von den stillen Reserven und dem individuellen Grenzsteuersatz des Stpfl. abhängt<sup>11</sup>. Die Laufzeit ist bei Übertragung der stillen Reserven auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Beteiligungen) unbegrenzt, solange die Ersatzwirtschaftsgüter Betriebsvermögen bleiben. Durch wiederholte Anwendung des § 6 b EStG (6 b-Kette) kann die Versteuerung der stillen Reserven bis zur Liquidation des Unternehmens aufgeschoben werden. Bei Übertragung der stillen Reserven auf abnutzbare Wirtschaftsgüter wird der Steuerkredit durch den höheren Gewinn infolge der verminderten Absetzungen für Abnutzung lau-

10 Vgl. J. Thiel, Bilanzrecht, Köln 1980, 63 ff.

11 Dazu Rieden, Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Übertragung stiller Rücklagen gemäß § 6 b des Einkommensteuergesetzes, Diss. rer. pol. Köln 1972, 121 ff; Büschgen, Betriebswirtschaftliche Aspekte des § 6 b EStG für die Industrieunternehmung, BFuP 1966, 277 ff u. 341 ff, hier 344 ff.

fend abgebaut und endet am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Ersatzwirtschaftsgüter.

Vorbild für § 6 b EStG war eine Regelung im französischen Steuerrecht<sup>11a</sup>. § 40 Code général des impôts ließ die Übertragung freiwillig oder unfreiwillig realisierter stiller Reserven des Anlagevermögens auf beliebige Ersatzanlagegüter zu; auch die Übertragung auf Beteiligungen war zulässig, falls sie einen beherrschenden Einfluß auf die Gesellschaft gewährten<sup>11b</sup>. Diese Regelung hat in Frankreich zu Unzutraglichkeiten geführt. Größere Unternehmen gründeten in erheblichem Ausmaß Tochtergesellschaften mit dem einzigen Zweck, auf die Anteile stille Reserven übertragen zu können; kleinere Unternehmen, denen diese Gestaltung zu kostenaufwendig war, verzichteten häufig auf die Umstrukturierung und Modernisierung ihres Betriebs oder sahen sich im Interesse der Steuervermeidung zu betriebswirtschaftlich wenig sinnvollen Investitionen, z. B. in Grund und Boden, veranlaßt<sup>11c</sup>. Das Steuerreformgesetz vom 12. 7. 1965 verzichtete deshalb auf die Übertragungsmöglichkeit. Die Veräußerungsgewinne werden seitdem durch eine komplizierte Steuersatzermäßigung begünstigt<sup>11d</sup>.

Soweit ersichtlich sehen im EG-Bereich nach wie vor das englische Recht<sup>11e</sup> und das niederländische Recht<sup>11f</sup> die Übertragung stiller Reserven vor. Außerhalb der EG kennt das österreichische Recht eine entsprechende Regelung. § 12 öEStG entspricht weitgehend § 6 b EStG, gewährt dem Unternehmer aber eine größere Dispositionsfreiheit<sup>11g</sup>. Er kann die aufgelösten stillen Reserven auf jedes Anlagegut übertragen, das im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den beiden Folgejahren angeschafft oder hergestellt wird. Dafür müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter länger als in Deutschland zum Anlagevermögen des Betriebs gehört haben. Die sog. „Behaltefrist“ beträgt bei beweglichen Anlagegütern mindestens 7, bei unbeweglichen Anlagegütern mindestens 15 Jahre.

In der Schweiz hat eine sog. Koordinations-Kommission den Entwurf eines Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer und eines Gesetzes über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden verabschiedet. Beide Gesetzentwürfe

11a Groneborn, Bilanzhinweise zu § 6 b EStG, StbJb 1965/66, 335.

11b Lutz, Die steuerliche Erfassung realisierter stiller Reserven des Anlagevermögens in den EWG-Staaten Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Großbritannien und Niederlanden, Bern, Frankfurt 1973, 111.

11c Lutz, aaO, 112.

11d Lefebvre/Pöllath/Rädler, Steuern in Frankreich, Köln 1976, Rz. 182 ff.

11e Sec 33 FA 1965 (roll-over); vgl. Lutz, aaO (Fußn. 11b); Strobel, Die Besteuerung ausländischer Niederlassungen in Großbritannien, Köln 1974, 72.

11f Art. 14 Wet I. B. 1964; Hintzen, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in den Niederlanden, Köln 1975, 62 ff.

11g Vgl. Helbich, Die Mobilität des Kapitals und das Steuerrecht, ÖStZ 1968, 107.

lassen in Art. 28 in gleichlautenden Formulierungen die Übertragung stiller Reserven zu, wenn Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch gleichartige Vermögensobjekte, welche die gleiche betriebliche Funktion erfüllen, ersetzt werden.

### III. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Maßstab für die Beurteilung des § 6 b EStG

Da § 6 b EStG das Realisationsprinzip durchbricht, hängt seine systemkritische Einschätzung von der Bedeutung dieses Prinzips für die Einkommensbesteuerung ab.

Das Universalitätsprinzip verlangt, das gesamte Einkommen als Maßgröße für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. lückenlos zu erfassen. Für die Frage, ob und in welchem Zeitpunkt Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern versteuert werden müssen, ist mit dieser Feststellung noch nichts gewonnen. Entscheidend ist, welche Sachverhalte als Einkommen anzusehen sind<sup>12</sup>.

Nach dem Quellenprinzip sind nur die wiederkehrenden Bezüge aus einer Einkunftsquelle Einkünfte, nicht aber die Wertsteigerungen der Wirtschaftsgüter, die in ihrer Zusammenfassung die Einkunftsquelle bilden. Dagegen besteht nach der weitergreifenden Reinvermögenszugangstheorie das Einkommen aus dem gesamten Reinvermögenszugang einer Periode, gleichgültig, ob es sich um wiederkehrende oder einmalige Vermögenszuwächse handelt. Diese Auffassung ist vorzuziehen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hängt allein von der Höhe des Vermögenszuwachses, nicht von seiner Herkunft ab<sup>13</sup>.

Die weitere Frage, ob nur die realisierten oder auch die nicht realisierten Vermögenszuwächse Einkommen bilden, ist weniger eine Frage der steuerlichen Gerechtigkeit als der wirtschaftlichen Vernunft. Ich gehe davon aus, daß bereits nicht realisierte Wertzuwächse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steigern, wie umgekehrt nicht realisierte Vermögensverluste die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Zwar fließen dem Stpfl. durch die bloße Wertsteigerung keine liquiden Mittel zu, die er zur Steuerzahlung verwenden könnte. Da aber auch die Gewinnrealisierung nicht stets zu einer höheren Liquidität des Stpfl. führt (sie fehlt z. B. bei Kreditgeschäften), liegt hierin kein entscheidender Einwand. Der Stpfl. kann sich die erforderlichen Mittel durch Kreditaufnahme beschaffen. Diese ist, von Sonderfällen abgesehen, in der Regel auch zumut-

12 Vgl. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, Schriftenreihe d. BMF Heft 22, Bonn 1976, 18 ff.

13 Vgl. zur Definition des steuerlichen Einkommens Ebnet, Die Besteuerung des Wertzuwachses, Baden-Baden 1978, 57.

bar<sup>14</sup>. Mithin läuft die Besteuerung erst der realisierten Gewinne auf einen Besteuerungsaufschub mit oft hohem Zinsgewinn für den Stpfl. hinaus (Steuerzuschubvorteil)<sup>15</sup>.

Allerdings sind Versuche, eine Wertzuwachssteuer einzuführen, bisher stets daran gescheitert, daß sich der Wertzuwachs der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht mit der erforderlichen Genauigkeit ermitteln ließ. Die Änderung des Tages- oder Zeitwerts als Maßstab für den jährlichen Wertzuwachs kann bei Wirtschaftsgütern, die keinen Börsen- oder Marktpreis haben, nur geschätzt werden. Hierbei ergeben sich – wie die Erfahrungen mit dem nur als Hilfswert verwendeten Teilwert zeigen – Schätzungsfehler und Manipulationsmöglichkeiten, die aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung untragbar sind. Voraussetzung für die Entstehung von Einkommen als steuerrechtlich brauchbare Maßgröße ist somit eine Vermögensumschichtung. Im Zeitpunkt der Veräußerung läßt sich der Vermögenszuwachs als Differenz zwischen dem erzielten Marktpreis und dem ggf. fortgeschriebenen Anschaffungswert des veräußerten Wirtschaftsguts eindeutig bestimmen<sup>16</sup>.

Noch ein weiterer Gesichtspunkt spricht dafür, mit der Besteuerung an die Gewinnrealisierung anzuknüpfen. In der Handelsbilanz ist der Ausweis nicht realisierter Gewinne im Interesse der Kapitalerhaltung verboten. Der Kaufmann soll nicht im Vertrauen auf Wertsteigerungen Gewinne verteilen, die sich später möglicherweise nicht (mehr) erzielen lassen<sup>17</sup>. Bei einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne besteht die gleiche Gefahr einer nicht gerechtfertigten Vermögensminderung<sup>17a</sup>. Das Realisationsprinzip legt mithin die Besteuerung des Wertzuwachses auf den Zeitpunkt fest, in dem sich seine Höhe objektiv ermitteln läßt und der Stpfl. den Wertzuwachs durch die Veräußerung rechtlich und wirtschaftlich abgesichert hat. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit könnte auch einen früheren Besteuerungszeitpunkt rechtfertigen. Ein weiterer Besteuerungsaufschub, wie ihn § 6 b EStG vorsieht, ist mit diesem Grundsatz prinzipiell nicht vereinbar.

Das Einkommensteuergesetz erfaßt allerdings den realisierten Reinvermögenszuwachs nur zum Teil, nämlich

14 Vgl. das Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, aaO (Fußn. 12), 20.

15 *Ebnet*, aaO (Fußn. 13), 133.

16 Der Wissenschaftl. Beirat beim BMF lehnt im Gutachten zur Reform der direkten Steuern, aaO (Fußn. 1), 23, die Besteuerung unrealisierter Vermögenszuwächse aus technischen Gründen ab; ebenso das Gutachten der Steuerreformkommission, aaO (Fußn. 1), 68, 69.

17 *J. Thiel*, aaO (Fußn. 10), 65.

17a *Felix*, Zur Gewinnrealisierung, StbKongreßRep. 1980, 131, argumentiert mit der Höhe der Steuerbelastung und sieht den Gewinn erst als entstanden an, wenn er real als Liquidität zufließt.

- im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, die nach Maßgabe des Gewinns besteuert werden (§ 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 EStG),
- als Einkünfte aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG) und
- als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§§ 22 Abs. 1 Nr. 2, 23 EStG).

Alle übrigen Veräußerungsgewinne, insbesondere aus privatem Grundstücks- und Wertpapierbesitz, bleiben steuerfrei. Im Sinne des Universalitätsprinzips läge es, die Besteuerungslücken – soweit technisch möglich – durch Einbeziehung der bisher nicht steuerbaren Veräußerungsgewinne zu schließen<sup>18</sup>. § 6 b EStG erreicht eine größere Gleichmäßigkeit der Besteuerung in bezug auf betriebliche und private Veräußerungsgewinne umgekehrt dadurch, daß er betriebliche Veräußerungsgewinne vorübergehend aus der Besteuerung ausklammert<sup>19</sup>. Das ist, am Leistungsfähigkeitsprinzip gemessen, ein Schritt in die verkehrte Richtung.

#### IV. Die Rechtfertigung des § 6 b EStG in der Gesetzesbegründung

Der Gesetzesbegründung<sup>20</sup> ist kein einheitliches Programm zu entnehmen. Die Vorschrift soll

1. ökonomisch sinnvolle Anpassungsprozesse der Wirtschaft fördern<sup>21</sup>,
2. den Veräußerungsverkehr von Grundstücken, Beteiligungen und sonstigen Anlagegütern mit langfristiger Anlagedauer beleben<sup>21</sup>,
3. die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen verbessern<sup>21</sup> und
4. eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens verhindern<sup>22</sup>.

18 Gutachten zur Reform der direkten Steuern, aaO (Fußn. 1), 24, 25; *Tipke*, aaO (Fußn. 4), 143, 192.

19 Auf den Gleichheitssatz als Rechtfertigungsgrund für § 6 b EStG verweist z. B. *Stablschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reininvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG in Grenzfällen, Diss. jur., Mainz 1975, 15, 16; *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des öEStG, Wien 1971, 183 hält es steuersystematisch für problematisch, Gewinne aus Anlageverkäufen nach langjähriger Nutzung den laufenden Gewinnen gleichzustellen, solange bei Veräußerungen von Privatvermögen eine Steuer vom Wertzuwachs regelmäßig nicht zu entrichten ist.

20 Begründung der BR zum StÄndG 1964, BT-Drucks. Nr. IV/2400, 46, 62–65. Der österreichische Gesetzgeber hat sich bei der Schaffung des § 12 öEStG bzw. seines Vorgängers, des § 6 Abs. 2 öEStG von ähnlichen Erwägungen leiten lassen wie der deutsche, vgl. die Empfehlungen des Beirats für Wirtschafts- und Sozialfragen, Vorschläge zur Kapitalmarktpolitik, Wien 1966, 81–84.

21 AaO (Fußn. 20), 46.

22 AaO (Fußn. 20), 62.

Danach liegt es nahe, § 6 b EStG dem sog. „steuergesetzlichen Wirtschaftsrecht“<sup>23</sup> zuzuordnen. Zu ihm gehören die Normen, mit denen der Gesetzgeber Wirtschaftslenkung betreibt, d. h. auf Produktion, Distribution, Preisgestaltung und Konsum Einfluß nimmt. Diesem Bereich sind die in der Gesetzesbegründung besonders herausgestellten Ziele, „Förderung ökonomisch sinnvoller Anpassungsprozesse der Wirtschaft“ und „Belebung des Marktgeschehens“ zuzuordnen. Die Besteuerung erst des realisierten Gewinns, statt des Vermögenszuwachses, erlaubt dem Stpfl., die Einkommensteuer durch Verzicht auf eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter zu vermeiden (Veräußerungsplanung)<sup>24</sup>. Sind hohe Veräußerungsgewinne mit entsprechend hoher Steuerbelastung zu erwarten, kommt es zu dem sog. Sperrereffekt<sup>25</sup>. Um der Steuer zu entgehen, schiebt der Stpfl. die Veräußerung auf oder sieht ganz von ihr ab. Die Weiterverwendung der vorhandenen Anlagegüter kann einerseits der Rationalisierung und Modernisierung der Unternehmen abträglich sein, andererseits das Angebot dieser Anlagegüter, insbesondere von Grundstücken und Wertpapieren, verknappen. Beide Erscheinungen sind Folgewirkungen des sog. Sperrereffekts. Das wirtschaftspolitische Ziel des § 6 b EStG kann daher als Bekämpfung des Sperrereffekts bezeichnet werden. Das in der Gesetzesbegründung weiter erwähnte Ziel, Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten, ist von untergeordneter Bedeutung, da die Finanzlage der Unternehmen durch jede Steuerermäßigung mehr oder weniger stark verbessert wird.

Soweit sich § 6 b EStG gegen eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens wendet, ist seine Zielsetzung verteilungspolitischer Art<sup>26</sup>. Die Vorschrift dient insoweit der Herstellung einer als gerecht empfundenen, an der individuellen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Steuerlastverteilung. In der Gesetzesbegründung werden als Ursachen der befürchteten übermäßigen Besteuerung angeführt:

- die zu niedrigen Buchwerte nach dem DM-Bilanzgesetz<sup>27</sup> und
- die allgemeine Preisentwicklung, die die Buchwerte hinter den Verkehrswerten zurückbleiben läßt<sup>27</sup>. Damit sind die Nachteile der Besteuerung nach dem Nominalgewinn angesprochen.

Zur weiteren verteilungspolitischen Rechtfertigung des § 6 b EStG wird in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, daß

23 *Tipke*, aaO (Fußn. 4), 445.

24 *Ebnet*, aaO (Fußn. 13), 133, 138.

25 Siehe unten VI, 1.

26 Zum Begriff siehe das Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung aaO (Fußn. 12), 10.

27 AaO (Fußn. 20), 62.

- das Anlagevermögen seinem Wesen nach nicht zur Gewinnerzielung bestimmt sei<sup>27</sup> und
- § 6 b EStG sich an die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Bildung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung anlehne<sup>27</sup>.

Da in der steuerrechtlichen Diskussion die verteilungspolitischen Argumente im Vordergrund stehen, soll hierauf zunächst eingegangen werden.

## V. Verteilungspolitische Rechtfertigungsgründe

### 1. Die Brandschaden-Rechtsprechung des RFH

Der Reichsfinanzhof hat zugelassen, daß durch höhere Gewalt aufgelöste stille Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden<sup>28</sup>. In § 6 b EStG wird vielfach die konsequente Fortführung dieser Rechtsprechung durch den Gesetzgeber gesehen<sup>29</sup>. Sein rechtssystematischer Kerngedanke sei bereits in der alten Brandschaden-Rechtsprechung enthalten gewesen<sup>30</sup>. Ich meine, daß sich der Gesetzgeber nur die Begünstigungstechnik des RFH zunutze gemacht hat:

a) In seinen Urteilen vom 2. 4. 1930<sup>31</sup> und 31. 10. 1934<sup>32</sup> löst der RFH die Brandschadenfälle durch Sachverhaltsbeurteilung. Er hält es nicht für richtig, den Brand des Hauses, die Zahlung der Versicherungssumme und den Wiederaufbau als getrennte Vorgänge zu betrachten. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise<sup>33</sup> seien das abgebrannte Haus und der Neubau in gewissem Grade identisch. Gewinnrealisierung trete nicht ein, da wirtschaftlich alles beim alten geblieben sei und der Stpfl. nicht besser dastehe als vorher. Diese Überlegungen hat *Vodrazka*<sup>34</sup> dahin erweitert, daß das gesamte Anlagevermögen als Festwert oder Eiserner Bestand angesehen werden müsse, innerhalb dessen zwar Vermögensumschichtungen durch Veräußerung erfolgten, diese jedoch als bloße Zwischenbewegungen<sup>35</sup> nicht erfolgswirksam würden.

28 Grundlegend hierzu *Burkert*, Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, Diss. jur., Köln 1962.

29 Vgl. *Vodrazka*, Die steuerbegünstigte Übertragung offengelegter stiller Rücklagen – Bedeutung und Vorteilhaftigkeit (I), *StuW* 1975, 317, 320.

30 *Eckhardt*, Die Steuerreform 1964, *BB* 1964, 1268.

31 RFH VI 514/30, *RStBl.* 1930, 313.

32 RFH VI A 42/34 *StuW* II 1934, Nr. 727, Sp. 1536.

33 Zur Fehlmethode der Sachverhaltsbeurteilung *Tipke*, aaO (Fußn. 4), 93; *R. Thiel*, *StbJb* 1963/64, 183.

34 AaO (Fußn. 29).

35 *Rieden*, aaO (Fußn. 11), 32.

Diese Rechtsprechung und – ihr folgend – *Vodrazka* übersehen, daß die Entschädigungszahlung in den Brandschadenfällen sachverhältnismäßig eben nicht alles beim alten läßt. Der Sachverhalt ändert sich vielmehr gerade in dem Punkt, der für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entscheidend ist. Ich habe oben<sup>36</sup> darauf hingewiesen, daß der Wertzuwachs des Vermögens in dem Zeitpunkt steuerlich erfaßt werden muß, in dem sich seine Höhe objektiv ermitteln läßt. Das ist der Fall, sobald der Stpfl. die Brandentschädigung beanspruchen kann. Die Ersatzbeschaffung selbst ist Einkommensverwendung.

b) RFH und BFH haben in späteren Entscheidungen<sup>37</sup> zur Steuerpflicht der Brandentschädigung auf die Zwangslage des Stpfl. abgestellt und in Auslegung des gesetzlichen Gewinnbegriffs die Gewinnrealisierung wegen des fehlenden Realisationswillens des Stpfl. verneint. Hier besteht die Gefahr eines Mißverständnisses. Der BFH<sup>38</sup> hat im sog. Tauschgutachten überzeugend dargelegt, daß es auf den Willen des Stpfl. zur Gewinnrealisierung nicht ankommen kann: er ist kaum feststellbar und man kann nicht erwarten, daß der Kaufmann den Willen zur steuerlichen Belastung äußert. Wenn der RFH in der Brandschaden-Rechtsprechung auf das Fehlen des Realisationswillens abhebt, so meint er damit etwas anderes, nämlich daß sich die Vermögensumschichtung gegen den Willen des Stpfl. vollzogen hat<sup>39</sup>. Da die Stpfl. wegen des Realisationsprinzips den Zeitpunkt der Besteuerung prinzipiell selbst bestimmen können, ist es ungerrecht, die Besteuerung bei denjenigen vorzuziehen, die das steuerliche Gestaltungsprivileg<sup>40</sup> infolge höherer Gewalt einbüßen. Der Aufschub der Besteuerung trotz Gewinnrealisierung wird durch den Gleichheitssatz, nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt. Für § 6 b EStG, der Gewinne begünstigt, die gerade nicht auf höherer Gewalt beruhen, läßt sich aus dieser Überlegung nichts herleiten.

## 2. Das „Wesen“ des Anlagevermögens

In der Gesetzesbegründung wird bezweifelt, ob Gewinne aus der Veräußerung von Anlage- und Umlaufvermögen in gleicher Weise besteuert werden dürfen, denn das Anlagevermögen sei „seinem Wesen nach nicht zur Veräußerung bestimmt“<sup>41</sup>. Dieser Satz ist offensichtlich von der bereits oben abgelehnten Quel-

36 Unter III.

37 RFH I A 6/34 v. 8. 8. 1934, RStBl. 1934, 1126; VI A 393/34, StuW II 1935, Nr. 539.

38 I D 1/57 S v. 16. 12. 1958, BStBl. 1959 III, 30. Gegen die „Absicht“ als subjektives Tatbestandsmerkmal der Gewinnrealisierung R. Thiel, Die Gewinnverwirklichung beim Tausch, DB 1958, 1423 u. 1434.

39 Burkert, aaO (Fußn. 28), 15, 36.

40 Siehe oben III.

41 AaO (Fußn. 20), 62; Uelmer, DStZA 1964, 364 hält die volle Versteuerung der stillen

lentheoretischen Vorstellung beeinflusst. Einkommen seien nur die wiederkehrenden Bezüge aus der Einkommensquelle. Außerdem dürfte der Handelsbrauch eine Rolle gespielt haben. Noch in den 30er Jahren wurde es als gesunde handelsrechtliche Bilanzierungspraxis angesehen, Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern nicht auszuweisen oder doch jedenfalls nicht zur Ausschüttung zu verwenden<sup>42</sup>. Dazu wurde der Veräußerungsgewinn dem Anlagekonto, von dem der Abgang erfolgt war, oder einem anderen Anlagekonto gutgeschrieben, also durch den Buchungssatz „per Kasse an Anlagen“ eine stille Reserve gelegt; oder der Gewinn wurde einem Reservekonto auf der Passivseite der Bilanz gutgeschrieben, die Reserve also durch den Buchungssatz „per Kasse an Rücklagen“ der Ausschüttung entzogen. Nach heutiger Auffassung gebieten es die Grundsätze der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit<sup>43</sup> den Unternehmen jeder Rechtsform, Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen ebenso wie Gewinne aus der Veräußerung von Umlaufvermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen<sup>44</sup>. Ihr weiteres Schicksal, Einstellung in eine Rücklage oder Ausschüttung, ist eine Frage der Gewinnverwendung. Damit sind die bilanzrechtlichen Voraussetzungen für die steuerliche Gleichbehandlung von Gewinnen aus Hilfsgeschäften und Umsatzgeschäften gegeben, wie sie das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet.

## 3. Die zu niedrigen Wertansätze in der DM-Eröffnungsbilanz

Aufgrund der Währungsreform waren die Unternehmen gehalten, eine DM-Eröffnungsbilanz auf den 21. 6. 1948 aufzustellen und darin unter Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzidentität<sup>45</sup> sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden neu zu bewerten. Die gewählten Wertansätze waren das Ergebnis eingehender bilanztaktischer Überlegungen<sup>46</sup>. Während zur Minderung der zukünftigen Ertragsteuerbelastung tendenziell hohe Wertansätze angezeigt waren, wurden zur Minderung der ebenfalls an die Eröffnungsbilanz geknüpften Ver-

Reserven für problematisch, weil es dem Unternehmer bei der Veräußerung von Anlagegütern in erster Linie darauf ankomme, die Substanz seines Anlagevermögens strukturell zu ändern, um den eigentlichen Zweck des Unternehmens, durch die Veräußerung von Waren oder Leistungen Gewinne zu erzielen, besser verwirklichen zu können.

42 Vgl *Hast*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig 1934, 139 ff.

43 *J. Thiel*, aaO (Fußn. 10), 61.

44 *Husemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Düsseldorf 1970, 83.

45 Zum Begriff *J. Thiel*, aaO (Fußn. 10), 59.

46 Dazu *Reiß*, Steuerersparnis als Leitgedanke bei der DM-Umstellung, Köln 1952.

mögensteuer und besonders der hohen Vermögensabgabe niedrige Wertansätze benötigt. In dieser Zwickmühle versäumten die Unternehmen, die vorhandenen Bewertungsspielräume nach oben auszuschöpfen, weil das Ausmaß des späteren wirtschaftlichen Aufschwungs damals nicht annähernd vorhersehbar war<sup>47 48</sup>.

Die Bewertungsfehler in der DM-Eröffnungsbilanz sind ein typisches Übergangsproblem. Sie können nur eine Übergangsregelung, nicht aber eine Dauerlösung wie § 6 b EStG rechtfertigen. Es hätte genügt, den Unternehmen eine Korrektur der zu niedrigen Buchwerte durch Zuschreibung zu gestatten, wobei der entstehende Gewinn entweder steuerfrei zu stellen oder einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen gewesen wäre. Methodisch hätte der Gesetzgeber an das Dritte D-Markbilanzergänzungsgesetz vom 21. 6. 1955<sup>49</sup> anknüpfen können, durch das die steuerfreie Wertaufstockung bei Wertpapieren und Anteilen zugelassen wurde.

#### 4. Die Notwendigkeit der realen Kapitalerhaltung

Handelsbilanz und Steuerbilanz beruhen auf einer nominellen, d. h. vom Nennbetrag des Geldes ausgehenden Geldwertrechnung. Das Nominalprinzip (Mark = Mark) läßt den Rückgang der Kaufkraft des Geldes außer Betracht. Die durch Kaufkraftschwund bedingten Preissteigerungen erhöhen die Erlöse und unterliegen – obwohl es sich nur um Scheingewinne handelt – der Einkommensteuer. Das widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>50</sup>. Es unterliegt der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in Abwägung der Gründe, die für ein Festhalten am Nominalprinzip sprechen, hier Abhilfe zu schaffen<sup>51</sup>.

§ 6 b EStG hat im Schrifttum weitgehend Zustimmung erfahren, weil die Vorschrift die Nachteile der Besteuerung nach dem Nominalprinzip mildert<sup>52</sup>. Die guten Zensuren dürften allerdings häufig nach dem Motto „Der Spatz in der Hand ist besser als die Taube auf dem Dach“ vergeben worden sein. Als Kapital-

47 Rudolph, Bedenken und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG, DB 1966, 157, 158.

48 Schmolders meint im Geleitwort zu der vorbezeichneten Schrift von Reiß (Fußn. 46), die Unternehmen hätten im Gegenteil wegen der zu erwartenden Ertragsteuerbelastung großzügige Wertaufstockungen vorgenommen; daran wird die Fehleinschätzung der zukünftigen Entwicklung deutlich.

49 BGBl. I, 297.

50 J. Thiel, aaO (Fußn. 10), 69.

51 BVerfG v. 19. 12. 1978, BStBl. 1979 II, 308.

52 Vgl. z. B. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 6 b EStG, Anm. 4; Blümich/Falk/Haas/Uelner, EStG, § 6 b, Anm. 1; Feuerbaum, Grenzen der dynamischen Bilanzauffassung, BB 1965, 135, 138.

erhaltungsregelung läßt § 6 b EStG so viele Wünsche offen, daß das Bundesverfassungsgericht diesen Zweck nicht einmal mehr im Ansatzpunkt zu erkennen vermag<sup>53</sup>. In diesem Zusammenhang ist auf folgendes hinzuweisen:

a) Scheingewinne entstehen nicht nur durch Veräußerung, sondern bei abnutzbaren Anlagegütern fortlaufend durch zu niedrige Abschreibungen. Sind die Wiederbeschaffungskosten infolge der Geldentwertung gestiegen, so werden durch Bemessung der Abschreibungen nach den Anschaffungskosten die durchschnittlichen Jahresgewinne zu hoch ausgewiesen. § 6 b EStG, der nur Veräußerungsgewinne begünstigt, klammert diese Problematik bewußt aus<sup>54</sup>.

b) Veräußerungsgewinne sind andererseits nicht in jedem Fall und in vollem Umfang Scheingewinne. Soweit der Gewinn auf Sonderabschreibungen oder auf erhöhte Absetzungen für Abnutzung zurückzuführen ist, wird lediglich die vorangegangene unzutreffende Aufwandverteilung korrigiert<sup>55</sup>. Es werden Gewinne nachträglich ausgewiesen, die bei zutreffender Bemessung der Abschreibungen schon in früheren Wirtschaftsjahren entstanden wären. Zu einem Scheingewinn kann es nur kommen, wenn der Veräußerungspreis die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemindert um die erfolgsrechnerisch richtigen Abschreibungen, übersteigt.

Der Begriff des Scheingewinns ist allerdings mehrdeutig. Sieht man das Ziel der Gewinnermittlung in der Substanzerhaltung, so ist Scheingewinn die volle Spanne zwischen dem Veräußerungspreis und dem niedrigeren erfolgsrechnerisch richtigen Buchwert des Anlageguts. Da Anlagegüter bei ihrer Veräußerung in denselben Markt zurückgegeben werden, auf dem sie früher erworben wurden, ist der Veräußerungspreis zugleich der Wiederbeschaffungspreis für ein gleichartiges und gleichwertiges Wirtschaftsgut<sup>56</sup>.

Diese Auffassung geht am Kern des Inflationsproblems vorbei. Sie eliminiert jede Preiserhöhung und entzieht damit auch den realen Wertzuwachs der Besteuerung<sup>57</sup>. Steigt z. B. bei stabiler Währung der Grundstückspreis, weil Grundstücke immer knapper werden, so dürften unter dem Aspekt der Substanzerhaltung die Veräußerungsgewinne nicht besteuert werden. Das widerspricht dem Zweck der Einkommensteuer, weil gerade die durch relative Preisänderungen bewirkte reale Umverteilung die persönliche Leistungsfähigkeit

53 BVerfG aaO (Fußn. 51), 318.

54 Dies bestätigt, daß der Gesetzgeber das Prinzip nomineller Kapitalerhaltung letztlich nicht aufgeben möchte, Büschgen, aaO (Fußn. 11), 343.

55 Rieden, aaO (Fußn. 11), 220. Eine Steuervergünstigung ist insoweit nicht gerechtfertigt.

56 Rieden, aaO, 221.

57 Ebnet, aaO (Fußn. 13), 99.

der Stpfl. verändert<sup>58</sup>. Es darf deshalb nur der Teil des nominellen Veräußerungsgewinns von der Besteuerung ausgenommen werden, der durch den Kaufkraftverlust des Geldes – gemessen an einem allgemeinen Preisindex – bedingt ist<sup>59</sup>. Die Begünstigung des gesamten Veräußerungsgewinns – wie sie § 6 b EStG vorsieht – geht über den Zweck der realen Kapitalerhaltung hinaus.

c) Andererseits ist mit dem Zweck der Kapitalerhaltung die kasuistische Beschränkung der Vergünstigung auf bestimmte Anlagegüter nicht zu vereinbaren. Auch bei immateriellen Anlagegütern oder beweglichen Anlagegütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von weniger als 25 Jahren, die § 6 b EStG nicht begünstigt, kann der Verkehrswert durch Kaufkraftverlust über den erfolgsrechnerisch richtigen Buchwert steigen. Eine auf reale Kapitalerhaltung zielende Vorschrift hätte demnach die Gewinne aus der Veräußerung aller Anlagegüter zu berücksichtigen. Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, könnten Anlagegüter ausgenommen werden, die erst verhältnismäßig kurze Zeit zum Anlagevermögen gehören und bei deren Veräußerung deshalb Scheingewinne wahrscheinlich noch nicht anfallen werden.

d) Ferner wäre es geboten, auch die Entnahmen in die Vergünstigung einzubeziehen. Sie führen nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG wie ein Verkauf zur Aufdeckung der im Buchansatz der entnommenen Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven und können dadurch ebenso eine Scheingewinnbesteuerung auslösen. Verwaltung<sup>60</sup> und Rechtsprechung<sup>61</sup> haben de lege lata die Begünstigung der Entnahmegewinne verneint, weil § 6 b EStG nach der Gesetzesbegründung bezweckt, „dem Betrieb Mittel zur Rationalisierung und Modernisierung zu erhalten, deren sofortiger Entzug den Stpfl. über Gebühr belasten würde“<sup>62</sup>. Die in der Gesetzesbegründung auch angesprochene Kapitalerhaltung hat bei der Auslegung keine Rolle gespielt.

e) Unter dem Aspekt der Kapitalerhaltung ist schließlich die Bindung der Steuervergünstigung an Neuanschaffungen nicht zu rechtfertigen, die steuertechnisch den Kern des § 6 b EStG bildet. Die Reinvestitionsverpflichtung benachteiligt Unternehmen, die den Veräußerungsgewinn zu anderen betrieblichen Zwecken, beispielsweise zur Tilgung von Verbindlichkeiten oder zur Aufstockung des Warenlagers, benötigen. Global betrachtet kommt es zu einer Schlech-

58 *Ebnet*, aaO; Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, aaO (Fußn. 12), 91.

59 Zum Unterschied zwischen Substanzerhaltung und Kapitalerhaltung vgl. *Hax*, Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, 14 ff, 269 ff.

60 EStR 1978, Abschn. 41 a Abs. 8.

61 BFH I R 182/70 v. 6. 12. 1972, BStBl. 1973 II, 291; IV R 23–24/68 v. 24. 5. 1973, BStBl. 1973 II, 582, 585.

62 AaO (Fußn. 20), 63.

terstellung von mittleren und kleineren Unternehmen<sup>63</sup>. Ein Großunternehmen, das ständig Anlagegüter beschafft und veräußert, kann die Steuervergünstigung erheblich besser ausnutzen. Rudolph<sup>64</sup> schreibt sehr anschaulich: „Bei der gegenwärtigen Regelung ist die Zuordnung der Neuanschaffungen zu den aufgedeckten Reserven in Großunternehmen . . . nur ein Puzzlespiel der Steuerabteilung, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nachträglich herausucht, was am besten zueinander paßt.“

Unter dem Aspekt der Kapitalerhaltung besteht die systemgerechte Regelung darin, einen Teil des Veräußerungsgewinns, der aus Praktikabilitätsgründen relativ grob bemessen werden müßte, einer Kapitalerhaltungsrücklage zuzuführen und endgültig steuerfrei zu lassen<sup>65</sup>. Die Chancen für eine solche gesetzliche Lösung sind allerdings nur gering, nachdem die Bundesregierung in einer Protokollerklärung zur EG-Bilanzrichtlinie alle Bewertungsverfahren abgelehnt hat, die der Inflation Rechnung tragen, weil die Billigung solcher Methoden die Bekämpfung der Inflation erschwere<sup>66</sup>.

Als Ersatzlösung ist gegenüber der jetzigen Fassung des § 6 b EStG der Vorschlag von Rudolph<sup>67</sup> vorzuziehen, der bereits 1966 die Einstellung des Veräußerungsgewinns in eine Sonderrücklage und ihre Auflösung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der veräußerten Wirtschaftsgüter gefordert hat. Die Auflösungsfrist müßte allerdings, insbesondere im Hinblick auf die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Beteiligungen), durch Gesetz begrenzt werden<sup>68</sup>. Die Begrenzung rechtfertigt sich bei einer solchen Pauschalösung aus der Erwägung, daß nur ein Teil des Veräußerungsgewinns Scheingewinncharakter hat<sup>69</sup>. Dieser Vorschlag läuft auf die vorübergehende Neutralisierung der Veräußerungsgewinne durch eine Preissteigerungsrücklage für das Anlagevermögen hinaus, wie es sie in anderer Form für das Umlaufvermögen bereits gibt (§ 74 EStDV).

63 *Rudolph*, Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6 b EStG, DB 1966, 157, 159.

64 *Rudolph*, aaO, 160.

65 De lege lata sind solche Rücklagen unzulässig, BFH IV R 156/77 v. 17. 1. 1980, BStBl. 1980 II, 434.

66 Stellungnahme des Deutschen Bundestags, Drucksache 8/45 v. 17. 5. 1977 sowie Protokollerklärung der Deutschen Delegation.

67 AaO (Fußn. 63), 160. Ebenso *Klein*, Die Übertragung stiller Reserven nach § 6 b EStG. Ihre volkswirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Bedeutung, ZfB 1968, 353 ff.

68 Der Vorschlag von *Rudolph* sieht die Begrenzung nicht vor.

69 Außerdem erzielen die Unternehmen beim Einsatz von Fremdkapital Schuldnergewinne.

## 5. Exkurs: Der Progressionsnachteil

Durch die Veräußerung von Anlagegütern werden stille Reserven realisiert, die sich im Verlauf mehrerer Jahre angesammelt haben. Bei einem progressiven Steuertarif unterliegt der Wertzuwachs bei der Realisierung tendenziell einem höheren Steuersatz als bei laufender Besteuerung der stillen Reserven im Jahre ihrer Entstehung (sog. Progressionsnachteil)<sup>70</sup>. § 34 EStG enthält Regelungen zur Milderung des Progressionsnachteils bei bestimmten außerordentlichen Erträgen. So werden z. B. Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nur dem halben Steuersatz unterworfen. Bei der Vorbereitung des § 6 b EStG durch die Finanzverwaltung ist erwogen worden, diese Sonderbehandlung auf Gewinne aus der Veräußerung von einzelnen Anlagegütern auszudehnen<sup>71</sup>. Eine Steuersatzermäßigung ist z. B. auf der wirtschaftspolitischen Arbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer (ASU) im Januar 1963 in Bad Godesberg gefordert worden<sup>72</sup>. Dem ist seinerzeit der Abteilungsleiter im BMF, MD Falk, mit dem Argument entgegengetreten, daß der Stpfl. bereits den Vorteil gehabt habe, die stillen Reserven erst im Zeitpunkt der Veräußerung versteuern zu müssen<sup>73</sup>.

Dieses Argument gründet sich auf die auch meinen Ausführungen zugrunde liegende Auffassung, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit bereits mit der Entstehung und nicht erst mit der Realisierung eines Wertzuwachses zunimmt<sup>74</sup>. Da die Stpfl. bereits den Steueraufschubvorteil erhalten haben, ist eine Milderung des Progressionsnachteils aus verteilungspolitischen Gründen nicht zwingend, so daß der Gesetzgeber die Veräußerungsgewinne dem normalen tariflichen Steuersatz unterwerfen darf<sup>75</sup>. In der Gesetzesbegründung zu § 6 b EStG hat der Gesetzgeber auf den Progressionsnachteil nicht abgestellt<sup>76</sup>.

70 *Ebnet*, aaO (Fußn. 13), 133.

71 Das Steuerrecht vieler ausländischer Staaten sieht eine Steuersatzermäßigung für Veräußerungsgewinne vor, vgl. die Übersicht im Gutachten der Steuerreformkommission, Anlage 1 (zu Abschn. II Teil 2), aaO (Fußn. 1), 927 ff.

72 Die Aussprache 1963, 50, 53 ff.

73 Die Aussprache 1963, 59.

74 Siehe oben II.

75 *Ebnet*, aaO (Fußn. 13), 175, 176.

76 Es wird dort lediglich hervorgehoben, daß bei der Veräußerung die Reserven „sofort und in voller Höhe nach dem allgemeinen Tarif“ versteuert werden müssen (BT-Drucks. IV 2400, 62).

## VI. Wirtschaftspolitische Rechtfertigungsgründe

### 1. Die Beseitigung des Sperreffekts

Das Realisationsprinzip ermöglicht es dem Stpfl., den Veräußerungszeitpunkt den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend zu bestimmen. Eine Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne wird den Stpfl. unter bestimmten Voraussetzungen veranlassen, die vorhandenen Wirtschaftsgüter weiter zu nutzen, statt sie zu verkaufen und in besser rentierliche Anlagen überzuwechseln. Dieses Phänomen wird als Sperreffekt<sup>77</sup>, als lock-in-Effekt<sup>78</sup> oder als Immobilitätseffekt<sup>79</sup> bezeichnet. In der betriebswirtschaftlichen Literatur ist umstritten, wie realistisch die Modellannahmen sind, unter denen ein Sperreffekt auftritt<sup>80</sup>. Dieter Schneider als entschiedener Kritiker des § 6 b EStG<sup>81</sup> vertritt die Auffassung, daß eine Steuergesetzgebung, die Veräußerungsgewinne freistelle bzw. steuerfrei auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen lasse, die wirtschaftlich zweckmäßige Verteilung von Produktionsfaktoren behindere und die Preise von Grundstücken und anderen Anlagegütern in die Höhe treibe, weil gerade die Steuerbefreiung und nicht die Besteuerung das Angebot verknappe<sup>82</sup>.

Diese Aussage ist nur scheinbar paradox<sup>83</sup>. Denn die Alternative für den Stpfl. heißt nicht, Verkauf mit Steuerbelastung oder ohne – bei der es selbstverständlich nur eine Entscheidung gibt. Bei Fehlen einer Steuervergünstigung steht der Stpfl. vor der Wahl, früher oder erst später mit Steuerbelastung zu verkaufen. Hier kann es sich – wenn die Steuerbelastung ohnehin nicht zu vermeiden ist – aufgrund der ökonomischen Rahmenbedingungen durchaus empfehlen, die Veräußerung vorzuziehen. Umgekehrt bietet § 6 b EStG keineswegs die Ge-

77 Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, aaO (Fußn. 12), 74.

78 *D. Schneider*, Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und Verkaufsbereitschaft: der fragwürdige „lock-in-Effekt“, *StuW* 1976, 197.

79 *Ebnet*, aaO (Fußn. 13), 143 ff.

80 Vgl. *L. Fischer*, Besteuerungszeitpunkt und optimaler Ersatzzeitpunkt, *DB* 1975, 1572 ff, und *Vodrazka*, Die steuerbegünstigte Übertragung offengelegter stiller Rücklagen – Bedeutung und Vorteilhaftigkeit (II), *StuW* 1976, 51, 54 einerseits sowie *D. Schneider*, Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6 b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen, *DB* 1969, 581; *derselbe*, aaO (Fußn. 78), andererseits. Differenzierend *Kleineidam/Seutter*, Der optimale Ersatzzeitpunkt von Investitionsobjekten unter dem Einfluß der Ertragsbesteuerung, *DB* 1977, 361 ff., 409 ff. Auch sie stellen bei bestimmten – realistischen – Modellannahmen ein Hinauszögern des Ersatzzeitpunkts durch § 6 b EStG fest (aaO, 410, 411).

81 *DB* 1969, 581.

82 *D. Schneider*, aaO (Fußn. 78), 197, 198. Auch *Rieden*, aaO (Fußn. 11), 182 ff vermag eine generelle Vorverlegung des Ersatzzeitpunktes nicht zu erkennen.

83 Vgl. zum folgenden *D. Schneider*, *DB* 1969, 585.

währ dafür, daß der Stpfl. den Veräußerungszeitpunkt stets vorverlegt. Wenn ihm die Steuervergünstigung ohnehin sicher ist<sup>84</sup>, besteht dafür jedenfalls kein steuerrechtlicher Anlaß.

Die unterschiedlichen Auffassungen im betriebswirtschaftlichen Schrifttum lassen es zweifelhaft erscheinen, ob § 6 b EStG geeignet ist, die in der Gesetzesbegründung genannten strukturpolitischen Ziele zu erreichen<sup>84a</sup>. Aufschluß darüber sollte ein Erfahrungsbericht der Bundesregierung zu § 6 b EStG geben, den der Finanzausschuß des Bundestages 1964 gefordert hatte, weil die Auswirkungen der Vorschrift damals noch nicht zu übersehen waren. Der Bericht ist 1977 dem Finanzausschuß des Bundestages erstattet, aber nicht veröffentlicht worden. Nach Pressemeldungen ist der Bericht in dem strittigen Punkt über die Wiedergabe der Gesetzesbegründung nicht hinausgekommen<sup>85</sup>. Für mich bleibt deshalb offen, inwieweit § 6 b EStG zur Erreichung der angestrebten strukturpolitischen Ziele geeignet ist.

## 2. Die Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen

Die Steuern auf das Einkommen mindern wie die Betriebsteuern Liquidität und Eigenkapital der Unternehmen, da sie entweder mittelbar über entsprechende Entnahmen (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften) oder unmittelbar als Aufwand (bei Kapitalgesellschaften) zu Lasten des Betriebsvermögens entrichtet werden. Umgekehrt wird durch jede Steuervergünstigung die Liquidität und die Eigenkapitalausstattung der Unternehmen positiv beeinflusst. Die Gesetzesbegründung zu § 6 b EStG kann deshalb zutreffend darauf hinweisen, daß infolge der Stundungswirkung die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen, die von der Vorschrift Gebrauch machen, verbessert werden<sup>86</sup>.

§ 6 b EStG wurde freilich nicht des Finanzierungseffekts wegen eingeführt. Andernfalls hätte der Gesetzgeber die Steuervergünstigung nicht von der Reinvestition des Veräußerungsgewinns abhängig machen dürfen. § 6 b EStG sieht inso-

84 Müssen die Stpfl. befürchten, die Steuervergünstigung zu verlieren, wird dies ihr Veräußerungsverhalten allerdings in dem gewünschten Sinne beeinflussen, *Schneider*, aaO, *Rieden*, aaO (Fußn. 11), 203. Ginge es bei § 6 b EStG nur um die Beseitigung des Sperreffekts, müßte der Gesetzgeber besser heute als morgen die Aufhebung der Vorschrift ankündigen.

84a Kritisch auch *Klein*, aaO (Fußn. 67), 371.

85 Vgl. Handelsblatt vom 17. 1. 1977: „In dem Uralt-Bericht des Bundesfinanzministeriums, der sich zudem nur auf die Jahre 1967 bis 1971 erstreckt und bisher nicht aktualisiert wurde, heißt es im übrigen, der 6 b habe die Anpassung der Wirtschaft an regionale, technische und wirtschaftliche Strukturveränderungen erleichtert und zur notwendigen Mobilität der Produktionsverfahren beigetragen.“

86 AaO (Fußn. 20), 46.

fern zwar keine rechtliche Bindung vor. Der Stpfl. kann den Veräußerungsgewinn ohne steuerschädliche Folgen für jeden Zweck privater<sup>87</sup> oder betrieblicher Art verwenden. Er bleibt aber mit der Reinvestitionsverpflichtung belastet. Soll die Steuervergünstigung erhalten bleiben, so muß ein Betrag in Höhe des Veräußerungsgewinns innerhalb der Dispositionsfrist in der von § 6 b EStG zugelassenen Weise zum Erwerb von Anlagegütern verwendet werden. Alle anderen Verwendungsformen, wie z. B. die Tilgung von Verbindlichkeiten oder die Aufstockung des Warenlagers, werden nicht begünstigt. § 6 b EStG ist deshalb nicht als allgemeine Finanzierungshilfe, sondern als Förderungsmaßnahme für bestimmte Vermögensumschichtungen anzusehen<sup>88</sup>.

Gegen dieses Gesetzesanliegen läßt sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht einwenden, daß zur Förderung der Selbstfinanzierung der Unternehmen andere Steuervergünstigungen (Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen) besser geeignet seien<sup>89</sup> und daß § 6 b EStG zu Fehlinvestitionen verleiten könne<sup>90</sup>: Der Unternehmer, der die angebotene Steuervergünstigung auf jeden Fall ausnutzen möchte, nimmt möglicherweise eine Reinvestition vor, die in das Übertragungsschema des § 6 b EStG, nicht aber in sein betriebliches Investitionsprogramm paßt. Derartige Bedenken können für den Gesetzgeber Anlaß sein, die Zweckmäßigkeit des § 6 b EStG zu überprüfen. Sie reichen nicht aus, die Sachgerechtigkeit der Vorschrift – als Maßnahme zur Verbesserung der Liquidität – in Frage zu stellen<sup>91</sup>.

## 3. Speziell beim Beteiligungserwerb: Die Konzentrationskontrolle

Um stille Reserven, die bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften entstanden sind, auf neu angeschaffte Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen zu können, muß der Bundeswirtschaftsminister im Benehmen mit dem Bundesfinanzminister bescheinigen, daß „der Erwerb der Anteile volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig und geeignet ist, die Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweiges zu verbessern oder einer breiten Eigentums-

87 Der Ausweis der 6 b-Rücklage in der Handelsbilanz (§ 6 b Abs. 3 Satz 6 EStG) hindert die Entnahme des Veräußerungsgewinns nur bei Kapitalgesellschaften. Da die Gewinnminderung in der Handelsbilanz bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht zu einer Kapitalbindung führt, ist umstritten, ob die Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen überhaupt von der Deformierung der Handelsbilanz abhängig gemacht werden soll (vgl. *Woerner*, BB 1976, 1569 ff).

88 Vgl. *Rieden*, aaO (Fußn. 11), 159.

89 Vgl. *Schneider*, aaO (Fußn. 80), 581.

90 *Rieden*, aaO (Fußn. 11), 165; *Klein*, aaO (Fußn. 67), 376, 377.

91 Zu den verteilungspolitischen Bedenken gegen die nur beschränkte Investitionsförderung s. oben V, 4.

streuung zu dienen“ (§ 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG). Diese Regelung ist wegen der nebulösen Entscheidungskriterien auf Kritik gestoßen. Bei der Behandlung des 6 b-Berichts im Finanzausschuß des Bundestags wurde von einzelnen Parlamentariern gefordert, den Gesetzestext zu präzisieren und die Entscheidungspraxis zu § 6 b EStG transparenter zu machen<sup>92,93</sup>. Dabei ist in der Öffentlichkeit der Eindruck entstanden, die Verwaltung würde an sich steuerpflichtige Veräußerungen durch eine Art Billigkeitserlaß steuerfrei stellen. Der Gesetzesatbestand lautet freilich umgekehrt. § 6 b EStG schränkt die ansonsten freie Übertragbarkeit stiller Reserven auf gleichartige Anlagegüter allein bei Anteilen an Kapitalgesellschaften zu Lasten des Stpfl. ein, um – lt. Gesetzesbegründung<sup>94</sup> – zu verhindern, „daß unerwünschte Konzentrationsbewegungen in der Wirtschaft durch steuerliche Maßnahmen gefördert werden“.

Diese kartellrechtliche Ausnahmeregelung steht mit den anderen Zielen des § 6 b EStG, darunter dem verteilungspolitischen Ziel, die negativen Auswirkungen der Geldentwertung zu mildern, in Widerspruch. Der Gesetzgeber hat bei der Einführung des § 6 b EStG den wettbewerbspolitischen Gründen das größere Gewicht beigemessen und sich für eine Mini-Konzentrationskontrolle<sup>95</sup> im Steuerrecht entschieden. Ob auch jetzt noch eine Notwendigkeit für die Beibehaltung dieser Regelung besteht, möchte ich bezweifeln. Ihr ohnehin nicht großer Wirkungsbereich hat sich – von Steuerrechtlern weitgehend unbemerkt – noch verringert, seit durch die zweite Novelle zur Änderung des Kartellgesetzes<sup>96</sup> im Jahre 1973 die Konzentrationskontrolle durch das Bundeskartellamt eingeführt und durch die Vierte Novelle zum GWB<sup>97</sup> im Jahre 1980 verschärft wurde (§§ 23 bis 24 GWB). Diese Kontrolle hat zum Ziel, Unternehmenszusammenschlüsse jeder Art, auch durch Beteiligungserwerb, zu verhindern, wenn durch sie die Marktstruktur verschlechtert wird. Mithin können durch steuerrechtliche Sanktionen nur noch Unternehmenszusammenschlüsse beeinflusst werden, die kartellrechtlich nicht gefährlich, gleichwohl aber aus nicht näher bestimmten Gründen unerwünscht sind. *Ebel*, der sich als früherer Beamter im Bundeswirtschaftsministerium in der Literatur praktisch allein mit den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des § 6 b Abs. 1 Nr. 5 EStG befaßt hat<sup>98</sup>, kommt

92 Handelsblatt v. 17. 1. 1979: SPD-Steuerpolitiker haben den 6 b im Visier.

93 Einer Offenlegung der Entscheidungskriterien in bestimmten Einzelfällen steht das Steuergeheimnis entgegen, da die Tatsachen in einem „Verwaltungsverfahren in Steuersachen“ (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO) bekannt werden.

94 AaO (Fußn. 20), 63.

95 *Ebel*, Fusionskontrolle – kein Neuland, BB 1971, 361.

96 V. 3. 8. 1973, BGBl. I, 917.

97 V. 26. 4. 1980, BGBl. I, 458; vgl. dazu *Immenga*, NJW 1980, 1417 ff.

98 BB 1971, Beilage 6/1971 zu Heft 13; BB 1971, 361 ff; Wettbewerb in Recht und Praxis 1975, 98 ff.

zu dem Ergebnis, daß mit § 6 b EStG im Einzelfall keine restriktive Wirtschaftspolitik betrieben werden dürfe; die Bescheinigung sei zu erteilen, wenn keine zwingenden Gründe entgegenstünden<sup>99</sup>. Damit schmelzen die Versagungsgründe so stark zusammen, daß dem Gesetzgeber der Verzicht auf die Mini-Konzentrationskontrolle im Steuerrecht leichtfallen sollte<sup>100</sup>.

## VII. Der Steueraufschieb nach § 6 c EStG, nach § 4 Auslandsinvestitionsgesetz und nach § 3 Entwicklungsländersteuergesetz

§ 6 c EStG erweitert den Geltungsbereich des § 6 b EStG auf Stpfl., die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG oder die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen gemäß § 13 a EStG ermitteln. § 4 Auslandsinvestitionsgesetz, der § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG ergänzt, wurde 1969 geschaffen, weil zweifelhaft erschien, ob § 6 b EStG die Übertragung stiller Reserven auf Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften zuließ<sup>101</sup>. Beide Vorschriften variieren den Anwendungsbereich des § 6 b EStG, ohne an seinem Regelungsinhalt im Kern etwas zu ändern. Das trifft auch für § 82 Städtebauförderungsgesetz zu, der die Anwendung des § 6 b EStG für die dort genannten Fälle wesentlich erleichtert, weil er einerseits die Anlagegüter schon begünstigt, wenn sie nur zwei Jahre zum Betriebsvermögen gehört haben, andererseits die regelmäßige Reinvestitionsfrist von zwei auf sieben Jahre verlängert. Da es sich bei allen genannten Vorschriften nur um spezielle Erscheinungsformen des § 6 b EStG handelt, gelten meine systemkritischen Anmerkungen zu dieser Bestimmung auch hier.

Dagegen bedient sich § 3 EntwLStG der Förderungstechnik des § 6 b EStG nur zum Teil. So gestattet es die Vorschrift, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Entwicklungsländern, die durch Einlage abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z. B. Maschinen) erworben werden, mit dem Buchwert der hingegebenen Anlagegüter zu bewerten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Abs. 3 EntwLStG). Damit wird in Anlehnung an § 6 b EStG die Besteuerung der stillen Reserven beweglicher Anlagegüter bis zur Veräußerung der Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft aufgeschoben. Werden die beweglichen Anlagegüter im Entwicklungsland dagegen in einen Betrieb, eine Betriebsstätte oder eine Personengesellschaft eingebracht, hängen die steuerrechtlichen Folgen davon ab, ob

99 Wettbewerb in Recht und Praxis 1975, 101.

100 *Ebel*, aaO (Fußn. 99), der einen Ausbau der steuerrechtlichen Kontrolle gefordert, aber nicht näher begründet hat, konnte die neueste kartellrechtliche Entwicklung noch nicht berücksichtigen.

101 *Debatin*, Neugestaltung der Besteuerung von Auslandsinvestitionen, DStZA 1969, 273, 281.

mit dem Entwicklungsland ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Besteht ein solches Abkommen, so können die stillen Reserven bei der inländischen Gewinnermittlung endgültig außer Ansatz bleiben (§ 3 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 EntwLStG); es wird also im Ergebnis voll auf die Steuer verzichtet. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, so müssen mangels einer Spezialregelung die stillen Reserven der ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter bei einer etwaigen späteren Veräußerung im Inland voll versteuert werden. Ob diese unterschiedliche Behandlung wirtschaftlich nahezu identischer Sachverhalte steuerrechtlich sinnvoll und insbesondere mit dem Zweck des EntwLStG zu rechtfertigen ist, kann im Rahmen dieses Beitrags, der den § 6 b EStG in den Mittelpunkt gestellt hat, nicht untersucht werden.

### VIII. Zusammenfassung

1. Das Universalitätsprinzip verlangt, das gesamte Einkommen als Maßgröße für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. lückenlos zu erfassen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird prinzipiell durch jeden Wertzuwachs des Vermögens erhöht. Das Realisationsprinzip legt die Besteuerung des Wertzuwachses auf den Zeitpunkt fest, in dem sich die Höhe des Wertzuwachses objektiv ermitteln läßt.

2. § 6 b EStG durchbricht das Realisationsprinzip, indem er den Aufschub der Besteuerung über den Realisationszeitpunkt hinaus ermöglicht. Das ist mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit prinzipiell nicht vereinbar. Die von Tipke in seinen Eröffnungsworten angedeutete Lösung, wonach reinvestierte Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen kein Einkommen sind, weil sie zur Lebensführung, zur Befriedigung von Lebensbedürfnissen und zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen, ist mit meinem Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht zu vereinbaren. Wenn bereits eine Wertsteigerung des ruhenden Vermögens die Leistungsfähigkeit erhöht und damit Einkommen sein kann – Tipke hat auf entsprechende amerikanische Literatur hingewiesen –, dann gilt dies erst recht für den realisierten und damit objektiv meßbaren Wertzuwachs. Jede Investition, auch im betrieblichen Bereich, ist Einkommensverwendung. Wer diesen Satz nicht gelten läßt, muß auch die in betriebsnotwendigem Anlagevermögen investierten normalen Umsatzgewinne von der Besteuerung freistellen, denn sie stehen zur Lebensführung, zur Befriedigung von Lebensbedürfnissen und zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung.

3. Nach der Gesetzesbegründung dient § 6 b EStG sowohl der Herstellung einer als gerecht empfundenen Steuerlastverteilung (verteilungspolitische Zielsetzung) als auch der Förderung der Wirtschaft (wirtschaftspolitische Zielsetzung). Diese in der Gesetzesbegründung näher konkretisierten Ziele sind auf ihre Sachgerechtigkeit zu untersuchen.

4. Als verteilungspolitische Rechtfertigungsgründe werden in der Gesetzesbegründung genannt:

- die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Bildung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung (sog. Brandschaden-Rechtsprechung),
- das „Wesen“ des Anlagevermögens, das nicht zur Veräußerung bestimmt sei,
- die zu niedrigen Buchwerte nach dem DM-Bilanzgesetz,
- die allgemeine Preisentwicklung, die die Buchwerte hinter den Verkehrswerten zurückbleiben läßt.

Als stichhaltig erweist sich davon nur die Überlegung, daß die Besteuerung der durch Geldentwertung bedingten Scheingewinne dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht. Als Kapitalerhaltungsregelung läßt § 6 b EStG allerdings viele Wünsche offen.

5. Wirtschaftspolitisch soll § 6 b EStG ökonomisch sinnvolle Anpassungsprozesse der Wirtschaft fördern und den Veräußerungsverkehr von Grundstücken, Beteiligungen und sonstigen Anlagegütern mit langfristiger Anlagedauer beleben. Ob diese Ziele durch § 6 b EStG erreichbar sind und in der Vergangenheit tatsächlich erreicht wurden, steht nicht fest.

Die weiter angestrebte Verbesserung der Liquidität und damit der Finanzierungsmöglichkeiten ist bei den Unternehmen, die von § 6 b EStG Gebrauch gemacht haben, eingetreten. Jedoch wird dieses Ziel durch jede Steuervergünstigung erreicht.

6. Die beschränkte Zulässigkeit der Übertragung stiller Reserven nach § 6 b Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Mini-Konzentrationskontrolle) steht in Widerspruch zu den verteilungspolitischen und den anderen wirtschaftspolitischen Zielen des § 6 b EStG. Nachdem inzwischen im Jahre 1973 die kartellrechtliche Konzentrationskontrolle eingeführt und erst in diesem Jahr verschärft wurde, besteht für den Gesetzgeber Anlaß, den noch vorhandenen Regelungsbereich und die Notwendigkeit der zusätzlichen steuerrechtlichen Kontrolle zu überprüfen.

7. De lege ferenda sollte § 6 b EStG eine klare Zielrichtung erhalten. Die Umgestaltung in eine Kapitalerhaltungsregelung nach Art der Preissteigerungsrücklage läge im Interesse der kleineren und mittleren Unternehmen, die die Steuervergünstigung nach § 6 b EStG in ihrer gegenwärtigen Form mangels Reinvestitionsbedarf häufig nicht ausnutzen können. Den wirtschaftspolitischen Anliegen des Gesetzgebers wäre eine solche Regelung ebenso förderlich wie der jetzige § 6 b EStG.

## 4. Teil

### Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt

#### Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt

Entnahme, Betriebsaufgabe, Strukturwandel,  
Änderung der Gewinnermittlungsart

Univ. Prof. Dr. Gerold Stoll, Wien

#### *Inhaltsübersicht*

- |                                                                                                                               |                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| I. Ausgangslage, Problemstellung                                                                                              | etriebsaufgabe im Gewinnermittlungsrecht                                         |
| II. Methodischer Standort                                                                                                     | 2. Das Zeitelement des Aufgabebetandes, Aufgabegewinnermittlung                  |
| III. Gewinnrealisierung als Ergebnis einer Vermögensvergleichsrechnung                                                        | 3. Die Betriebsaufgabe als Totalentnahme                                         |
| IV. Die Relation Betrieb – Gewinn als Ausgangspunkt für die Beurteilung der Gewinnrealisierungs- und Gewinnausweistatbestände | VIII. Wechsel der Gewinnermittlungsart                                           |
| V. Entnahmen                                                                                                                  | 1. Die Gewinnung einer Ausgangslage                                              |
| 1. Entnahmen von „Wirtschaftsgütern“                                                                                          | 2. Wesen und tatbestandliche Rechtfertigung des Übergangsgewinnes                |
| 2. Entnahmen zu „betriebsfremden“ Zwecken                                                                                     | 3. Grundsätzliches zu den Bemessungstangenten des Übergangsgewinnes              |
| 3. Die Entnahme-, „Handlung“                                                                                                  | 4. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart und seine phänomenologische Abgrenzung   |
| 4. Finalität der Entnahme, Gewinnausweis zufolge Steuerentstrickung                                                           | 5. Probleme der Zuordnung und Behandlung von Übergangsfolgen – Schlußbetrachtung |
| VI. Zwischenbetriebliche Leistungsbeziehungen                                                                                 | IX. Zusammenfassung wichtiger Ergebnisse                                         |
| VII. Betriebsaufgabe                                                                                                          |                                                                                  |
| 1. Systematischer Standort der Be-                                                                                            |                                                                                  |

## I. Ausgangslage, Problemstellung

Wenn die Tagungsleitung mit dem Thema „Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt“ einen österreichischen Referenten befaßt, so darf dieser annehmen, daß, abgesehen von rechtsvergleichenden Aspekten, die Darlegung der territorial spezifischen eigenständigen Auffassungen zum Gegenstand erwartet wird.

Die Aufgabenstellung muß sohin dahingehend verstanden werden, daß an Hand des in beiden Staaten wesentlich gleichen Rechtsstoffes die Aufbereitung nach Maßstäben vorzunehmen ist, wie sie nicht so sehr abhängig von den in der BRD in sehr großer Zahl vorliegenden, allerdings nicht widerspruchsfreien Meinungsäußerungen, als vielmehr nach österreichischen Erfahrungen geboten ist.

Soweit die Auffassungen in der BRD im wesentlichen nicht unterschiedlich sind und diese wieder mit den aus österreichischer Sicht zu gewinnenden Einstellungen in Übereinstimmung zu bringen sind, scheint angesichts der dem Referat gesetzten Grenzen eine Befassung entbehrlich, weil Ansätze aber auch Anlässe zu klärenden Untersuchungen fehlen. Soweit sich innerhalb des deutschen Rechtskreises zu Teilaspekten des Themas verschiedene Meinungen gebildet haben oder österreichischerseits der Rechtsentwicklung in der BRD nicht gefolgt werden könnte, dürfte ein Herausgreifen dieser Themen und ein Eingehen in deren Problematik lohnend sein, weil festgestellte Gegensätze erkenntnisfördernd sind, die so gewonnenen Einsichten aber sodann dem Abbau von Fehlmeinungen dienlich gemacht werden können.

Versucht man diesen Weg im Interesse der gebotenen Themeneinschränkung aber auch aus arbeitstechnischen und methodischen Gründen zu gehen, so zeigt sich in Österreich vorerst ein auffallendes Defizit an Publikationen dieser Art gegenüber der umfangreichen Judikatur und Literatur in der BRD. Der Grund kann nicht in der notwendig geringeren Zahl der möglichen Anlaßfälle gelegen sein. Die Masse der Arbeiten und Entscheidungen deutscher Provenienz ist wesentlich größer als dem Verhältnis der denkbaren Zahlen der Streitverfahren und der dadurch initiierten literarischen Arbeiten entspricht.

Der Grund mag darin gelegen sein, daß das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Österreich nicht zweistufig ist, daß somit auch die Judikatur nicht in zwei Phasen vonstatten geht und daß sich somit nicht von zwei Ebenen aus Anlässe für Veröffentlichungen und Bearbeitungen ergeben.

Vor allem scheint mir aber der Grund für den geringeren Grad der Intensität der Bearbeitung dieses Problems in Österreich darin zu liegen, daß der österreichische Verwaltungsgerichtshof über Beschwerde die Verwaltungstätigkeit lediglich zu kontrollieren hat und (von Verfahrens-, Zuständigkeitsmängeln u. ä. abgesehen) nur bei festgestellter Rechtswidrigkeit des Inhaltes der letzten verwal-

tungsbehördlichen Entscheidung diese aufzuheben hat. Eine ausschließlich kasatorische Entscheidung bedarf aber einer weniger umfangreichen Begründung als eine meritorische Entscheidung, wie sie der BFH gem. § 126 Abs. 3 Z. 2 FGO fällen kann und wie sie in Rechtsstreiten von grundsätzlicher Bedeutung ja auch tatsächlich zumeist ergeht. Mit der reformatorischen Gestaltung ist eine wesentlich tiefergreifende Ausbreitung der zum Spruch führenden Gedankenfolgen und Ableitungen sowie der sie abstützenden Gründe geboten als für die Darlegung der in aller Regel wesentlich deutlicher zu Tage tretenden Einsicht in die Rechtswidrigkeit eines geprüften Bescheides erforderlich ist. Somit liegt es schon im Wesen der Sachentscheidungsbefugnis, daß sie wesentlich mehr Anhaltspunkte für Kritik, weiterführende Gedanken, Entwicklungsvorschauen usw. bietet; alles Gründe, die das – gemessen an der österreichischen Literatur – große Betätigungsfeld deutscher Publikationen und die verminderte Dichte österreichischer Arbeiten zu erklären vermögen.

Ein weiterer Hauptgrund dürfte folgender sein:

So wie in der BRD<sup>1</sup> binden auch in Österreich<sup>2</sup> Verwaltungsanordnungen, in der Form von Erlässen (Erlassen), Richtlinien, Schreiben, Dienstanweisungen, Instruktionen, allgemeinen Verfügungen, Verwaltungsanweisungen usw., die nicht Rechtsverordnungen sind, weder die Steuerpflichtigen noch die Gerichte. Sie vermögen ihrer Rangordnung im Normensystem zufolge prinzipiell keine Rechte und Pflichten für die Parteien zu begründen. Wenn sich aber aus dem gesamten Inhalt einer solchen Verwaltungsanordnung (Erlaß, generelle Weisung usw.) eines österreichischen Bundesministeriums ergibt, daß ungeachtet der Adressierung an die nachgeordneten Behörden (die sich an die Verwaltungsanordnung zu halten haben), eine normative Bedeutung für die Allgemeinheit zu gewinnen ist, daß der Erlaß somit seinem Inhalt nach rechte- und pflichtenbegründend ist, also die Rechtslage der vom Erlaß nach generellen Merkmalen umschriebenen Betroffenen gestaltet wird, dann kann er seinem Inhalt nach allgemeine Geltung beanspruchen und wird vom österreichischen Verfassungsgerichtshof als Rechtsverordnung betrachtet<sup>3</sup>. Nun bedürfen solche Anordnungen eines Bundesministeriums, die ihrem Inhalt nach Rechtsverordnungen sind, der Kundmachung im Bundesgesetzblatt<sup>4</sup>; auch wenn sie als bloße Erlässe, Dienst-

1 Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 7. Aufl., 80.

2 Vgl. *Walter/Mayer*, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 3. Aufl., 286 und insb. *Walter*, Die Verwaltungsverordnung, ÖJZ 1965, 29 ff.; sowie *Barfuß*, Die Weisung (1967), *Mayer*, Die Verordnung (1976).

3 VfGH Slg. 3982/61, 4415/63, 6042/69 u. v. a. – Zur Problematik s. z. B. *Häusler*, Ministerialerlässe und Bundesverfassung, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr. 34.

4 § 2 Abs. 1 lit. f. BG über das Bundesgesetzblatt, 4. 7. 1972, BGBl. 293 i. d. F. BG 19. 2. 1975, BGBl. 144.

anweisungen, Richtlinien usw. bezeichnet werden. Ist dieses Kundmachungserfordernis nicht erfüllt, erweist sich eine derartige Norm bereits aus formalen Gründen mit Gesetzeswidrigkeit belastet und ist allein schon deshalb der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof im Normenprüfungsverfahren nach Art. 139 B-VG verfallen<sup>5</sup>. Die Fülle des Rechtsstoffes, der einer Vermittlung mit Hilfe von Normen bedarf, die die deutsche Lehre als „Verwaltungsanordnungen“ bezeichnet, läßt es aber unzweckmäßig, wenn nicht unmöglich erscheinen, generelle Verwaltungsanweisungen dieser Art als „Verordnungen“ im Bundesgesetzblatt zu verlautbaren. Dies führt nun zu einer merklichen Zurückhaltung des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen bei Erlassung von Verwaltungsanordnungen, die aus der aufgezeigten Sicht Rechtsverordnungen im materiellen Sinn sind, damit zu einer Beschränkung der Erzeugung von Normen dieser Rechtsqualität, in der Folge aber zu einer deutlichen Verminderung von Ansätzen für Besprechungen, kritischen Auseinandersetzung, Vorschlägen usw., in weiterer Folge schließlich zu einem wesentlich geringeren Volumen aktueller Arbeiten über üblicherweise erlaßmäßig zu regelnde Fragen überhaupt, somit aber auch zu einem vergleichsweisen Minderbestand von Arbeiten über Gewinnrealisierungen im besonderen.

## II. Methodischer Standort

Ich bekenne mich zur Methode des Zurückgreifens auf die Primärquellen des Rechtes und der Gewinnung von Lösungen aus den Grundelementen des positiven Rechtes heraus. Überhaupt wenn es – wie in diesem Referat – um die Erarbeitung grundlegender Einsichten geht, ist eine ebenso grundlagenbezogene Betrachtungsweise nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten. Die Erkenntnisse und die Bemühungen der Rechtsprechung, der Verwaltungspraxis und des Schrifttums sollen damit nicht leichtfertig oder gar abwertend beiseite geschoben werden. Es soll versucht werden, eigenständig – jedoch keineswegs von einem oft berufstypisch anmutenden Streben nach Originalität um jeden Preis beherrscht – unvoreingenommen und unbeeinflusst von vorgefundenen und festgefahrenen, unterschiedlichen und oft in sich widersprüchlichen Auffassungen, an das Recht in seiner Ursprünglichkeit heranzugehen. Es sollen vorurteilsfrei durch Beschreibung der in Betracht kommenden Normen Befunde erstellt und daraus unter eigener Verantwortung – allein gebunden an die nachweisbaren Maßstäbe des positiven Rechtes – die gebotenen Schlußfolgerungen entwickelt und dargelegt werden. Der Weg der Ableitung und Erarbeitung von Lösungen, gewonnen aus den Elementen des anzuwendenden Rechtes selbst, soll nicht von vornherein durch Einbeziehung von Sekundärquellen verstellt werden, zumal

5 Z. B. VfGH 8. 5. 1980, V 14/80, ÖStZB 186.

diese oft atypische, den vorausgesetzten Regelfällen nicht entsprechende Sachverhaltsgestaltungen zum Ausgang ihrer individuellen (Bescheid, Urteil) oder generellen (Verwaltungsvorschrift, Erlaß) Normierung nehmen mußten.

Diesen hier beschriebenen Weg vermag ein österreichischer Referent bei Gestaltung seiner Darlegungen unter Bedachtnahme auf die territoriale Ausgangsposition um so eher zu vertreten, als – wie bereits angedeutet – die österreichische Judikatur und Literatur bei weitem nicht die Dichte aufweist, wie sie in der BRD festzustellen ist. Ein Rückgriff auf die Gesetzeslage selbst, wie sie ohne festgefahrene und vorgeformte Dogmen gesehen werden kann, erscheint damit nicht nur gerechtfertigt sondern geradezu geboten.

Der Regreß auf die Grundelemente des Rechtes und die Hauptformen der Sachverhalte, die der Erfahrung und dem Kalkül bei der Konzeption der einschlägigen Regelungen entsprochen haben mögen, bringt allerdings nicht nur Chancen der geradlinigen, damit erleichterten Gedankenführung und besseren Zugänglichkeit zu den Ergebnissen. Diese Methode schließt auch die Gefahr des Vorwurfes des Abgleitens in das Triviale ein, da darin die Darlegung von Selbstverständlichkeiten unter Mißachtung der außergesetzlichen Rechtsfortbildung gesehen werden kann. Ich versuche aber dennoch diesen Weg einzuschlagen, und glaube, daß die sich daraus ergebenden Vorteile der Quellenverbundenheit, der Transparenz der Gedankenführung und auch der erleichterten Nachvollziehbarkeit, sowie der Kontrolle der Ableitungen und Folgerungen, die möglicherweise als mangelhaft empfundene Darstellungsweise rechtfertigen können. Abgesehen davon müssen auch die mit Hilfe dieser Methode gewonnenen Maßstäbe und Ergebnisse dem Gebot der Verifizierung standhalten und sich als richtig erweisen, wenn sie auf die vielfältigen Spielarten des Wirtschaftslebens in all ihren fallspezifischen Besonderheiten, Kombinationen und Variationen verprobend angewendet werden.

## III. Gewinnrealisierung als Ergebnis einer Vermögensvergleichsrechnung

Die Steuerwirksamkeit von Vermögensänderungen im Betriebsbereich verlangt steuerschuldrechtlich<sup>6,7</sup>, gleichermaßen aber aus dem Gebot der Tatbestandsmäßigkeit<sup>8</sup> der Besteuerung heraus, die Verwirklichung einer Norm, deren Rechtsfolge die rechtliche Aktualisierung betriebsbedingter Erfolge (positiver oder negativer Art) ist.

6 *Tipke*, aaO (Fußn. 1), 112 ff und die dort angeführte weiterführende Literatur.

7 Für Österreich *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, Wien 1972.

8 Art. 20 Abs. 3 GG; Art. 18 Abs. 1 öB-VG; daher nur selbstverständlich: „Jede Gewinnrealisierung muß einen Rechtsgrund haben“ (BFH 24. 5. 1973, BStBl. II, 655 ff [658]).

Die Tatbestände, die diese Folge auslösen, können „Realisationstatbestände“<sup>9</sup> sein (Veräußerungen, Tausch), sohin Tatbestände, die Erfolge aus einem Leistungsaustausch, also aus Umsatzvorgängen, erfassbar machen und die die dadurch gewonnenen Rechengrößen der Besteuerungsgrundlage „Gewinn“ zuordnen. Es können aber auch bloße „Gewinnausweistatbestände“<sup>9</sup> sein, die potentielle Erfolge ohne ihre Realisierung durch Geschäftsvorfälle, wie Lieferungen und Leistungen, ursprungsgerecht in das Besteuerungsgut „Gewinn“ einbeziehen.

Die normative Wurzel der Realisierungseffekte liegt im ersten Halbsatz des § 4 Abs. 1, Satz 1 EStG, als *dem* Realisationstatbestand schlechthin, wonach Gewinn „der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“ ist.

Während dieser erste Halbsatz des § 4 Abs. 1, erster Satz, der Ursprung der Wirksamkeit von effektuierten Erfolgen ist, ist dessen zweiter Halbsatz Grundlage und gedankliche Wurzel von Erfolgsausweispflichten, die nicht auf Umsatzzakte zurückgehen. Diese Bestimmung ist – in Verbindung mit der entsprechenden Bewertungsregel<sup>10</sup> – *der* Gewinnausweistatbestand (der nicht zugleich Realisationstatbestand ist) schlechthin<sup>11</sup>.

Aus diesen beiden Teilregelungen, aber auch aus ihrem Verhältnis zueinander ist das Gewinnkonzept des EStG in seinem Kern zu erkennen<sup>11</sup>. Demnach sollen Vermögensveränderungen jedenfalls erfaßt werden, und zwar: Vermögenswertensätze, die betrieblich bedingt sind, wirken im Ausmaß der Vermögensminderung auch gewinnmindernd (sie wirken als Betriebsausgaben). Ist eine Vermögensminderung eingetreten, aber nicht in der Weise durch den Betrieb veranlaßt, wie dies § 4 Abs. 4 versteht, dann bedarf die Vermögensdifferenzrechnung einer Korrektur durch eine entsprechende Zurechnung (es handelt sich um Entnahmen). Betriebsausgaben und Entnahmen haben sohin die Auswirkung auf das Vermögen, nämlich die Vermögensminderung, gemeinsam; der Unterschied liegt im Grund der Abgabe von Vermögenswerten aus dem Vermögensfundus des Betriebes und der damit verbundenen unterschiedlichen Auswirkung auf den Erfolg.

9 In der Grundlegung wird hier somit den Einteilungsgesichtspunkten von *Luckey*, Gewinnrealisierung bei Unternehmungsumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, *StuW* 1979, 129 ff (131) gefolgt.

10 § 6 Abs. 1 Z. 4 dEStG (§ 6 Z. 4 öEStG).

11 § 5 EStG kann im gegebenen Zusammenhang unberücksichtigt bleiben. Diese Bestimmung berührt nicht die durch den Vermögensvergleich charakterisierte Gewinnermittlungsmethode, sie hat nicht eine den Weg der Gewinnermittlung in seinen Grundlagen beeinträchtigende Bedeutung.

Führt der betriebsbedingte Vermögenswertensatz nicht zu einer endgültigen Minderung des Betriebsvermögens, sondern dazu, daß wohl das Realphänomen des Betriebsvermögens, also seine Zusammensetzung, nicht aber die ihm zukommende Rechengröße – wegen des aus § 6 erfließenden Anschaffungs- oder Herstellungskostenprinzips (und der daraus abzuleitenden Aktivierung) – eine Änderung erfährt, dann wird der „Unterschiedsbetrag“ im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG, somit auch der Gewinn, nicht berührt.

Umsatzakte hingegen führen zu Vermögenseinsätzen und zu Vermögenszugängen, die in dem durch den Leistungsaustausch bedingten Wechselverhältnis stehen. Da die Wertensätze mit den Buchwerten auszuweisen sind, die dadurch bewirkten Vermögenszugänge hingegen am Nominalwert<sup>12</sup> orientiert zu bewerten sind, sind die Wertunterschiede Faktoren, die in den „Unterschiedsbetrag“<sup>12</sup> des § 4 Abs. 1 EStG eingehen.

Ähnliches wie für das Verhältnis der gewinnmindernden Vermögensminderungen (Betriebsausgaben) zu den gewinnneutralen Vermögensabgaben (Entnahmen) läßt sich – mit umgekehrten Vorzeichen – für Vermögenserhöhungen sagen. Vermögensvermehrungen, die dem Grunde nach mit dem Betrieb in einem Zusammenhang stehen, wie ihn § 4 Abs. 4 EStG für Betriebsausgaben voraussetzt, sind im Endvermögen enthalten und damit für die Vermögensvergleichsrechnung wirksam. Solche Vermögenszugänge hingegen, die von der Veranlassung und dem Zusammenhang her eine entsprechende Beziehung zum Betrieb nicht aufweisen, wohl aber im Endvermögen enthalten sind, bedürfen einer entsprechenden Korrektur (als Einlage). Auch hier zeigt sich der Gleichklang der Wirkungen von Betriebseinnahmen und Einlagen auf das Vermögen und demgemäß das Gebot der rechnerischen Neutralisierung der nicht betriebsbedingten Vermögenserhöhungen, wie auch Betriebsausgaben und Entnahmen auf den Stand des Vermögens die gleiche Wirkung ausüben, wobei lediglich die Entnahmen eine entsprechende rechnerische Korrektur im Interesse der Erfolgsermittlung auslösen.

Das Ergebnis dieser Bestandsaufnahme ist, daß allein § 4 Abs. 1 EStG die Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes abgibt<sup>11</sup>, zumal die zum Ausdruck

12 Hier sind lediglich einleitend und grundlegend die Ausgangspositionen darzulegen. Man kann sich also in diesem Stadium des Herantastens an das Hauptanliegen des Themas mit der Feststellung *Uelmer's* (Probleme der Gewinnrealisierung insbesondere auch bei grenzüberschreitenden Vorgängen, Institut der Wirtschaftsprüfer, Bericht über die Fachtagung 1980, 131 ff [134]), begnügen: „Soweit das Entgelt in Geld oder in einer Forderung besteht, wirft der Ausweis des Gewinnes aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes keine grundsätzlichen Probleme auf . . .“. Daß allerdings auch die Wirtschaftsgüter „Geld“ und originäre „Forderungen“ einer eigenständigen Bewertungsregel bedürften (um dem Zirkel des Anschaffungskostenprinzips zu entinnen), sei angemerkt.

kommenden Grundsätze ausreichen, den betrieblichen Gewinn zu ermitteln. Die Methode der Erfolgsermittlung durch Vermögensvergleich ist vorgezeichnet, das Gebot der Beschränkung des Vermögensvergleiches auf die betrieblich bedingten Veränderungen des Betriebsvermögens findet sich verankert, die Neutralität nicht betrieblich veranlaßter Vermögensveränderungen sichergestellt. § 6 EStG liefert für diesen nach § 4 Abs. 1 gebotenen Vermögensvergleich noch ergänzend die Vergleichsmaßstäbe; die grundlegenden Faktoren der Gewinnermittlung sind im § 4 Abs. 1 allein und abschließend umschrieben<sup>13</sup>.

Aus diesem Befund folgt, daß die Ansatzpunkte für die Beurteilung der Gewinnrealisierung allein in diesem Normenbereich zu suchen sind und daß die weiterführenden Leitgedanken und teleologischen Ordnungsgesichtspunkte und Wertvorstellungen aus dieser „Grundnorm“ zu schöpfen sind.

Entscheidend ist dabei in erster Linie, in welchem Sinn die Bezugsgröße „Betrieb“ zu verstehen ist. Daß von einem einheitlichen Inhalt des Begriffes „Betrieb“ auszugehen ist, der teils selbständig, teils als Wortstamm, teils als substantivisch gebrauchtes Adjektivum Verwendung findet, muß als außer Streit stehend erachtet werden<sup>14</sup>. Diese Annahme erfordern die einfachsten Regeln der allgemeinen Sprachlogik und der juristischen Interpretationslehre. Man muß von einem Mindestmaß der Beachtung dieser Regeln in der Gesetzgebung ausgehen, jedenfalls aber von der Beachtung des Grundsatzes, daß einem bestimmten mehrfach verwendeten Ausdruck zumindest in einem sachlich und räumlich eng begrenzten Kontext derselbe Inhalt beizumessen ist<sup>14</sup>.

#### IV. Die Relation Betrieb – Gewinn als Ausgangspunkt für die Beurteilung der Gewinnrealisierungs- und Gewinnausweistatbestände

Die „Relation“ ist eine geisteswissenschaftliche Kategorie, die den Zusammenhang zweier Phänomene betrifft, welche in ihrem räumlichen, zeitlichen, sachlichen und bedeutungsmäßigen Zusammenhang aufeinander angewiesen sind und sich wechselseitig bestimmen<sup>15</sup>.

Geht man unvoreingenommen vom personensteuerorientierten Wesen und System des Einkommensteuerrechtes aus, so muß man ungeachtet der Erkenntnis

13 S. z. B. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18 Aufl., § 4 EStG, Anm. 40.

14 Ist es erforderlich, einen bestimmten Begriff zu interpretieren, so hat man sich dabei vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtssprache leiten zu lassen, das heißt, es ist zu unterstellen, daß die in ein und demselben Gesetz gebrauchten, gleichlautenden Worte auch einen identischen Begriffsinhalt und -Umfang haben. Ein in Frage stehendes Wort ist daher in jenem Sinne zu verstehen, in dem es auch an anderer Stelle des Gesetzes verwendet wird (VwGH 25. 2. 1971, 1555/69 ÖStZB 198).

15 Vgl. z. B. *Brunswig*, Das Vergleichen und die Relationserkenntnis, 1910.

der Mangelhaftigkeit des Begriffskonzeptes, der Inkonsequenz seiner Durchführung und der terminologischen Fehler<sup>16</sup> dieses Gesetzeswerkes den Begriff der „Einkünfte“ als steuersubjektbezogen, den des Gewinnes als steuerobjektbezogen, sohin quellenorientiert, verstehen. Es dürfte kein Zweifel bestehen, daß der historische Gesetzgeber bei Verwirklichung seiner Vorstellungen von den steuerrechtserheblichen wirtschaftlichen Organisationsformen und den zu erfassenden Wirtschaftserfolgen an die vorgefundenen Realitäten angeknüpft hat. Diese haben aber ebenso unzweifelhaft darin bestanden (und bestehen noch darin), daß in der Hand eines Steuersubjektes mehrere in sich geschlossene, zu einem selbständigen Wirtschaftskörper zusammengefaßte, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen organisierte Einheiten von Produktionsfaktoren geführt werden können. Es liegt daher ebenso nahe, daß das Gewinnermittlungsrecht immer dann, wenn es von einem „Betrieb“ spricht, diese wirtschaftliche Organisationseinheit versteht, unter „Betriebsvermögen“ das in einer solchen Einheit zusammengefaßte Vermögen und unter „Gewinn“ die aus dem Vergleich des Vermögens eines solchermaßen zu verstehenden „Betriebs“ resultierende Erfolgsgröße<sup>17</sup>. Ungeachtet dieser leicht zu gewinnenden Einsicht hat die Frage, welche organisatorisch-wirtschaftliche Einheit tatsächlich als „Betrieb“ zu verstehen ist, die Literatur und die Rechtsprechung im Übermaß beschäftigt.

Bekanntlich sehen die Vertreter des sogenannten „weiten Betriebsbegriffes“ im Wortstamm „Betrieb“ lediglich den Gegensatz zum Bereich des Privaten, womit Betriebsvermögen jegliches Vermögen ist, das betrieblichen Zwecken, beurteilt nach den Merkmalen der ersten drei Einkunftsarten, dient, gleichviel, ob das solcherart eingesetzte Vermögen in einer einzigen oder in mehreren selbständigen organisatorischen Einheiten zusammengefaßt und gleichgültig welcher Einkunftsart zugehörig, Verwendung findet<sup>18</sup>. Ein mittlerer (und vermittelnder) Betriebsbegriff wird in der Gesamtheit aller Betriebe gesehen, die einer

16 S. z. B. *Tipke*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht. Ein kritischer Beitrag zum Aufbau und zur Terminologie des Einkommensteuergesetzes, StuW 1980, 1 ff. *Wirdinger*, Zur Terminologie im Steuerrecht: Einkünfte – Einnahmen – Gewinn im EStG, StuW 1966, Sp. 673 ff sowie *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 24 ff.

17 „Der Steuerpflichtige kann mehrere Betriebe und somit mehrere Betriebsvermögen der gleichen Einkunftsart oder verschiedener Einkunftsarten besitzen. Für diese Betriebe muß (auch) die Gewinnermittlung jeweils selbständig geschehen“ (*Blümich*, Einkommensteuergesetz, 4. Aufl., 57).

18 Vgl. die bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 13), § 4 EStG, Anm. 4 q ff, angeführte Literatur und Rechtsprechung. Im besonderen aber z. B. *Friauf*, Gewinnrealisierung und Entnahme, StBJb 1975/76, 369 ff (372) und *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., 161. Von der ursprünglich vertretenen Auffas-

Einkunftsart ein und desselben Steuerpflichtigen dienen<sup>18</sup>. Nach dem engeren Betriebsbegriff ist auf die einzelne sachlich selbständige organisatorische Wirtschaftseinheit abzustellen, in der Produktionsfaktoren zur Bewirkung von Leistungen – abgegrenzt gegenüber anderen Wirtschaftseinheiten – zum Einsatz gelangen<sup>18</sup>.

In dieser ersten Stufe der Gedankenführung ist allein vom Grundtatbestand des § 4 Abs. 1 EStG auszugehen. Dabei sind zunächst lediglich betriebsbedingte, erfolgswirksame Vermögensminderungen und Entnahmen zu unterscheiden. Vermögensminderungen gehören sohin entweder der Kategorie der erfolgswirksamen Vermögensänderungen oder der der Entnahmen an. Die insbesondere bei Begünstigungen vorgesehenen Anknüpfungen an Zwischenwerte<sup>19</sup> vermögen an dieser prinzipiellen Aussage, die aus dem Primärtatbestand des Gewinnermittlungsrechtes abzuleiten ist, nichts zu ändern.

Aus dieser modellhaften Sicht ist es daher zulässig und geboten, eingetretene Vermögensminderungen dem einen oder dem anderen alternativen und damit gleichzeitig komplementären Bereich zuzuordnen<sup>20</sup>. Die Komplementarität bedeutet aber, daß Vermögensminderungen, die „durch den Betrieb veranlaßt sind“, jedenfalls erfolgswirksam sein müssen, während Vermögensminderungen, für die ein das Wesen der Betriebsausgaben prägender Zusammenhang mit dem Betrieb nicht besteht, das Schicksal der Entnahmen teilen müssen. Wenn gleich nun § 4 Abs. 1, Satz 1 EStG allein die materiellrechtliche Vorschrift ist, die das Wesen des einkommensteuerrechtlichen Gewinnes formt und die ausreichen könnte, den Gewinn in einer grobstrukturierten Rohform zu ermitteln, dient der Abgrenzung der als Entnahmen wirkenden Vermögensminderungen von den übrigen Vermögenseinsätzen der Betriebsausgabenbegriff, wie ihn § 4 Abs. 4 EStG umschreibt. Die Negativwirkung der Folgen, die sich daraus ergeben, daß Vermögensminderungen nicht dem Tatbestand des § 4 Abs. 4 zugeordnet werden können, ist dann aber die, daß die Vermögensänderungen unter den Entnahmetatbestand fallen. In diesem bipolaren System der alternativen Zuordnung der beiden komplementären Kategorien von Vermögensminderungen in Verbindung mit dem Automatismus der konträren Auswirkungen auf den

sung, ein Steuerpflichtiger könne nur einen Betrieb haben, ist der BFH inzwischen abgerückt; vgl. BFH 7. 10. 1974, BStBl. 1975 II, 168.

<sup>19</sup> Vgl. Ruppe, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privat Ausgaben, in: *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre im Einkommensteuerrecht, 103 ff (120). Ruppe schränkt diese Betrachtungsweise zutreffend auf die – hier gegebene – Stufe der Fragestellung ein, in der es um die Grenze zwischen Einkommenserzielung (Gewinnerzielung) und Einkommensverwendung (Gewinnverwendung) geht.

<sup>20</sup> Vgl. nochmals Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 83 f.

Erfolg hat die spezifische Beschreibung der Betriebsausgaben durch § 4 Abs. 4 auch materielle, also inhaltsbezogene Bedeutung für die Zuordnung von Vermögensminderungen zur Kategorie der Entnahmen und ihrer Bestimmungsmerkmale, zu denen auch das Tatbestandselement „Betrieb“ gehört.

Nun beschreibt § 4 Abs. 4 EStG Betriebsausgaben als Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Ausgehend von dem dem Gesetzgeber vielfach unterstellten weiten oder mittleren Betriebsbegriff wäre aber – die Richtigkeit dieser Auffassung vorausgesetzt – zu erwarten, daß Betriebsausgaben als Aufwendungen gekennzeichnet werden, die durch einen Betrieb veranlaßt sind. Durch die Verwendung des bestimmten Artikels ist zu erkennen, daß Betriebsausgaben Vermögensminderungen sind, die den Erfolg des Betriebes zu mindern haben, durch den sie veranlaßt sind. Ordnet aber § 4 Abs. 4 Vermögensminderungen dem Betrieb zu, durch dessen Wirken das Vermögen gemindert wurde, so setzt dies zwingend voraus, daß das Gesetz den Gewinn und alle seine ihn beeinflussenden Komponenten auf den Betrieb als solchen und nicht auf die Gesamtheit aller Betriebe eines Unternehmers oder auf eine nach gewissen Merkmalen (Einkunftsart, Gewinnermittlungsart) zusammengefaßte Mehrheit von Betrieben bezieht. Dem Gesetz geht es somit um die Ermittlung des Gewinnes eines jeden Betriebes für sich. Damit ist die Relation des Begriffes „Gewinn“ zu dem Begriff „Betrieb“ hergestellt, wie er vom Schrifttum als Betriebsbegriff im engeren Sinn verstanden wird<sup>21</sup>. Die Folge ist, daß alle Komponenten die den Gewinn beeinflussen, in einem logischen, inhaltlichen, zeitlichen und räumlich-örtlichen („Betrieb“) Zusammenhang stehend gesehen werden müssen. Diese Relation erscheint nun in der aufgezeigten Art vom Inhalt der wechselseitigen Beziehungen und der Zielrichtung des Gewinnermittlungsrechtes gesehen als *relatio essentialis* und den Gedankenfolgen gemäß, als *relatio rationis*, gegeben. Damit sind die Elemente gewonnen, die im gegebenen phänomenologischen Zusammenhang die wesentliche Grundlage jeder Erkenntnis schlechthin sind und die gesicherte Grundlagen der weiteren Folgerungen abgeben können.

## V. Entnahmen

Entnahmen liegen vor, wenn der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) für sich, für

<sup>21</sup> Hilfsweise kann auch § 16 Abs. 1 Z. 1 dEStG (§ 24 Abs. 1 öEStG) herangezogen werden. Demnach liegt ein Veräußerungsgewinn vor „bei der Veräußerung des ganzen Betriebes . . .“, wobei kein Zweifel besteht, daß unter „Betrieb“ im gegebenen Zusammenhang die beschriebene organisatorische Einheit, die als selbständiger Wirtschaftskörper handelnd in Erscheinung tritt, zu verstehen ist. Es liegt nahe, dieses Verständnis stets und ausnahmslos gelten zu lassen, wenn das Gewinnermittlungsrecht den Ausdruck „Betrieb“ verwendet. Diese Konsequenz führt aber zu dem bereits erarbeiteten Ergebnis.

seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnimmt (§ 4 Abs. 1, Satz 2 öEStG); das deutsche Einkommensteuerrecht beschreibt die Entnahmen ungeachtet der unterschiedlichen Einleitung inhaltlich gleich, nämlich: „Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (. . .), die der Steuerpflichtige für sich, . . . oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.“

### 1. Entnahmen von „Wirtschaftsgütern“<sup>22</sup>

Die deutsche und österreichische Fassung des Entnahmetatbestandes führt zwecks näherer Determinierung des Begriffes „Wirtschaftsgut“ (als Gegenstand der Entnahme) in Klammer die Ausdrücke „Nutzungen und Leistungen“ an, sohin Größen, die nicht als Wirtschaftsgüter in Betracht zu kommen scheinen. Nun wissen wir aber, daß dem Steuergesetzgeber die Begriffe Nutzungen und Leistungen als Vermögenswerte keineswegs fremd waren und nicht fremd sind. Nutzungen und Leistungen, die der Berechtigte auf Grund eines Anspruches aus fremden, ihm steuerlich nicht zuzurechnenden Wirtschaftsgütern fordern kann, werden als aktive Vermögenswerte, auf der Seite des Verpflichteten als Schulden, betrachtet, wengleich sich in einigen Fällen (z. B. Miete u. ä. Dauerschuldverhältnisse) die wechselseitigen Ansprüche und Verpflichtungen via compensando wesentlich ausgleichen und nur deshalb nicht bilanziell ausweisfähig erscheinen.

Es kann also durchaus sein, daß dann, wenn der Nutzen eines Wirtschaftsgutes einem anderen zusteht als dem, dem die Substanz gehört, die Nutzungen und Leistungen verselbständigt gesehen werden; für diese vorausgesetzte Wirtschaftsguteigenschaft finden sich im Bewertungsgesetz entsprechende Wertregeln.

Betrachtet man nun den Betrieb als selbständigen Wirtschaftskörper und die Person des Steuerpflichtigen als ein vom Betrieb losgelöstes Wirtschaftssubjekt, dann liegt die Erklärung nahe, der Begriff „Wirtschaftsgut“ sei in einem die „Nutzungen und Leistungen“ einschließenden Sinn zu verstehen, ohne daß man spekulativ zur Deutung eines „weiten“ Wirtschaftsgutbegriffes Zuflucht nehmen muß.

Betrachtet man Nutzungen und Leistungen aus diesem Blickwinkel als „Wirtschaftsgüter“, dann ist die für Entnahmen schlechthin bereitgestellte Bewertungsregel (Teilwert) rechtspolitisch im Prinzip richtig, zumal ein gedachter Erwerber des Betriebes den Kapitalwert der anderen zustehenden Nutzungen

<sup>22</sup> Vgl. z. B. *Robner*, „Wirtschaftsgüter“ als Gegenstand von Entnahmen und Einlagen, DStR 1976, 595 ff.

und Leistungen durchaus als vermögenswerte Belastungen des Betriebes, ein fremder Berechtigter aber diesen Kapitalwert im Rahmen des Kaufpreises als selbständige Rechengröße veranschlagen würde, woraus rückgekoppelt wieder deren potentielle Wirtschaftsguteigenschaft abgeleitet und ganz allgemein die Identität des Wirtschaftsgutbegriffes im Gewinnermittlungsrecht schlechthin angenommen werden kann.

### 2. Entnahmen zu „betriebsfremden“ Zwecken

Die im vorhergehenden Abschnitt IV. gegebene Erklärung des Ausdruckes „Betrieb“ würde es nicht ausschließen, die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem Betrieb in einen anderen, demselben Steuerpflichtigen gehörenden Betrieb als „Entnahme“ zu werten. Aus dem Blickwinkel des Betriebes, dem ein Wirtschaftsgut entnommen wird, ist der Zweck, dem es zugeführt wird, jedenfalls ein betriebsfremder, dies immer unter der Voraussetzung, daß der Begriff des „Betriebes“ im ganzen Gewinnermittlungsrecht einheitliche Bedeutung hat, wofür aber die allgemeinen Regeln der Interpretationslehre sehr deutlich sprechen<sup>14</sup>.

Nun sind Entnahmen Wirtschaftsgüter, die der *Steuerpflichtige* für sich oder für andere betriebsfremde Zwecke entnimmt. Träger der Aktion, die zu einer Entnahme führt, ist somit der Steuerpflichtige. Gefordert ist ohne Zweifel die Einflußnahme der Person des Steuerpflichtigen auf die Vermögenslage des Betriebes und zwar nicht in der Art, wie sie die Geschäftsführung mit sich bringt, sondern wie sie allein außerbetrieblich („betriebsfremd“) bedingt ist. Für die Einbeziehung dieses steuersubjektbezogenen Wertungselementes spricht nicht nur der Wortlaut des § 4 Abs. 1, Satz 2 EStG in seiner isolierten Betrachtung, sondern auch dessen deutliche gegensätzliche Ausformung gegenüber den rein objektorientierten Umschreibungen des Gewinnes (Unterschiedsbetrag zwischen den Vermögensständen am Anfang und Ende eines Wirtschaftsjahres) und der Betriebsausgaben (Aufwendungen, die durch den Betrieb bedingt sind). Aus diesem Vergleich heraus tritt die hier aufs erste vielleicht überbetont anmutende persönliche Komponente klar und deutlich in das Blickfeld und bietet sich von selbst als entscheidendes Bestimmungs- und Abgrenzungsmerkmal an.

Zurückkommend auf den hier entwickelten Begriff „Betrieb“ läßt sich in Verbindung mit der Wertung, die aus dem deutlich steuersubjektbezogenen Tatbestand der Entnahme zu gewinnen ist, des weiteren folgern:

Sind Vermögensänderungen eines Betriebes mit Hilfe außerbetrieblicher Ingerenzen dadurch zu erklären, daß sich die persönliche Sphäre des Steuerpflichtigen zwischen der Vermögensminderung eines Betriebes und der Erhöhung des Güterstandes in einer anderen, demselben Steuerpflichtigen zuzuordnenden

Sphäre schiebt, dann wäre vom Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ gesehen, von Entnahmen zu sprechen. Essentielles Tatbestandsmerkmal der Entnahme ist aber die Intervention des Steuerpflichtigen aus der Privatsphäre heraus. Bei zwischenbetrieblichen Leistungsbeziehungen, die als Interaktionen zwischen selbständigen, wenn auch ein und demselben Steuerpflichtigen gehörenden Betrieben in Erscheinung treten, kann der Leistungs- und Güteraustausch wie zwischen fremden, nicht verbundenen Betrieben abgewickelt werden. Bestehen aber Interdependenzen, die allein durch die objektbezogenen Interessenrichtungen der Wirtschaftsführung der einzelnen Betriebe zu erklären sind, dann ist nicht die Person des Steuerpflichtigen Träger dieser Dispositionen, sondern es sind dies die Betriebe. Es könnten keine Entnahmen vorliegen. Dieses Ergebnis ist nicht mit Hilfe einer Manipulation des Tatbestandes „Betrieb“ durch willkürliche Extension oder Restriktion des Betriebsbegriffes zu gewinnen, sondern durch eine am Wortlaut und Sinn des Entnahmetatbestandes orientierte Interpretation sowie aus dem Vergleich mit den angrenzenden Tatbeständen und den sich daraus ergebenden deutlichen Unterschieden.

Nur dann, wenn die den Tatbestand der Entnahmen prägenden steuersubjektbezogenen Einflußnahmen (aus der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen heraus zu verstehen) Veränderungen des Betriebsvermögens bedingen, könnte man von Entnahmen sprechen (Näheres Abschnitt VI).

### 3. Die Entnahme-„Handlung“

Die Verwirklichung des Entnahmetatbestandes setzt eine Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen voraus. Ein schlüssiges Verhalten reicht aus, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsgutes mit dem Betriebsvermögen gelöst wird<sup>23</sup>. Eine Entnahmehandlung in diesem Sinn liegt auch schon darin, daß der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut nicht mehr für den Betrieb verwendet oder nutzt<sup>24</sup>. In besonders gelagerten Fällen kann ein Rechtsvorgang die (allenfalls konkludente) Entnahmehandlung ersetzen<sup>25</sup> (z. B. erbrechtlich bedingte Vermögenszurechnungsänderungen).

Bei Strukturwandel eines Betriebes (Änderung der Einkunftsart, auch bei Änderung der Gewinnermittlungsart) fehlt es an Handlungen oder an Rechtsvorgängen, die auf ein Herauslösen der Wirtschaftsgüter aus dem bisherigen Betrieb gerichtet sind. Es kann sohin zur Verwirklichung des Entnahmetatbestandes nicht

23 BFH 7. 10. 1974, BStBl. 1975 II, 168; hierzu insb. von Wallis, Entnahmen und Gewinnrealisierung, DStZA 1975, 91 ff.

24 Tipke, aaO (Fußn. 1), 201.

25 Hierzu Keuk-Knobbe, Zum Strukturwandelbeschuß des Großen Senats, StuW 1976, 152 ff.

kommen<sup>26</sup>. Im Hinblick auf die hier vertretene Auffassung zum Wesen des Entnahmetatbestandes verliert allerdings die Akzentuierung des Entnahmehandlungs-Elementes die Schärfe, da der Strukturwandel eines Betriebes, insbesondere auch die Änderung der Gewinnermittlungsart, von vornherein außerhalb des Rechtskreises der Entnahme zu sehen sind und daher auch gesondert behandelt werden, so daß die ansonst entscheidenden Merkmale der Entnahmehandlungen hier nicht weiter verfolgt werden müssen<sup>27</sup>.

### 4. Finalität der Entnahme, Gewinnausweis zufolge Steuerentstrickung

Seit langer Zeit beschäftigt die Entstrickungsthese Literatur und Rechtsprechung. Dieser vermeintliche Grundsatz ließ die besonders gesetzlich geregelten Gewinnrealisierungstatbestände nur als Ausdruck eines allgemeinen übergeordneten Prinzips gelten. Über die Wirksamkeit der ausdrücklich geregelten Gewinnrealisierungs- und Gewinnausweistatbestände hinaus wäre immer dann, wenn die „Steuerentstrickung“ endet, die „Entstrickung“ wahrzunehmen, die Gewinnrealisierung sohin zu unterstellen.

Ungeachtet der höchstrichterlichen Feststellung, daß es einen allgemeinen „Grundsatz der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ nicht gibt<sup>28</sup> scheint diese These aber dennoch weiter zu wirken, und zwar in der Spielart der Finalität des Entnahmebegriffes. Wenn sich nämlich der BFH in ständiger Rechtsprechung bei Auslegung des Entnahmebegriffes der finalen Entnahmetheorie<sup>29</sup> angeschlossen hat und die Auffassung vertritt, eine gewinnausweispflichtige Entnahme sei dann anzunehmen, wenn sonst nicht sichergestellt sei, daß stille Reserven eines Wirtschaftsgutes erfaßt werden könnten<sup>30</sup>, dann läuft das auf einen Gewinnausweis wegen Lösung der Steuerentstrickung hinaus und nur vordergründig, nicht aber in einer juristisch vertretbaren methodisch einwandfreien Art auf eine Interpretation und Anwendung des Entnahmetatbestandes<sup>31</sup>.

26 Näheres s. ergänzend Abschn. VII, Punkt 3.

27 Zum Wesen und zur Bedeutung der Entnahmehandlung s. a. Schubmann, Entnahmehandlung und Entnahmezeitpunkt, FR 1974, 466 ff.

28 Vgl. BFH 9. 2. 1972, BStBl. II, 455.

29 Plückerbaum, Gewinnrealisierung bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen, DStZA 1961, 118.

30 Vgl. BFH 17. 8. 1972, BStBl. II, 903.

31 Ähnl. ablehnend Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., 160 und Hellwig, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, 335 ff (337). Kritisch zuletzt auch Felix, Zur Gewinnrealisierung – insb. zur Veräußerung, StbKongreßRep. 1980, 148 f.

Zu bedenken ist aber, daß die hier in Rede stehenden, den Gegenstand dieses Referates bildenden Gewinnausweistatbestände die Besteuerung der nicht durch Realisierung (Umsatzakt) aufgedeckten stillen Reserven sicherstellen, daß es eben diese Tatbestände (bei der Besteuerung der natürlichen Personen die Entnahmen und die Betriebsaufgabe) sind, die der Verwirklichung des Grundgedankens dienen, die in einem Betrieb entstandenen stillen Reserven müßten auch in ihrem Entstehungsbereich erfaßt und versteuert werden und dürften nicht endgültig dem Steuerzugriff entzogen werden. Der Gedanke der Besteuerung der Gewinne bei Steuerentstrickung hat somit im positiven Recht seine Verankerung gefunden. Er ist ohne Zweifel ein normativ nachweisbares Wertungselement, das jedoch nur bei der (teleologischen) Interpretation der dieses rechtspolitische Ziel verwirklichenden Normen Bedeutung in Anspruch nehmen kann. Es ist aber unzulässig, die mit den Einzelregelungen verbundenen Grundgedanken übergreifend in ihrer Allgemeinheit und ganzen denkbaren Breite schlechthin im Entnahmetatbestand mediatisiert zu sehen und mit Hilfe der These der Finalität des Entnahmetatbestandes diese, wenn auch nicht auf sie zurückgreifend, sondern die Entnahmenorm final interpretierend, das heißt auf diese Weise den Verstrickungsgrundsatz verwirklichend, erst recht wieder zur Anwendung zu bringen.

Eine derartige Verallgemeinerung ist aber auch deswegen unzulässig und eine entsprechende teleologische Extension wäre verfehlt, weil die angenommene übergeordnete Entstrickungsthese, wie sie der BFH verfolgt, durch eine lückenlose Folge von Regelungen, insbesondere des Körperschaftsteuer- und Außensteuer-Rechtes normativ abschließend verwirklicht ist, daher von der Rechtsordnung im Vorfeld des positiven Rechtes als allgemein gültig und verbindlich nicht vorausgesetzt sein kann. Sie kann sohin nicht die ihr verschiedentlich zugedachte umfassende Wirkung beanspruchen, weil ansonsten die entsprechenden Teilregelungen ins Leere gingen und sinnlos wären.

Meine Skepsis gegenüber dem vielfach geäußerten Verständnis von einer Finalität der Entnahmeregelung besteht aber nicht nur aus juristischer Sicht. Meine Bedenken bestehen auch und gerade aus der Sicht, aus der die zahlreichen, zu meist rechtspolitisch gefärbten Lösungen erarbeitet wurden:

Der Tatbestand der Entnahme bei Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in den anderen soll nicht erfüllt sein, da es sich nicht um einen „betriebsfremden“ Vorgang handelt. Dieser Vorgang würde aber als betriebsfremder Vorgang betrachtet, wenn der aufnehmende Betrieb in einem anderen Land gelegen ist. Der Entnahmetatbestand wäre hingegen doch wieder nicht verwirklicht, wenn die Besteuerung der stillen Reserven dem Ursprungsland nicht entzogen wären, etwa wenn kein Abkommen mit dem Staat bestünde, auf dessen Territorium der Betrieb gelegen ist, dem ein Wirtschaftsgut zugeführt wird. In

diesen wesentlich vereinfachten und verminderten Varianten käme je nach der entsprechenden Situation eine Besteuerung selbst dann in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte gebracht wird, der Entnahmetatbestand also unter keinen Umständen erfüllt sein kann. Die objektive Relation Wirtschaftsgut – Betrieb wird sohin unterschiedlich angenommen, je nach dem, ob der Steuerzugriff gewährleistet ist oder nicht<sup>32</sup>. Eine derart bewegliche Zweckrelation läßt sich aus dem Rechtsstoff nicht gewinnen, sie wäre derart vielschichtig, daß die Rechtsfolgen allein aus der Norm heraus nicht voraussehbar wären. Die vorausgesetzte Interpretationsbreite wäre mit dem Gesetzmäßigkeitsgrundsatz, wie ihn die österreichische Staatsrechtslehre versteht, nicht zu vereinbaren. Es wird nämlich je nach der Erfassbarkeit, also ausgerichtet an einer möglichen Besteuerungsfolge und nicht aus dem betriebspezifischen Wesen der Institution „Entnahme“ heraus der Tatbestand unterschiedlich verstanden und angewendet. Dabei ist zu befürchten, und damit komme ich zum angedeuteten rechtspolitischen Aspekt dieser Einstellung, daß die zu beobachtende differenzierende Betrachtungsweise ihre Entstehung und Entwicklung der wirtschaftlichen Situation der letzten Jahrzehnte verdankt, die durch eine Geldwertminderung und durch ein Ansteigen des Preisniveaus gekennzeichnet ist, einer Wirtschaftssituation sohin, die das Problem der Erfassung stiller Reserven aktualisiert. Bei Umkehr des allgemeinen wirtschaftlichen Trends würden die dem Entnahmetatbestand verliehenen unterschiedlichen Dimensionen vermutlich gegenteilig gesehen; eine Vision, die aber schon die derzeitige traditionelle Einstellung zum Entnahmetatbestand ernsthaft überdenkenswert erscheinen läßt.

Eine zulässige Lösung, wie sie versucht wird, kann ich nicht darin sehen, den Tatbestand von der Rechtsfolge zu trennen, also den Entnahmetatbestand seinem Wortsinn nach, also losgelöst von der Entstrickungsthese, zu verstehen, hingegen auf die Konkretisierung der Rechtsfolge (Teilwertansatz) zu verzichten, wenn die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet

32 Zu den unüberschaubaren und unvorhersehbaren Varianten, damit zu den möglichen Facetten des Betriebsbegriffes gemessen an der finalen Entnahmetheorie s. kritisch K. Vogel, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, *StuW* 1974, 193 ff. – Auch das in engem genetischen Kontext zum Einkommensteuerrecht befindliche Gewerbesteuerrecht läßt den „Betrieb“ als kleinste, einer selbständigen Gewinnermittlung zugängliche Organisationseinheit erkennen. Die nächste Untereinheit des Betriebes vermag demnach nur mehr die Qualifikation der „Betriebsstätte“ aufzuweisen, wie aus den entsprechenden gewerbesteuerrechtlichen Kürzungsvorschriften klar erhellt (§ 9 Z. 3 dGewStG; § 8 Z. 3 öGewStG). Zu dieser Identität des Begriffes „Gewerbetrieb“ im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht siehe insb. die Begründung zum GewerbesteuerG 1936, *RStBl.* 1937, 693 (695).

ist<sup>33</sup>. Zum einen kann nämlich kaum mit Sicherheit vorhergesagt werden, ob später die Erfassbarkeit garantiert ist, zum zweiten ist aber die Rechtsfolge eine steuerschuldrechtliche Notwendigkeit, die der Disposition des Rechtsanwenders entzogen ist, so daß ein Ausweichen in diese Lösung methodisch keineswegs sauberer, damit ebensowenig vertretbar wäre.

## VI. Zwischenbetriebliche Leistungsbeziehungen

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof ist von Anfang an von dem vom RFH entwickelten Betriebsbegriff ausgegangen<sup>34</sup>, also davon, daß ein selbständiger Wirtschaftskörper, der für sich als organisatorische Einheit zusammengefaßt wirkender Produktionsfaktoren in Erscheinung tritt, als Betrieb aufzufassen ist, für den der Gewinn zu ermitteln ist.

In Österreich ist somit die Auffassung von der Selbständigkeit und Eigenständigkeit eines jeden von mehreren einem Unternehmer gehörenden Betrieben in der Judikatur wie auch im Schrifttum im wesentlichen herrschend und gefestigt und zwar auch dann, wenn es um die Gewinnrealisierung bei Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Einzelbetrieben desselben Steuerpflichtigen geht<sup>35</sup>. Die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen eines Betriebes in das Betriebsvermögen eines anderen, demselben Steuerpflichtigen gehörenden Betriebes wird regelmäßig aus dem Blickwinkel des § 4 Abs. 1, Satz 2 EStG beurteilt und daher beim abgebenden Betrieb eine Entnahme und beim aufnehmenden Betrieb eine Einlage angenommen<sup>36</sup>.

In der Bestimmung des § 6 Z. 6 öEStG wird allerdings von der österreichischen Finanzverwaltung ein Anhaltspunkt für die gegenteilige Auffassung gesehen: aus dieser Vorschrift, welche bei Überführung von Wirtschaftsgütern in einen ausländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen deren Ansatz zu fremdüblichen Verrechnungspreisen gebietet, solle sich e contrario die grundsätzliche Steuerneutralität bei Einbringung in einen inländischen Betrieb ergeben (vgl. Abschn. 44 öEStR 1979). Abgesehen davon, daß diese Argumentation letztlich ebenso in den vagen Bereich des „finalen Entnahmebegriffes“ abgeleitet, wie er zu Abschnitt V. Punkt 4 bereits Gegenstand einer eingehenden Kritik gewesen ist, kann § 6 Z. 6 öEStG keineswegs als eigenständige Ergänzung des Entnahme-

33 Vgl. z. B. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 18), 161 ff.

34 RFH 22. 9. 1943, RStBl. 1944, 403.

35 Hierzu *Schimetschek*, Die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Einzelbetrieben desselben Steuerpflichtigen, FJ 1977, 50 f. Vgl. auch *Pokorny*, Tendenzen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Bilanzsteuerrecht, ÖStZ 1980, 134 ff (142).

36 VwGH 15. 12. 1951, 330/50, ÖStZB 6/1952, 1, Slg. 511 und 1. 7. 1955, 2199/53, ÖStZB 2/1956, 8.

tatbestandes in § 4 Abs. 1 leg. cit. gelten. Andernfalls würde dessen Charakter als reine Bewertungsvorschrift völlig übersehen und damit eine Rechtskenntnis beiseite geschoben, die sich nicht bloß rechtssystematisch, sondern auch teleologisch eindeutig erweisen läßt. Die Stellung des § 6 Z. 6 öEStG innerhalb der Gesamtregelung der Bewertungsvorschriften des Einkommensteuerrechts ist solcherart nicht bloß zufällig gegeben, sondern harmonisiert mit der gesetzgeberischen Absicht, Bewertungsvorschriften des internationalen Steuerrechts (hier: Verrechnungspreise) in Abweichung von den sonstigen Bewertungsmaßstäben (Teilwert) vorweg im innerstaatlichen Recht zu verankern. Die absolute Gewinnneutralität solcher Vorgänge hat der Gesetzgeber dagegen nur mit Hinblick auf Verschiebungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine ausländische Betriebsstätte ein und desselben Betriebes erkannt und auf diesem Weg vermeiden wollen<sup>37</sup>. In Bezug auf Vorgänge zwischen mehreren Betrieben desselben Steuerpflichtigen stellt § 6 Z. 6 öEStG dagegen – systemgerecht – lediglich eine lex specialis gegenüber der Bewertungsvorschrift des § 6 Z. 4 leg. cit. dar, keinesfalls besteht jedoch dieses Verhältnis auch zu § 4 Abs. 1.

Soweit die österreichische Judikatur und das Schrifttum auf dem Boden der Vermögens- und Gewinnautonomie eines jeden Betriebes steht, entspricht sie den von mir bereits entwickelten Thesen. Konsequenterweise müßten aber ausgehend von dieser Position die den zwischenbetrieblichen Leistungsbeziehungen entspringenden Erfolge nicht über den Weg der Entnahmen und Einlagen den berührten Betrieben zugeordnet werden, sondern es wäre eine Verrechnung wie zwischen selbständigen nicht verbundenen Betrieben geboten.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß der Grundtatbestand des Gewinnermittlungsrechtes (§ 4 Abs. 1, Satz 1 EStG) betriebsbezogene, ausschließlich objektive Tatbestandsmerkmale enthält, was auch für die Umschreibung des Begriffes der Betriebsausgaben gilt, während der Entnahmetatbestand sehr deutlich die Person des Steuerpflichtigen als Träger der Vermögensdisposition betrachtet. Daraus ist zu schließen, daß Überführungen von Wirtschaftsgütern zwischen den ein und demselben Steuerpflichtigen gehörenden Betrieben nur dann den Entnahme- und Einlagetatbeständen unterfallen, wenn die Vermögenstransfers allein aus der persönlichen, privaten Position des Steuersubjektes heraus zu erklären sind. Transfers zwischen Betrieben, die ihren Grund in der Wirtschaftsführung der Betriebe haben und die in derselben Art zustandegekommen wären, wenn die Betriebe nicht durch die Person des Steuerpflichtigen verbunden wären, sind demnach auch rechnungsmäßig und gebarungstechnisch so abzuwickeln und darzustellen, als ob jeder Betrieb anderen Inhabern gehört. Sind die Aktionen zwischen den Betrieben aus ihren wirtschaftlichen Anliegen

37 Vgl. die Erläuterungen der Regierungsvorlage zu § 6 Z. 6 öEStG (474 Beilagen Nationalrat XIII. GP).

heraus zu verstehen, erfolgen die Transfers nicht aus den in der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen gelegenen außerbetrieblichen Interessen und werden die zwischenbetrieblichen Beziehungen wie zwischen fremden Betrieben abgewickelt, dann liegen Veranlassung und Zweck der Vermögens- u. Leistungsbeziehungen im betrieblichen Interesse eines jeden wirtschaftlich selbständig agierenden Betriebes. Sind aber die Vermögenswertabgaben des einen Betriebes durch dessen geschäftliche Ziele bestimmt und auf Erwirtschaftung eines die Eigenaufwendungen übersteigenden Erlöses gerichtet, dann kann die Transferleistung des abgebenden Betriebes nicht als Entnahme betrachtet werden, denn es fehlt an der Vermögensminderung zu betriebsfremden Zwecken, der Zweck ist ein betriebs eigener, nämlich der des betrieblichen Erfolgsstrebens. Auf der anderen Seite, auf der Seite des erwerbenden Betriebes, ist der Zugang ein ebenso betriebsbedingter und damit eine erfolgswirksame Vermögenserhöhung und keinesfalls eine Einlage. Die wie zwischen fremden, nicht verbundenen Unternehmen vorgenommene Geschäftsabwicklung führt zu Ergebnissen, die überdies nur dann betriebswirtschaftlich und damit auch betriebs-gewinnbezogen richtig ausgewiesen werden können, wenn diese Transaktionen nicht über den Weg der Entnahmen und Einlagen in die Betriebsgebarung eingehen. Unter der Voraussetzung des Gleichbleibens der Währungsverhältnisse und des Preisgefüges den Beobachtungszeitraum hindurch zeigt folgendes vereinfachtes Beispiel die Richtigkeit der gefundenen Lösung auch vom Ergebnis her: Der dem Unternehmer gehörende Betrieb A erzeugt Waren um 100 und veräußert sie üblicherweise an fremde Betriebe um 130. Ein demselben Unternehmer gehörender Handelsbetrieb kauft Waren dieser Art im Durchschnitt um 130 ein, um sie um 170 zu veräußern. Der Erzeugungsbetrieb „veräußert“ nun an den Handelsbetrieb zu den angeführten (üblichen) Konditionen. Ordnet man diese Bewegungen dem Kreis der Entnahmen und Einlagen zu, dann wäre die „gelieferte“ Ware um 100 zu entnehmen, weil der Teilwert mit den Wiederbeschaffungs-(Wiederherstellungs-)Kosten anzunehmen wäre. Die Einlage hätte mit dem Teilwert, höchstens mit den Herstellungskosten, also mit 100, zu erfolgen; der Gesamtgewinn, nämlich der Gewinn aus zwei Unternehmensstufen wäre in einem Betrieb zu versteuern. Es käme zu einer nicht sachgerechten Verschiebung, während die von der Entnahme-Einlage-Vorstellung gelöste Darstellung zu den betriebsbezogenen richtigen Ergebnissen führt, weil in jeder Stufe der Erfolg ausgewiesen wird, der dieser Stufe auch bei Geschäften gleicher Art zwischen Fremden zukäme.

Sie scheint somit nicht nur von der gedanklichen Entwicklung und der Ableitung her, sondern auch durch die Verprobung vom wirtschaftlichen Ergebnis gesehen die allein richtige Lösung zu sein<sup>38</sup>.

38 Wegen der hier nur sehr begrenzten Möglichkeit des Ausbreitens weiterer Gründe darf

Im Leistungsverhältnis zwischen dem Betrieb einer Personengesellschaft und dem selbständigen Betrieb derselben Personengesellschaft oder des selbständigen Betriebes eines beteiligten Mitunternehmers wird unter der Voraussetzung der Geschäftsabwicklung wie zwischen fremden Unternehmen sowohl von der Judikatur<sup>39</sup> wie auch von der Literatur<sup>40</sup> eine Gebarung und eine Erfolgsverrechnung vorausgesetzt, die der entspricht, wie sie zwischen fremden nicht verbundenen Unternehmen geboten sind. Geschieht dies im Verhältnis zwischen Betrieben von Personengesellschaften und den Gesellschaftern und – unbestrittenermaßen – ebenso zwischen verbundenen Betrieben von Körperschaften, dann müßte zusätzlich auch das Gebot der Rechtsformenneutralität der Unternehmen als Interpretationselement, somit der Grundsatz der gleichen steuerrechtlichen Behandlung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte dafür sprechen, zwischenbetriebliche Umsatzakte prinzipiell wie Fremdgeschäfte auszuweisen<sup>41</sup>.

Selbstverständlich werden die nur aus persönlichen Interessen erfolgten Vermögensverschiebungen zwischen den Betrieben, die ein und demselben Steuerpflichtigen gehören, Transaktionen also, die die Geschäftsführung der Einzelbetriebe nicht in Wahrnehmung ihrer betrieblichen Bedürfnisse veranlaßt, sondern eben allein dem persönlichen Einfluß des Unternehmers und seinen persönlichen (nicht betrieblichen) Erwägungen entspringen, über den Weg der Entnahmen und Einlagen gesehen und behandelt werden müssen, was aber keinen Abstrich vom gefundenen Ergebnis bedeutet, sondern eine sachgerechte Differenzierung verlangt<sup>42</sup>.

auf Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, insb. 82 ff, verwiesen werden.

39 Vgl. BFH 28. 8. 1974, BStBl. 1975 II, 166 und 28. 1. 1976, BStBl. 1976 II, 744 sowie VwGH 16. 3. 1979, 2979/76, 960, 961/77, ÖStZB 1980, 4.

40 Vgl. Lang, Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften, StuW 1978, 215 ff (223); Söffing, Ertragsteuerliche Fragen bei Mitunternehmerschaften, DStZA 1978, 149 ff (151, 152); Knobbe-Keuk, Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StuW 1978, 68 ff.

41 Ansätze hierfür sind in der österreichischen Literatur (abgesehen von den in Fußn. 35 und 23 erwähnten Arbeiten) bereits feststellbar, vgl. insbes. Schubert/Pokorny/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, 148, die Abschn. 44 Abs. 1 öEStR (1979) entgegneten, wonach Überführungen von einem Betrieb in den anderen, demselben Steuerpflichtigen gehörenden Betrieb zu Buchwerten zu erfolgen habe; von ihnen wird auch die Meinung widerlegt, aus § 6 Z. 6 öEStG 1972 (Überführungen in eine ausländische Betriebsstätte zu zwischen unabhängigen Betrieben bedungenen Werten) sei arg. e silentio die Buchwertfortführung in allen anderen Fällen (Überführung zwischen inländischen Betrieben) zu folgern (ebenso Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 92 ff). – Noch anderer Ansicht Hofstätter, Der Entnahmebegriff im Einkommensteuerrecht, FJ 1978, 122 ff (124).

42 Sohni zutreffend „Bei Personengleichheit des Unternehmers können Forderungen

## VII. Betriebsaufgabe

### 1. Systematischer Standort der Betriebsaufgabe im Gewinnermittlungsrecht

Die Vorschriften des § 16 dEStG (§ 24 öEStG) über den *Veräußerungsgewinn* begründen – nach herrschender Lehre – nicht die sachliche Steuerpflicht<sup>43</sup>, diese ergibt sich bereits aus dem allgemeinen Gewinnermittlungsrecht selbst<sup>44</sup>, nämlich aus § 4 Abs. 1 EStG. Durch die erstgenannten Bestimmungen werden lediglich besondere Kategorien von Gewinnen aus dem Steuergegenstand herausgelöst, um mit den speziell umschriebenen „Veräußerungsgewinnen“ besondere Tarifbegünstigungen zu verbinden. Diese Vorschriften erfüllen somit in der Hauptsache den Zweck, für besondere steuerrechtliche Begünstigungen eine Anknüpfung zu bieten. Gleichzeitig werden die Sondereinkünfte gegenüber den nicht begünstigten Gewinnen abgegrenzt und überdies werden als notwendige Besonderheit gegenüber der Zeitraumbezogenheit der laufenden Gewinne die Voraussetzungen dafür geschaffen, daß Veräußerungsgewinne wesensbedingt zeitpunktbezogen ermittelt werden können (Betriebsvermögensvergleichsrechnung für den Veräußerungstichtag)<sup>45</sup>.

Ebenso wie es der Konzeption des steuerrechtlichen Gewinnes und der Technik der Gewinnermittlung mit Hilfe der Vermögensvergleichsrechnung entspricht, daß nicht nur Ergebnisse der laufenden Geschäftsvorfälle, sondern auch die aus der Veräußerung des Betriebes dem Gewinnbegriff zuzuordnen sind, so entspricht es auch den Ordnungsvorstellungen des Gewinnermittlungsrechts, daß nicht nur die Einzelentnahmen beim Vermögensvergleich Berücksichtigung finden, sondern auch Gesamtentnahmen. Der Vorschrift des § 16 Abs. 3 dEStG (§ 24 Abs. 3 öEStG) kann es somit nicht darum gehen, den Steuergegenstand „Gewinn“ zu erweitern, sie verfolgt einzig und allein den Zweck, die Aufgabe besteuergerecht (technisch) faßbar zu machen und den *Aufgabegewinn* als Sondergewinn den für außerordentliche Einkünfte vorgesehenen Begünstigungen zuzuführen<sup>46</sup>.

und Schulden der einzelnen Betriebe untereinander nur auf Grund von Leistungen des einen Betriebes an den anderen Betrieb entstehen; Vermögensverschiebungen, die dagegen nur auf die persönlichen Interessen des einheitlichen Unternehmers zurückgehen, sind als Entnahmen bei dem einen und als Einlagen bei dem anderen Betrieb zu behandeln“ (VwGH 5. 6. 1961, 1844/60, ÖStZB 1962, 20, Slg. 2454).

43 Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 13), § 16 EStG, Anm. 2.

44 Vgl. schon Kuhn, Einkommensteuer, Kommentar, 5. Aufl., 488, unter Bezugnahme auf Erklärungen von Popitz im Reichstag anlässlich der Beratungen des EStG 1925.

45 Ausführliche Begründung s. Stoll, Rentenbesteuerung, Handbuch der Vermögensnachfolgen im Steuerrecht, 3. Aufl., 77 ff.

46 Stoll, aaO (Fußn. 45), 142.

Das Tatbestandsmerkmal „Veräußerung des ganzen . . . Betriebes“, damit das Erfordernis für die Inanspruchnahme der für Betriebsveräußerungen vorgesehenen Begünstigungen wäre – wörtlich genommen („ganz“) – nur erfüllt, wenn der Betrieb als Gesamtheit, wie er bisher bestanden hat, somit in seinem ganzen Umfang gegen Entgelt übertragen wird. Eine solche Bedingung würde den vorausgesetzten Lebenssachverhalten nicht gerecht werden. Es kommt zu Rückhalten und Einzelveräußerungen, die das Bild von der Veräußerung des ganzen Betriebes dann nicht beeinträchtigen, wenn – von der Funktion der übertragenen Wirtschaftsgüter und der nicht auf den Erwerber übergegangenen Wirtschaftsgüter gesehen – der Betriebsnachfolger in die Lage versetzt wird, das Substrat des Betriebes mit seinen wesentlichen Grundlagen fortzuführen<sup>47</sup>. Eine Veräußerung des Betriebes im ganzen ist sohin anzunehmen, wenn sie auch nur ihren Hauptmerkmalen nach den Tatbestand des § 16 Abs. 1 dEStG (§ 24 Abs. 1 öEStG) erfüllt. Da die Veräußerung des Betriebes im ganzen der Betriebsaufgabe gleichgestellt ist<sup>48</sup>, sind bei Berechnung des Veräußerungsgewinnes die in das Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Aufgabe (= Veräußerung) anzusetzen<sup>49</sup>.

Dem klassischen Modell der „Veräußerung des Betriebes im ganzen“ würde vom Aufgabetatbestand gesehen die augenblickliche Einstellung des Betriebes, somit die zeitlich und sachlich in einem Zug erfolgende Gesamtentnahme entsprechen. Auch die in einem Zuge bewirkte Veräußerung an mehrere Erwerber wird diesem Typus zugeordnet<sup>50</sup>. Aber auch bei „Aufgaben“ kommt es zu Vermengungen von zeitverschiedenen Entnahmen und Veräußerungen und es ist immer wieder fraglich, ob ein solcher komplexer Mischsachverhalt dem Aufgabetatbestand zugeordnet werden kann. Bei wörtlicher Auslegung des in Rede stehenden Abs. 3 müßte eine der beiden Arten von Aufgaben, nämlich die Einstellung (als Gesamtentnahme) oder die Veräußerungen der Wirtschaftsgüter (nicht in der Art des Abs. 1) typenrein erfolgen. Denn die vorgesehenen Bewertungsvorschriften scheinen davon auszugehen, daß die einzelnen Wirtschaftsgüter veräußert werden, wofür die Veräußerungspreise vorgesehen sind, oder daß die Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden, woran sich die Bewertung mit dem

47 Zu dieser Art der funktionalen Betrachtungsweise s. überdies Herrmann/Heuer/Raupach, aaO (Fußn. 13), § 16 EStG; Anm. 81. Plückerbaum, Wesentliche Betriebsgrundlagen iS. von § 16 Abs. 1 EStG bei einem Betrieb in gemieteten Räumen, StBp 1967, 107 f.; Littmann, Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Inf. 1966, 361 ff und Schirm, Das Betriebsvermögen bei Ermittlung des Veräußerungserfolges nach § 16 Abs. 1 EStG, DB 1958, 1193; Vgl. überdies nochmals ausführlich Stoll, aaO (Fußn. 45), 96 ff.

48 Blümich/Falk/Velner/Haas, Einkommensteuergesetz, 11. Aufl., § 16, IX. 1, lit. a. 49 Abschn. 79 Abs. 5 öEStR 1979.

50 Vgl. Kobs, Veräußerungsgewinne im Einkommensteuerrecht, 5. Aufl., 84 (85) und z. B. Knobbe-Keuk, aaO (Anm. 18), 426.

gemeinen Wert knüpft. Dem Gesetz eine solche lebensfremde Einstellung zu den Lebenssachverhalten und eine Mißachtung der Lebenserfahrung zu unterstellen, wäre sicherlich verfehlt. Man muß daher als entscheidende, das Wesen der Aufgabe prägende normative Bestimmung allein den ersten Satz des Abs. 3 betrachten, der anordnet, daß als Veräußerung auch die Aufgabe des Betriebes gilt, womit die Verknüpfung mit den Tarifbegünstigungen sichergestellt ist, die für Betriebsveräußerungen vorgesehen sind. Den beiden Folgesätzen ist – wie dies ihrem Inhalt entspricht – lediglich die Funktion der Bewertung, nicht die der Gestaltung des Aufgabetatbestandes beizumessen. So gesehen sind auch Mischsachverhalte in ihrer Gesamtheit dem Tatbestand des Abs. 3 zuzuordnen, wenn sie von einem einheitlichen Willen (Entschluß) gerichtet auf Aufgabe, Beendigung, Einstellung getragen sind und die diesen Entschluß vollziehenden Maßnahmen einzig und allein diesem Ziel dienen und nicht in einer Art abgewickelt werden, wie sie laufenden, lebenden (werbenden) Betrieben eigen sind. Unter dieser Voraussetzung können bei Einstellungen die Einzelveräußerungen und die Einzelentnahmen in ihrer Gesamtheit dem Tatbestand der Aufgabe zugeordnet werden, wobei auf Veräußerungen die Bewertungsregel des zweiten Satzes (Veräußerungspreise) und auf nicht veräußerte Wirtschaftsgüter die des dritten Satzes (gemeiner Wert) anzuwenden ist<sup>51</sup>.

## 2. Das Zeitelement des Aufgabetatbestandes, Aufgabegewinnermittlung

Die Rechtsprechung fordert nicht, daß die Betriebsaufgabe, etwa wie die Geschäftsveräußerung im ganzen, „auf einen Schlag“ erfolgt<sup>52</sup>. Ein allmähliches Vollziehen des Aufgabenschlusses durch nachfolgende Aufgabehandlungen wird für zulässig erachtet<sup>53</sup>. Diese müssen aber in einem inhaltlichen Zusammenhang stehen und in einer (kurz bemessenen) Zeitspanne erfolgen, daß sie noch als einheitlicher Vorgang betrachtet werden können<sup>54</sup>.

51 Nochmals Stoll, aaO (Fußn. 45), 144 ff.

52 Blümich/Falk/Velner/Haas, aaO (Fußn. 48), § 16, IX. 1, lit. c.

53 BFH 16. 9. 1966, BStBl. 1967 III, 70. Es wird nur ein sachlich „einheitlicher Vorgang“ gefordert, z. B. Knobbe-Keuk, aaO (Fußn. 18), 426.

54 BFH 24. 6. 1976, BStBl. 1976 II, 670, und VwGH 23. 11. 1962, 1260/61, ÖStZB 1963, 63. Traditionell geht die Praxis allgemein davon aus, daß dann, wenn zwischen dem Beginn der Aufgabevorgänge (BFH 17. 2. 1971, BStBl. II, 484) und deren Beendigung nicht mehr als sechs Monate liegen, regelmäßig das Merkmal der die Aufgabe als solche charakterisierenden „Aufgabe“ gegeben sei. Ausnahmen werden je nach der Art des Betriebes und der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles für möglich gehalten (Klein/Flockermann/Kühr, EStG, 2. Aufl., 984). Längere Zeiträume des Abverkaufes, Abwicklung usw. werden insb. dann für unschädlich erachtet, wenn schwer verkäufliche oder wertvolle Anlagegüter zum Betrieb gehören und diese zu veräußern sind (vgl. BFH 8. 9. 1976, BStBl. 1977 II, 66).

Abwicklungen, insbesondere Veräußerungen und Maßnahmen der Auflösung des Betriebes, die über einen angemessenen Zeitraum hinausreichen, werden herkömmlich insgesamt nicht mehr dem Tatbestand der „Aufgabe“ zugeordnet<sup>55</sup>, sondern als Summe von Einzelveräußerungen und Einzelentnahmen als laufender Geschäftserfolg erfaßt.

Nun ist aber von den beiden Bewertungsregeln des § 16 Abs. 3, zweiter und dritter Satz, dEStG (§ 24 Abs. 3 öEStG) vorausgesetzt, daß eine Aufgabe beide Arten von darauf gerichteten Handlungen, also Einzelentnahmen und Einzelveräußerungen – wenn auch zusammenwirkend sowie zeitlich und sachlich als Komplex in Erscheinung tretend – in sich schließt. Hierbei sind einerseits die Veräußerungspreise der entgeltlich abgegebenen Wirtschaftsgüter, andererseits die gemeinen Werte der entnommenen Wirtschaftsgüter „im Zeitpunkt der Aufgabe“ anzusetzen. Wiewohl Einzelentnahmen und Einzelveräußerungen kumuliert und zeitlich hintereinander in Betracht kommen können, projiziert das Gesetz lediglich die Entnahmen auf den Aufgabezeitpunkt, es bestimmt hingegen für die veräußerten Wirtschaftsgüter lediglich die Wertgröße, läßt aber eine explizite Synchronisierung beider Elemente, nämlich der Einzelveräußerungen und Einzelentnahmen, die zeitlich auseinanderfallen können, vermissen. Nun ist aber der Aufgabegewinn ebenso wie der Veräußerungsgewinn technisch nach den Regeln des Vermögensvergleiches bezogen auf einen bestimmten Zeitpunkt festzustellen<sup>56</sup>. Dieser Zeitpunkt ist bei Veräußerungen von Betrieben im ganzen der der tatsächlichen Vermögensübertragung (Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht), ansonsten der der tatsächlichen Aufgabe. Das muß der Zeitpunkt sein, ab dem die dem Auflösungsentschluß dienenden Handlungen einsetzen, also der tatsächliche Beginn der seiner Vollziehung dienenden Maßnahmen, somit das Aufhören des laufenden, lebenden und werbenden Betriebes, wenn also die betriebliche Tätigkeit nicht mehr auf Mehrung des Vermögens und auf Bewirkung geschäftlicher Erfolge bisheriger Art gerichtet ist, weil es zur Einstellung all jener Aktivitäten kommt, die mit dem Bestand eines auf Fortdauer geführten Betriebes verbunden sind. Somit kann der Zeitpunkt der „Aufgabe“, wie er aus der Sicht des § 16 Abs. 3 dEStG (§ 24 Abs. 3 öEStG) zu verstehen ist, relativ genau bestimmt werden. Die Folge des Gebotes der zeitpunktorientierten Aufgabegewinnermittlung ist die, daß die im Zuge der Aufgabe, wenn auch sukzessive, in die Privatsphäre übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem „gemeinen Wert im Zeitpunkt der Aufgabe“ (also projiziert auf den

55 Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 24, Anm. 31 ff und Schubert/Pokorny/Schuch, aaO (Fußn. 41), 706 ff.

56 Vgl. Sachverhaltsdarstellung im Erk d. VwGH 28. 2. 1978, 2666/77, 2751/77, ÖStZB 253. S. a. Stoll, aaO (Fußn. 45), 147; offensichtlich anderer Ansicht Schubert/Pokorny/Schuch, aaO (Fußn. 41), 706, unten.

Zeitpunkt.  
des Aufg.

einmal fixierten Aufgabzeitpunkt) anzusetzen und in dieselbe Position des Vermögensvergleiches die tatsächlich erzielten Erlöse einzubeziehen sind, die aus den – wenn auch nach und nach getätigten – Einzelveräußerungen erzielt werden. Diesem gedachten „Aktivum“ der Vermögensvergleichsrechnung können die Buchwerte (sowie die während des Aufgabzeitraumes anfallenden Betriebsausgaben) gegenübergestellt werden; der Aufgabegewinn kann auf diese Weise unschwer sachgerecht in der Art eines zeitpunktorientierten Vermögensvergleiches (von dem Abs. 3 eindeutig ausgeht, vgl. „gilt auch“) ermittelt werden.

Eine andere aus dem überaus grobstrukturierten Aufgabetatbestand deduzierbare Erklärung wäre mit gleicher Berechtigung (weil mit gleicher logischer Stringenz) vertretbar, ohne daß sich der Lösungsinhalt von der zunächst erarbeiteten Deutung wesentlich unterscheidet. Es wäre eine Lösung, die sich mit Hilfe denkfolgerichtiger Ableitung aus dem Normenbestand des § 16 Abs. 3 dEStG (§ 24 Abs. 3 öEStG) innerhalb der nicht weiter einengbaren Grenzen<sup>57</sup> der normativen Regelung gewinnen und rechtfertigen ließe. Es ist das Interpretationsergebnis<sup>57</sup>, daß die innerhalb des Bemessungszeitraumes (in den der Aufgabzeitpunkt fällt) getätigten Entnahmen und Veräußerungen, erstere mit deren gemeinen Wert, letztere mit den Erlösen, zeitlich auf den Aufgabzeitpunkt rückbezogen angesetzt werden, wozu die gemeinen Werte der bis zum Ende des Bemessungszeitraumes nicht veräußerten Wirtschaftsgüter hinzukommen; deren spätere Veräußerung könnte auf die einmal eingetretene Verwirklichung des Aufgabetatbestandes sodann keinen Einfluß mehr haben, weil sie der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen wäre.

Sieht man den Aufgabegewinn und seine Ermittlung aus einem dieser beiden denkbaren Gesichtswinkel, nämlich aus dem seiner – wegen seiner Gleichstellung, ja Identität mit dem Veräußerungsgewinn gebotenen – Ausrichtung am Stichtagsprinzip (Aufgabzeitpunkt), dann ist der Aufgabegewinn seinem Ergebnis nach ein zusammengeballt in Erscheinung tretender Gewinn. Ist aber der Aufgabegewinn wegen seiner Ermittlung durch den zeitpunktbezogenen Vermögensvergleich (ebenso wie der Veräußerungsgewinn) ein Stichtagsgewinn, dann muß es gleichgültig sein, wie lange sich die Aufgabemaßnahmen hinziehen, wenn sie ihrer Art nach nur insgesamt auf Aufgabe gerichtet sind, also ausschließlich Elemente der Einstellung und nicht, auch nicht zum geringsten Teil,

<sup>57</sup> Vgl. z. B. *Merkel*, Das Recht im Lichte seiner Anwendung, Sonderdruck aus der Deutschen Richterzeitung, 1917, 9. Jg., Heft 7/8, 3–42; *Kelsen*, Zur Interpretation, Internationale Zeitschrift für Theorie des Rechts, 8. Bd. 1934, 9–17; *ders.*, Reine Rechtslehre, 2. Aufl., 353; *Walter*, Hans Kelsens Reine Rechtslehre, Schriftenreihe des Hans Kelsen-Instituts, Bd. 1, 45; *Stoll*, Ermessen im Steuerrecht, Verhandlungen des 4. Österr. Juristentages 1970, 1. Band, 2. Teil, 12 ff und dort angef. Literatur.

solche sind, die für die Führung eines fortwirkenden Betriebes typisch sind. Bei dieser Betrachtung tritt sohin die Art der Tätigkeit gerichtet auf Aufgabe in den Vordergrund; die gesetzlich nicht vorgesehene, auch interpretativ nicht nachweisbare und wie gezeigt – im Interesse der Rechtfertigung der Anwendung der Steuertarifermäßigung für außerordentliche Einkünfte – gar nicht erforderliche Zeitkomponente verliert die Bedeutung, die ihr fälschlich beigemessen wird. Ein Abstreifen von diesem – in der Praxis entscheidend erachteten – Erfordernis würde nicht nur dem Wesen der Aufgabe nichts von seinem begünstigungswürdigen Substrat nehmen; es würde aber eine Bedingung aus dem Arsenal der nur vermuteten Voraussetzungen entfernen, die normativ nicht nachweisbar ist und die – wäre sie es – wegen der inhaltlichen Unbestimmtheit und Unvorhersehbarkeit auch aus rechtsstaatlicher Sicht von überaus zweifelhafter Daseinsberechtigung wäre. Außerdem käme es zu einer juristisch längst gebotenen Bereinigung, weil die in den Aufgabetatbestand einbezogene Zeitkomponente in Wahrheit ja doch nur ein antizipiertes Beweiselement ist und kein materiell-rechtliches Bestimmungsmerkmal.

### 3. Die Betriebsaufgabe als Totalentnahme

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Betriebsaufgabe als Summe von Einzelveräußerungen und Einzelentnahmen bilanzsteuerrechtlich jedenfalls – und zwar schon zufolge § 4 Abs. 1 EStG – zu erfassen und der Regulärbesteuerung zu unterwerfen wäre. Von einem einheitlichen Entschluß beherrschte, komplexe, sachlich und zeitlich zusammenhängende Maßnahmen der Betriebsauflösung, die für sich als Entnahmen und als Veräußerungen zu betrachten wären, werden aber geschlossen einem einzigen Tatbestand zugeordnet, der mit Hilfe einer zeitpunktbezogenen Vermögensvergleichsrechnung die Einzelveräußerungs- und Einzelentnahmegewinne als Gesamtaufgabegewinn erfaßt und diesen dem Gewinn aus der Veräußerung des ganzen Betriebes gleichstellt, damit aber die für diese vorgesehenen Tarifbegünstigungen auch dem Aufgabegewinn sichert. Für die Sonderregelung des § 16 Abs. 3 dEStG (§ 24 Abs. 3 öEStG), die alle auf Betriebsauflösung gerichteten Einzelentnahmen und Einzelveräußerungen zusammenfaßt, ist der Gedanke bestimmend, daß bereits das Einsetzen der auf Einstellung, Beendigung, Aufhören der betrieblichen Tätigkeit gerichteten Maßnahmen das entscheidende Merkmal ist und ordnet diesem am Beginn<sup>58</sup> der Ablauffolge stehenden Schritt zeitpunktmäßig (fiktiv) die weiteren, die Aufgabe vollziehenden Vorgänge zu. Hierbei kommt der Fiktion entscheidende Bedeutung zu, die Aufgabe sei bereits mit Beginn aller darauf gerichteten

<sup>58</sup> Z. B. RfH 20. 11. 1940, RStBl. 1941, 225; Betriebsaufgabe bei Beginn der Konkursöffnung.

teten Aktionen bewirkt; das kann aber nur unter der Vorstellung geschehen, mit Beginn aller Einzelmaßnahmen sei eine Entnahme, also eine Gesamtentnahme, erfolgt, ein Ergebnis, das auf diesem Ableitungsweg zur sachlich richtigen Aussage führt, die Betriebsaufgabe sei als Totalentnahme zu betrachten<sup>59</sup>.

Ist aber die Betriebsaufgabe eine Gesamtentnahme, dann müssen – abgesehen von den die Betriebsaufgabe prägenden Besonderheiten – jene Sachverhalte und rechtlichen Voraussetzungen vorliegen, die zu Entnahmen überhaupt führen können, es dürfen daher auch nicht Aufgabefolgen angenommen werden, wenn die Einzelercheinungen nicht als Entnahmen zu werten wären.

Demnach verlangt auch die Betriebsaufgabe eine der „Entnahmehandlung“ entsprechende nach außen in Erscheinung tretende Vorgangsweise. Daß ein schlüssiges Verhalten ausreicht, die Aufgabe anzunehmen, muß ebenso anerkannt werden, wie auch als Aufgabe zu werten ist, wenn der Betrieb nicht mehr als solcher betrieben und genutzt wird<sup>60</sup>. Da auch bloße Rechtsvorgänge Entnahmen bedingen können, muß dasselbe auch für die Betriebsaufgabe gelten, wobei allerdings einschränkend angemerkt werden muß, daß es sich bei den die Entnahmehandlung (Aufgabemaßnahme) substituierenden Rechtsvorgängen nicht um das Wirksamwerden von Wertungen steuerrechtlicher Art zufolge des Eingreifens einer anderen als bis dahin anzuwendenden Besteuerungsvorschrift oder einer geänderten steuerrechtlichen Beurteilung handeln kann<sup>61</sup>, sondern um das Einwirken außersteuerrechtlicher Normen auf den steuerrechtlich relevanten Sachverhalt, wie z. B. erbrechtliche Folgen, Enteignungen, Eröffnung des Konkursverfahrens<sup>62</sup>, gesellschaftsrechtlich bedingte Veränderungen usw. Würde nämlich jeder geänderte steuerrechtliche Beurteilungsgrund eine Entnahmehandlung bzw. gewollte Aufgabemaßnahme ersetzen, dann wäre der alte, aber überholte, weil nicht normativ nachweisbare „allgemeine Grundsatz“ der Gewinnverwirklichung durch „Steuerentstrickung“ durch die Hintertür dieser These wieder eingeschleust und auf diese Weise erst recht wieder von Bedeutung<sup>63</sup>. Ebenso wie bei Fehlen der Entnahmeelemente die finale Vorstellung vom Wesen der Entnahme allein die Annahme der Verwirklichung des Entnahmetatbestandes nicht rechtfertigt (s oben V. 4), ebensowenig (und noch viel we-

59 Schmidt, In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft, DStR 1979, 671; Thiel, Die Gewinnverwirklichung, StKongressRep. 1968, 273 ff (279) und Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 11. Aufl., 1489.

60 S. oben Abschn. V., Punkt 3.

61 S. a. Tipke, aaO (Fußn. 1), 201.

62 Nochmals RFH 20. 11. 1940, RStBl. 1941, 225.

63 Darauf macht Knobbe-Keuk, aaO (Fußn. 18), 427 eindringlich aufmerksam. S. ebenso Hellwig, Noch immer Ärger mit den stillen Reserven, DStR 1979, 335 ff.

niger) ist es gerechtfertigt, den Entstrickungsgrundsatz über den Weg der Betriebsaufgabe Wirkung verleihen zu wollen.

Beschränkt auf innerstaatliche Vorgänge<sup>64</sup> bedeutet dies, daß der bloße Strukturwandel, also die steuerrechtlich gebotene später geänderte Zuordnung des Betriebes zu einer anderen der ersten drei Einkunftsarten oder die Änderung der Gewinnermittlungsart für sich keinesfalls als Betriebsaufgabe betrachtet werden kann.

Verliert Vermögen einer Organisationseinheit die Eigenschaft der Betriebsverbundenheit dadurch, daß die bisherige betriebliche Tätigkeit nicht mehr als Tätigkeit ausgeübt wird, die von den ersten drei Einkunftsarten erfaßt ist, daß also etwa die bisherige betriebliche Tätigkeit als Vermietungstätigkeit zu betrachten ist (mit der Folge der Zuordnung zu einer außerbetrieblichen Einkunftsart, nämlich zu Vermietung und Verpachtung)<sup>65</sup> oder daß die bisherige Tätigkeit zufolge Änderung der Verhältnisse nunmehr überhaupt keiner Einkunftsart mehr zuzuordnen ist (z. B. aus Landwirtschaft wird Liebhaberei)<sup>66</sup>, dann führt dies dazu, daß das bisher einem Betrieb dienende Vermögen nicht mehr betrieblich „genutzt“ wird<sup>60</sup>. Eine Nutzungsänderung (in die Richtung der außerbetrieblichen Sphäre) kann aber Entnahme, somit ebenso Betriebsaufgabe sein.

64 Über Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerrechtlichen Kontext s. das nachfolgende Referat von Schaumburg.

65 Traditionell (nicht unbestritten, widersprüchliche Rechtsprechung) wird nach österreichischer Praxis in der Verpachtung eines Betriebes im allgemeinen keine Betriebsaufgabe erblickt (VwFH 15. 4. 1970, 1526/68, ÖStZB 176, Slg. 4072), sondern lediglich (wie nach ursprünglicher Auffassung des RFH, vgl. insb. 24. 3. 1937, RStBl. 939) dessen Ruhen. Wenn hingegen das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb auch nach Ablauf des Pachtverhältnisses nicht mehr zu führen, dann wäre Aufgabe anzunehmen (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch, aaO [Fußn. 41], 707 und VwGH 27. 4. 1971 Zl. 1554/69, ÖStZB 263, Slg. 4224). Ein Wahl- und Erklärungsrecht des Verpächters dahingehend, daß es bei ihm liegt, für die Aufgabe oder für den Fortbestand des Betriebes zu optieren (zurückgehend auf BFH 13. 11. 1963, BStBl. 1964 III, 124) kennt die österreichische Praxis nicht (vgl. VwGH 26. 11. 1975, 1303/75, ÖStZB 1976, 72, Slg. 4919). Aufgabe des Betriebes oder Annahme des Ruhens müßten aus der Sachlage ableitbar sein; das ist in freier Beweiswürdigung festzustellen. Vgl. überdies weiterführend Igerz, Die Betriebsaufgabe im Steuerrecht, ÖStZ 1971, 277 ff und Schimpf, Die ertragsteuerlichen Verhältnisse der Verpachtung von Gewerbebetrieben beim Verpächter und beim Pächter, ÖStZ 1975, 210 ff.

66 Hört jegliche betriebliche Nutzung auf, weil das Vermögen nicht mehr einer den ersten drei Einkunftsarten zuzurechnenden Tätigkeit, sondern der Liebhaberei dient, dann ist die gebotene geänderte Vermögenszuordnung des bisher dem Betrieb gewidmeten Vermögens ebenso eine „Aufgabe“ wie auch die tatsächliche endgültige außerbetriebliche Nutzung eines einzelnen Gegenstandes zu einer Entnahme führt. Die „ernstlichen Zweifel“, die der BFH in seinem Beschluß vom 6. 7. 1978, BStBl. II, 626 an der

## VIII. Wechsel der Gewinnermittlungsart

### 1. Die Gewinnung einer Ausgangslage

§ 4 Abs. 1 EStG vermittelt eine in sich geschlossene, vollständige Umschreibung des Gewinnbegriffs. Alle übrigen Gewinnermittlungsarten stehen in einem logischen Abhängigkeitsverhältnis zum Vermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1. § 5 EStG baut in wörtlicher Bezugnahme auf dieser Vorschrift auf, wenngleich die grundlegende Maßgeblichkeit der Handelsbilanz eine Modifikation der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG voraussetzt. Auch die in § 4 Abs. 3 verankerte Einnahmenüberschußrechnung stellt keine isolierte Gewinnermittlungsmethode vor<sup>67</sup>. Der Grundgedanke, daß die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG letztlich kein vom Vermögensvergleich abweichendes Ergebnis zeitigen soll<sup>68</sup>, läßt sich besonders deutlich aus § 4 Abs. 3 in seiner ursprünglichen Fassung, welche bis heute in Österreich unverändert in Geltung steht, erschließen. Demnach setzen wesentliche Schwankungen im Betriebsvermögen der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung unmittelbar aus dem Tatbestand heraus von selbst ein Ende. Diese klar erkennliche innere Einheit der Gewinnermittlungsarten nach den §§ 5, 4 Abs. 1 und 4 Abs. 3 EStG hat auch der Gesetzgeber des deutschen Steuerneueordnungsgesetzes 1954 nicht beseitigen wollen, indem er die Schwankungen im Betriebsvermögen für nunmehr unerheblich erklärt hat. Es waren vielmehr Vereinfachungsgesichtspunkte in der Handhabung der Überschußrechnung, welche ihn dazu bestimmt haben, nicht jedoch Überlegungen, § 4 Abs. 3 aus dem System der Gewinnermittlungsarten isolierend herauszuberechnen<sup>69</sup>.

Rechtmäßigkeit einer Betrachtung dieser Art zum Ausdruck gebracht hat, sind deutlich von Beweisfragen mitgeprägt und sollten bei Lösung der Rechtsfrage nicht ins Spiel gebracht werden. *Leingärtner*, Zur Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, FR 1979, 105 ff (112) meint, der Übergang eines Betriebes in eine Liebhaberei müsse nicht unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen, da es sich im Grunde nur um eine andere steuerliche Qualifizierung handelt, der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aber bestehen bleibe. Dem ist entgegen zu halten, daß die geänderte steuerliche Qualifizierung nicht Grund, sondern Folge der geänderten Nutzung, nämlich der außerbetrieblichen Widmung ist. Eine Nutzungsänderung ist aber eine geänderte wirtschaftliche Handlungsform und vermag sowohl den Entnahme-, wie auch den Aufgabetatbestand zu erfüllen.

67 Vgl. a. *Herrmann/Hewer/Raupach*, aaO (Fußn. 13), § 4, Anm. 4 a.

68 *Segebrecht* spricht von einer „inneren Verwandtschaft“ der Gewinnermittlungsarten des Bestandsvergleiches und der Überschußrechnung (vgl. *Segebrecht*, Die Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 2. Aufl., 19 f).

69 Vgl. hierzu *Heuer*, Die Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das Gesetz vom 16. 12. 1954, FR 1955, 3 (5).

Anderes gilt jedoch für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13 a dEStG bzw. § 17 Abs. 1 bis 3 öEStG. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in der Art einer Vollpauschalierung steht gegenwärtig sowohl nach österreichischer als auch nach deutscher Rechtslage nur für eine bestimmte betriebliche Einkunftsart, nämlich für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Verfügung. Der Unterschied zwischen beiden Rechtskreisen ist lediglich darin gelegen, daß der österreichische Gesetzgeber die Durchschnittssatzermittlung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur subsidiär bereitstellt, wohingegen umgekehrt § 13 a dEStG für nicht buchführungspflichtige Landwirte systematisch noch vor der Überschußermittlung nach § 4 Abs. 3 bedeutsam wird und es eines spezifischen Antrages in diesen Fällen bedarf, den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder 3 ermitteln zu dürfen. Die praktische Bedeutung der „Vollpauschalierung“ dürfte jedoch in beiden Ländern annähernd die gleiche sein.

Die für unsere Fragestellung wesentliche inhaltliche Betrachtung dieser Art von Pauschalbesteuerung zeigt nun ein Ergebnis, welches wesentlich von dem zu den Abs. 1 und 3 des § 4 gefundenen abweicht: nicht nur, daß die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen eine Soll-Anknüpfung im Gegensatz zur individualisiert-tatsächlichen Gewinnermittlung nach den §§ 5, 4 Abs. 1 und 4 Abs. 3 vorschreibt, beruht sie überdies auf personensteuerfremden Bemessungselementen. Die grundlegende Einheitswertabhängigkeit dieser Gewinnermittlungsart macht diese Aussage unvermittelt deutlich und wohl nicht mehr näher begründungspflichtig. Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen bildet – so gesehen – einen Fremdkörper nicht nur im System der Gewinnermittlung, sondern schlechthin in dem gesamten Konzept der einkommensteuerlichen Erfolgsermittlung<sup>70</sup>. Die Durchschnittssatzrechnung greift daher auch nicht über ihr System hinaus, indem sie Bezüge zu den anderen Gewinnermittlungsarten erkennen läßt, wie etwa § 4 Abs. 3 EStG. Sie läßt sich vielmehr vollständig isoliert anwenden, worüber etwa auch die in den Durchschnittssatzregelungen vorgesehenen laufenden Zu- und Abrechnungen nicht hinwegtäuschen dürfen: diese bilden zwar einen methodischen, keineswegs jedoch einen inhaltlich-systematischen Rückgriff auf die Technik der Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die mit einem Wechsel der Gewinnermittlungsart hier auftauchende Trennungslinie gegenüber anderen, völlig wesensfremden Gewinnermittlungsarten wird demgemäß auch anders gesehen werden müssen, als etwa diejenige zwischen den §§ 5 und 4 Abs. 1 sowie 4 Abs. 3 EStG.

70 Vgl. hierzu a. *Tipke*, aaO (Fußn. 1), 239, der die bereits anhängig gemachte diesbezügliche Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift betont. Zur Unsachgemäßheit der Regelung durch § 13 a EStG siehe auch jüngst *Kutscher*, Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1980, 449.

## 2. Wesen und tatbestandliche Rechtfertigung des Übergangsgewinnes

Als bisheriges Ergebnis unserer Überlegungen soll daher die innere Einheitlichkeit der Gewinnermittlung nach den §§ 5, 4 Abs. 1 und 4 Abs. 3 gegenüber jener nach Durchschnittssätzen (etwa nach § 13a dEStG) festgehalten werden. Mit anderen Worten: die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich oder Überschußrechnung deutet auf eine systematisch gebotene Kontinuität der Gewinngröße (gegenüber einer starren Periodizität des Ergebnisses der Vollpauschalierung) hin. Der Tatbestand des Übergangsgewinnes ergibt sich sohin seinem Wesen nach nur aus dieser unmittelbar dem Gesetz zu entnehmenden – die Grenzen der Periodizität des Gewinnes und des Einkommens sprengenden – inneren Einheit der Gewinnermittlung, wobei dieser Tatbestand umgekehrt in seinem Umfang ausschließlich aus der Systemverschiedenheit der jeweils einander berührenden Gewinnermittlungsarten genährt wird. Eine andere Begründung für die Existenz des Übergangsgewinnes läßt sich jedenfalls aus dem Gesetz – sieht man von § 37 Abs. 2 Z. 3 öEStG ab – nicht erschließen. Das im Einkommensteuerrecht herrschende Periodizitätsprinzip läßt sich nicht einfach mit der Feststellung beiseite schieben, daß es dem Gesetzgeber untragbar hätte erscheinen müssen, Erfolge irgendwelcher Steuerabschnitte gänzlich unerfaßt oder mehrfach berücksichtigt zu wissen. Die Grundlage für die Feststellung über den wahren Ursprung der Übergangsgewinne ergibt sich vielmehr allein aus den voranstehenden Erwägungen einer belegbaren inneren Verzahnung der Gewinnermittlungsarten und würde anders um so mehr in eine *petitio principii* münden, als es das Einkommensteuerrecht ansonsten keineswegs an Beispielen fehlen läßt, wo periodenumspannend gesehen Faktoren der Bemessungsgrundlage letztlich gänzlich oder teilweise unberücksichtigt bleiben<sup>71</sup>. Doch reicht dieser Gewinnrealisierungstatbestand auch nur soweit, als sich diese innere Einheit in der Gewinnermittlung selbst erstreckt.

Daraus folgt bereits, daß Übergangsgewinne im Zusammenhang mit der Vollpauschalierung (§ 13a dEStG) – entgegen der in Deutschland herrschenden Ansicht<sup>72</sup> und mit dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof<sup>73</sup> – nicht vorstellbar sein können. Die derartige Übergangserfolge für denkbar erachtende Literatur vermag sich nicht auf primäre Rechtsquellen stützen, sondern auf ein in sich

71 Diese Überlegung wird auch durch die das objektive Nettoprinzip bereits systematisch nicht berührende und daher um so mehr einen Ausnahmecharakter tragende Regelung des Verlustabzugs gestützt (vgl. § 10d dEStG und § 18 Abs. 1 Z. 4 öEStG).

72 Vgl. für viele *Herrmann/Heuer/Raupach*, aaO (Fußn. 13), § 13a EStG, Anm. 22, sowie *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl., II, § 13a, Anm. 7.

73 Vgl. VwGH 28. 6. 1965, 542/64, ÖStZB 1965, 161, Slg. 3300.

widersprüchliches Judikat des Bundesfinanzhofs und einschlägige Erlaßmeinungen<sup>74,75</sup>.

## 3. Grundsätzliches zu den Bemessungstangenten des Übergangsgewinnes

Die Bemessungstangenten für Übergangsgewinne ergeben sich nun notwendig aus der Tatsache des Vorhandenseins unterschiedlicher Erfolgsmomente in den §§ 5 und 4 Abs. 1 einerseits und § 4 Abs. 3 EStG andererseits. Zentraler Erfolgsachverhalt in der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist der Vermögenszuwachs – oder -abgang, wohingegen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 grundsätzlich nur pagatorisch in Erscheinung getretene Zu- oder Abflüsse gewinnbestimmend wirksam werden. Dies kann zur Folge haben, daß beim Wechsel der Gewinnermittlungsart aus der Sicht der beiden benachbarten Steuerperioden ein- und derselbe wirtschaftliche Sachverhalt entweder gar nicht erfolgswirksam in Erscheinung zu treten vermag, obwohl er – gemessen an einer Rückprojektion des neu gewählten Gewinnermittlungsregimes – bereits erfolgswirksam gewesen wäre, oder nach dem alten Gewinnermittlungsschema bereits erfolgswirksam gewesen ist und sich nunmehr nach dem Systemwechsel nochmals erfolgswirksam erweisen muß. So ist etwa das Entstehen von Forderungen aus Warenlieferungen oder aus Leistungen nach § 4 Abs. 3 EStG noch nicht gewinnwirksam und ihr Eingang könnte auch im nunmehrigen Bestandsvergleich niemals mehr gewinnwirksam werden; diese Vorgänge wären jedoch in der Überschußkomponente über den bezüglichen Wareinsatz als Erfolgsbestandteil und nicht als bloße Vermögensumschichtung in Erscheinung getreten, wenn bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung mit Bestandsvergleich vorgegangen worden wäre. Gleiches gilt bei diesem Sachverhalt – wenn auch unter dem umgekehrten Vorzeichen einer notwendigen Doppelerfassung – beim Übergang vom Bestandsvergleich zur Überschußrechnung.

Die Feststellung, welcher Sachverhalt niemals mehr gewinnwirksam werden könnte oder doppelt erfolgswirksam werden müßte, die Bildung der Bemessungsgrundlage für Übergangsgewinne also, setzt notwendig eine Bestandsaufnahme in Form einer Bilanz voraus. Dies kann sowohl die letzte Schlußbilanz,

74 BFH 21. 8. 1952, BStBl. 1952 III, 259 (260). In diesem Urteil stellt der BFH fest, daß die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen „selbständig neben der . . . nach § 4 Abs. 1 EStG“ stünde, sieht darin jedoch gleichzeitig eine Gewinnermittlung „im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG“, ohne diese Annahme näher zu begründen. Siehe weiteres Abschn. 127 Abs. 5 Satz 2 EStR 1978 (BStBl. 1979 I, Sondernummer 2, 152).

75 Für Österreich siehe zuletzt *Pokorny*, Die Ermittlung von Zu- und Abschlägen bei Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf jene nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG), ÖStZ 1980, 285, der vorschlägt, in Analogie zum Aufgabetatbestand die Warenbestände mit dem gemeinem Wert anzusetzen.

als auch die erste Anfangsbilanz sein, je nachdem, ob auf die Überschußrechnung oder zum Vermögensvergleich übergegangen wird. Die Beantwortung der Frage nach dem Übergangsgewinn ergibt sich keinesfalls selbst aus einer Überschußrechnung und zwar auch dann nicht, wenn der Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgen soll. Nur die Bestandsaufnahme (Bilanz) macht hier ersichtlich, welche Sachverhalte überhaupt in die neue Gewinnperiode derart hineinragen, daß eine Doppel- oder Nichtberücksichtigung die jeweils systemimmanente Folge beider angrenzender Gewinnermittlungssysteme wäre<sup>76</sup>.

Diese Sicht macht auch die Verfehltheit der Annahme eines Übergangsgewinnes bei einem Wechsel von der Durchschnittssatzermittlung (in der Art einer Vollpauschalierung) zur Einnahmen-Ausgabenrechnung und umgekehrt noch deutlicher: denn die hierzu notwendige Interpolation einer Bestandsaufnahme ergibt sich keinesfalls aus dem Gesetz und darüber hinaus bestehen auch keinerlei tatbestandliche Bemessungsgrundlagen, welche die Verbindung zwischen der Soll-Anknüpfung der Durchschnittssatzbesteuerung (insb. § 13a dEStG) und der Ist-Anknüpfung des § 4 Abs. 3 herzustellen vermöchten<sup>77</sup>.

#### 4. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart und seine phänomenologische Abgrenzung

Aus der Notwendigkeit, eine Bestandsaufnahme zur Grundlage der Ermittlung des Übergangserfolges heranzuziehen, folgt noch ein weiteres: Der Problembereich einer Gewinnrealisierung beim Grund und Boden wie auch beim gewillkürten Betriebsvermögen vermag rechtens nicht unter dem Aspekt des Wechsels der Gewinnermittlungsart gesehen zu werden. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart zwingt für sich gesehen niemals zur Gewinnrealisierung; er bewirkt lediglich eine gegenüber der jeweils aufgegebenen Gewinnermittlungsart antizipative Erfassung von Erfolgen, welche nach dem Regime der neu gewählten Gewinnermittlungsart bereits entstanden wären („Verbot der Nichterfassung“) oder die Rückholung bereits berücksichtigter Erfolge, welche nach dem nunmehrigen Gewinnermittlungssystem notwendig nochmals steuerwirksam werden müßten („Verbot der Doppelerfassung“). Erfolge, welche weder nach der seinerzeitigen noch nach der neuen Gewinnermittlungstechnik pro praeterito gesehen sachverhaltsgemäß aufgetreten wären, können daher niemals Gegenstand derartiger Zurechnungen sein. Der Übergangsgewinn muß sich zumindest aus der Rückprojektion des neu gewählten Gewinnermittlungsschemas auf frühere Sachverhalte ergeben, welche an sich sonst von keinem der beiden angren-

76 Vgl. anstelle weiterer Nachweise die Übersicht in Anlage 3 zu den dEStR 1978.

77 Insoweit kann somit *Pokorny* (s. Fußn. 75) nicht gefolgt werden.

zenden Systeme ertragswirksam zu erfassen sind. Führt diese Betrachtung zu dem Ergebnis, daß zum Übergangszeitpunkt auch in hypothetischer Würdigung auf Grund der Bilanz im Schnittpunkt beider Systeme nach eben diesen Systemen gar kein Gewinn auszuweisen wäre, so vermag auch aus der bloßen Tatsache des Systemwechsels kein Gewinn zu folgen. Der Leitsatz einer Unzumutbarkeit der absoluten Nichterfassung von steuerwirksamen Vorgängen, darf nicht zur Begründung eines eigenständigen Entstrickungstatbestandes mißbraucht werden<sup>78</sup>, er ist vielmehr stets und nur auf Vorgänge zu beziehen, die bereits in der Wirklichkeit existieren und nur zufolge des Wechsels der Gewinnermittlungsarten keine steuerliche Berücksichtigung mehr finden können. Soweit ein Gewinnermittlungssystem bloß pro futuro denkbare, jedoch noch keineswegs gegebene Sachverhalte nicht mehr zu erfassen vermag, fehlt es an der Relevanz eines Vorganges an der Nahtstelle beider Systeme und damit notwendig an jeglichem Übergangsgewinn<sup>79</sup>. Dies gilt – nach der österreichischen Rechtslage – sowohl für noch nicht eingetretene Veräußerungsgewinne aus zum Zeitpunkt des Überganges vorhandenem Grund und Boden, als auch – in beiden Staaten – für die Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen beim Übergang zur Überschußrechnung<sup>80</sup>. Hier könnte nur eine extensive Deutung des Entnahmetatbestandes eine eigenständige diesbezügliche Erfolgswirksamkeit mit sich bringen; dies kann jedoch in herrschender<sup>81</sup>, in meinem Referat geteilter und in der Rechtsprechung verfestigter Ansicht<sup>82</sup> in solchen Fällen nicht angenommen werden.

Mit diesen Ausführungen sind auch Leitlinien für die Behandlung sogenannter Entstrickungsfälle gegeben, welche bei einem Wechsel innerhalb der Gewinnermittlungsarten nach seinerzeitiger deutscher und noch immer aktueller österreichischer Rechtslage auftreten könnten bzw. können.

78 S. etwa *Frotscher*, Entnahme und Gewinnverwirklichung, DB 1973, 2473 (2478 f).

79 Ergebnishaft richtig daher auch in der österreichischen Literatur *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, III A, § 4 EStG 1972, allgemein, 15 f entgegen Abschn. 16 Abs. 9 öEStR 1979 (AÖFV 296).

80 Die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen in der außerkaufmännischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG wird in der Judikatur des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes und in der österreichischen Rechtspraxis noch immer untersagt (vgl. z. B. VwGH 22. 9. 1970, 1869/69, ÖStZB 80). Damit stellt sich – allerdings nur für Österreich – die Frage nach einem etwaigen Übergangsgewinn bereits auf der vorgeordneten Ebene eines Wechsels von § 5 zu § 4 Abs. 1 EStG.

81 Vgl. *Tipke*, aaO (Fußn. 1), 201 mit weiteren Literaturhinweisen.

82 Vgl. BFH GrS 7. 10. 1974, BStBl. 1975 II, 168.

## 5. Probleme der Zuordnung und Behandlung von Übergangserfolgen – Schlußbetrachtung

Die zeitliche Zuordnung der Übergangsgewinne kann nur durch die Beantwortung der Frage nach dem Zeitpunkt ihres Entstehens bestimmt werden. Dieser ergibt sich jedoch erst aus der Tatsache des Wechsels der Gewinnermittlungssysteme, welche ihrerseits jenem Veranlagungszeitraum zugehören muß, für den das neue Gewinnermittlungssystem bereits Geltung hat.

Das bedeutet, daß bei Übergang von der Betriebseinnahmen-Betriebsausgaben-Rechnung zum Vermögensvergleich der Übergangsgewinn dem erstmals nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn zuzuordnen ist, weil im Erstjahr der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich die Tatsache des Wechsels und damit die der Entstehung der Übergangsgewinne aktualisiert erscheint. Die Frage der tarifmäßigen Behandlung ist sodann eine sekundäre. Sie besteht in der BRD in einer Verteilung der Übergangsgewinne auf mehrere Jahre<sup>83</sup>, in Österreich in der Anwendung des halben Normalsteuersatzes<sup>84</sup>.

Die zeitliche Zuordnung von Übergangsgewinnen, die bei Rückführung der Gewinnermittlung auf die nach § 4 Abs. 3 EStG erforderlich ist, folgt dem gleichen Prinzip, nämlich dem der Zurechnung nach dem Merkmal der Entstehung. Diese ist aber erst im Beginn der Betriebseinnahmen-Ausgabenrechnung bewirkt, somit im Erstjahr der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Diffizilere Probleme wirft – nach der österreichischen Rechtslage – die Frage nach der Vortragsfähigkeit etwaiger Übergangsverluste auf. Diese werden vor allem bei einem Übergang vom Bestandsvergleich zur Überschufrechnung als Abschläge im ersten Jahr der Überschufrechnung in Erscheinung treten können. Obwohl dieser Verlust bereits der Periode der Überschufrechnung angehört, ist für seine Ermittlung die letzte Schlußbilanz allein maßgebend gewesen. Bedenkt man nun die ratio legis im Hinblick auf das Erfordernis einer ordnungsgemäßen Buchführung gemäß altem § 10d dEStG (alt) bzw. § 18 Abs. 1 Z. 4 öEStG, so liegt zweifellos eine die diesbezüglichen Bestände exakt erfassende und sich nach diesen Wertgrößen und ebenso nach den Gesichtspunkten systematisch größtmöglicher Genauigkeit bemessende Ermittlung des Übergangserfolges vor. Dieser Verlust muß um so mehr vortragsfähig sein, als er jedenfalls eine selbständige, auf Grund einer Bilanzierung und daher abweichend von dem übrigen Ergebnis der Überschufrechnung des Übergangsjahres gebildete Größe darstellt<sup>85</sup>.

83 Vgl. Abschn. 19 Abs. 1 Satz 7 dEStR 1978.

84 Vgl. den bereits zitierten § 37 öEStG in seinem Abs. 2 Z. 3.

85 Entgegen Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, III A, § 4 EStG 1972, allgemein, 11, unter Berufung auf VwGH 18. 10. 1963, 216/63.

Ergibt sich bei Übergang von der Betriebseinnahmen-Betriebsausgaben-Rechnung zum Vermögensvergleich, daß ein negativer Korrekturbetrag zur Anwendung zu kommen hat, so wird dem Entstehungsgrund nach der Korrekturbetrag im Erstjahr der Bilanzierung wirksam, weil in diesem Jahr der Wechsel erfolgt und dieser Umstand den negativen Erfolg erst bewirkt. Diese rechnerische Verlustgröße gilt aber den vorangehenden Ableitungen zufolge als im Zeitraum der Bilanzierung entstanden und mit den Mitteln der Bilanzierung festgestellt; er muß damit dem Vortrag prinzipiell zugänglich sein. § 10 dEStG vermeidet in seiner gegenwärtigen Fassung diese Rechtsanwendungsprobleme, da es in Bezug auf die Rück- oder Vortragsfähigkeit von Verlusten nach dieser Bestimmung nicht mehr auf die Art der Gewinnermittlung ankommt.

## IX. Zusammenfassung wichtiger Ergebnisse

1. Judikatur und Literatur operieren derzeit auf einer Ebene, die sich von dem für eine rechtswissenschaftliche Betrachtung allein maßgeblichen positiven Recht abgehoben hat. Ausgang, Grundlage und Kontrollpunkt müssen aber die geltenden gesetzlichen Bestimmungen selbst sein, die allein aus sich selbst, wenn auch unter Bedachtnahme auf ihre Entstehungsgeschichte, ihr Ziel und in ihrem Zweck zu interpretieren und zu verstehen sind.
2. Haupttatbestand und damit Ausgangsgrundlage für die Beurteilung der Gewinnrealisierung bilden die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 EStG, dessen erster Satz den Realisierungstatbestand, sein zweiter Satz den Gewinnrealisierungstatbestand (ohne Umsatzakt) schlechthin repräsentiert (*Luckey*).
3. Das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ in der Entnahmeregelung des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG stellt auf die selbständige organisatorische Einheit von Produktionsfaktoren zur Bewirkung von Leistungen als solche ab; „betriebsfremd“ sind Vermögensminderungen nicht dann, wenn sie mit keinem der Betriebe des Unternehmers in einen Zusammenhang zu bringen sind, sondern dann, wenn sie aus dem Gesichtswinkel des Betriebes, dem sie entnommen werden, als betrieblicher Vorgang nicht zu rechtfertigen und zu verstehen sind. Im Sinne der herkömmlichen Auseinandersetzung und Unterscheidung ist sohin das Tatbestandsmerkmal „Betrieb“ in der Art zu verstehen, wie er als Betrieb im engeren Sinn beschrieben wird.
4. Entnahmen zu „betriebsfremden“ Zwecken setzen aber Aktionen des Unternehmers aus seiner persönlichen, betriebsfremden Sphäre heraus voraus. Interaktionen zwischen selbständigen Betrieben ein und desselben Unternehmers, die auf eigenständiges betriebsbezogenes Handeln zurückzuführen sind, wie sie auch zwischen nicht verbundenen Betrieben angestrebt und bewirkt werden, sind nicht als Entnahmen und Einlagen, sondern wie Geschäftsbeziehungen

zwischen selbständigen Betrieben zu beurteilen und mit tatsächlichen, den üblichen Verrechnungspreisen entsprechenden, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auszuweisen.

5. Ein verbindlicher Grundsatz der „Gewinnverwirklichung durch Entstrickung“ kann positivrechtlich nicht nachgewiesen werden. Sollte er als überpositiver Rechtssatz existent sein, wäre er im Hinblick auf die unterschiedlichen und vielfältigen Anwendungsfälle, nämlich mit Blickrichtung auf seine nicht voraussehbare Anwendungsmöglichkeit und seine völlig ungewisse Wirkungsentfaltung aus rechtsstaatlicher Sicht abzulehnen. Der Entstrickungsgrundsatz ist aber vielmehr durch ausdrückliche positive Normen (Entnahme, Aufgabe, §§ 11 bis 13 dKStG, §§ 18 bis 20 öKStG) mediatisiert, also abschließend normativ konkretisiert, so daß außerhalb dieser Institutionen ein Rückgriff auf diesen „Grundsatz“ nicht zum Gewinnausweis führen kann. (Der „finalen Entnahmetheorie“ konnte sohin nicht gefolgt werden).

6. Entnahmen setzen eine Entnahmehandlung voraus; das kann ein aktives Tun (Herausnahme aus dem Betrieb einschließlich eines schlüssigen Verhaltens), aber auch eine tatsächliche Nutzungsänderung (Unterlassen weiterer betrieblicher Verwendung) sein. Ein Rechtsvorgang (z. B. erbrechtliche Vermögenszurechnungsänderung) vermag eine Entnahmehandlung zu ersetzen, hingegen können geänderte steuerrechtliche Beurteilungen, die die Existenz des Betriebes als Realphänomen und seinen Umfang nicht berühren (z. B. Änderung der Einkunftsart, der Gewinnermittlungsart) Entnahmehandlungen nicht substituieren und zu (fiktiven) Entnahmen führen.

7. Die Betriebsaufgabe ist als Totalentnahme zu beurteilen. Somit müssen auch die unter vorstehendem Punkt 6 geforderten Voraussetzung sinngemäß auch für die Betriebsaufgabe gelten, weshalb etwa ein bloßer Strukturwandel sowie gesetzlich nicht ausdrücklich erfaßte Änderungen der Besteuerungszuständigkeit – aus der Sicht des innerstaatlichen Rechtes und unter Vernachlässigung allfälliger besonderer außensteuerrechtlicher Vorschriften – nicht zu Aufgaben führen können, wie überhaupt nur exogene Rechtseinwirkungen, nicht auch steuerrechtsendogene Beurteilungsänderungen Aufgabehandlungen ersetzen können. Nutzungsänderung in Richtung auf endgültige außerbetriebliche Verwendungen (z. B. Vermietung und Verpachtung, Liebhaberei) können zu Aufgaben im Steuerrechtssinn führen, weil Nutzungsänderungen als Entnahmehandlungen gelten (*Tipke*).

8. Ebenso wie der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes im ganzen technisch im Wege eines stichtagsbezogenen Vermögensvergleiches zu ermitteln ist, so ist auch der kategorial auf derselben Stufe stehende Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebes stichtagsbezogen zu berechnen. Aus dem Zusammenhang aller einschlägigen Bestimmungen, bieten – diese teleologisch interpretiert und dem

Gleichheitssatz Rechnung tragend – sich zwei Berechnungsmöglichkeiten an. Die eine besteht darin, daß die dem einheitlichen Entschluß auf Einstellung folgenden Handlungen auf den Aufgabezeitpunkt projiziert werden, also auf den Zeitpunkt, ab dem die mit Fortführung des Betriebes typischen geschäftlichen Maßnahmen eingestellt werden. Alle Entnahmen wären mit ihren gemeinen Werten und alle Einzelveräußerungen mit ihren Veräußerungserlösen als gedachtes Aktivum den Buchwerten des Betriebsvermögens vom Aufgabezeitpunkt gegenüberzustellen. Die Außerordentlichkeit des Einkommens (Aufgabegewinn) ergibt sich von selbst, die zeitliche Dimension des Aufgabezeitraumes tritt in den Hintergrund. Als Alternativlösung wäre unter Beibehaltung derselben Methode (stichtagsorientierter Vermögensvergleich) der Ansatz der Erlöse der während des Besteuerungszeitraumes (Bemessungszeitraumes) erzielten Veräußerungserlöse und der gemeinen Werte der im Bemessungszeitraum entnommen und auch der noch im Betriebsvermögen zum Jahresende vorhandenen Wirtschaftsgüter denkbar. Auch in diesem Fall ist der Aufgabegewinn per se ein Stichtagsgewinn, damit ein außerordentliches Einkommen, in beiden Fällen kommt der ermäßigte Steuersatz in Betracht. So gesehen ist die Streitfrage des Aufgabezeitraumes keine Rechtsfrage, wenn sie auch als solche oft vorgetäuscht wird, weil die Beweisfrage der Aufgabe zumeist schwierig zu lösen ist. Man flüchtet (unzulässig und dies ohne Grund) in die Festlegung eines terminisierten Zeitraumes.

9. Übergangsgewinne und Übergangsverluste bei Wechsel der Gewinnermittlungsart sind nicht durch die zum Grundsatz verhärtete gängige Überlegung gerechtfertigt, daß auf lange Sicht ein und derselbe Erfolg nicht doppelt erfaßt aber auch nicht endgültig unberücksichtigt bleiben darf. Die Einbeziehung von Korrekturposten der erwähnten Art in das Einkommen findet im inneren Kontext der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich und durch Überschußrechnung ihren gesetzlich vorgezeichneten Rückhalt. Sobald diese Einheitlichkeit der Gewinnermittlungssysteme fehlt, muß es auch an einem sie verbindenden Übergangsgewinn oder Übergangsverlust fehlen. An einer solchen inneren Kontinuität fehlt es bei einer Durchschnittssatzbesteuerung in der Art einer Vollpauschalierung nach Merkmalen einer Sollbesteuerung (z. B. bei Land- und Forstwirten gem. § 17 EStG in Österreich, oder bei der Besteuerung nach § 13 a EStG in der BRD).

10. Übergangsgewinne und Übergangsverluste sind aus der Hintereinanderschaltung unterschiedlicher Erfassungstechniken bei gleichem Besteuerungssystem (Gewinnermittlung) zu verstehen. Erfolgt in der ersten Stufe (vor Übergang) keine Gewinn- oder Verlustrealisierung und läßt auch die nachfolgende Phase für sich – ohne Hinzutreten eines Realisierungstatbestandes – einen Gewinn- oder Verlustausweis nicht zu, dann berechtigt der Übergang für sich allein nicht die Versteuerung allfälliger stiller Reserven u. ä. Projiziert man also die

dem Übergang nachfolgende Gewinnermittlungsart auf die vor Übergang eingetretenen betrieblichen Ereignisse und wäre unter diesen Voraussetzungen eine Realisierung nicht zulässig gewesen, dann darf auch der Übergang für sich allein nicht zu erfolgswirksamen Korrekturen führen. Bei Übergang von der Gewinnermittlung nach § 5 zu der nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG kann demnach die künftige Unmaßgeblichkeit des Grund und Bodens sowie des gewillkürten Betriebsvermögens nicht zu Korrekturen führen (auch keine Entnahme-, „Handlung“ bei Übergang).

11. Die Ermittlung des Übergangserfolges gründet sich stets auf eine Bestandsaufnahme des Betriebsvermögens; eine die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z. 4 öEStG bzw. § 10d dEStG (alt) erfüllende Verlustgröße erscheint daher bei Übergang zum Bestandsvergleich wie auch bei Rückführung zur Betriebseinnahmen-Ausgaben-Rechnung vorstellbar.

## Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im außensteuerlichen Kontext

Rechtsanwalt Dr. Harald Schaumburg, Lehrbeauftragter, Köln

### Inhaltsübersicht

I. Problemstellung	a) Self-executing-Eigenschaft des Art. 7 OECD-Musterabkommen
II. Rechtsprechung zur Entstrickung	b) Folgerungen
III. Kritik im Schrifttum	
IV. Eigene Stellungnahme	3. Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ergebnis-kontrolle
1. Juristische Fehlmethode des Bundesfinanzhofs	
2. Kein Export stiller Reserven in Abkommensländer	V. Zusammenfassung

### I. Problemstellung

Im außensteuerlichen Bereich stellt sich die Gewinnrealisierung deshalb als besonderes Problem dar, weil ein Export stiller Reserven den endgültigen Verlust von inländischem Steueraufkommen bewirken könnte. Die Sicherung des inländischen Steueraufkommens ist zwar partiell normativ gesichert<sup>1</sup>, aber es fehlt an einer übergreifenden Norm, die die Erfassung der stillen Reserven für Zwecke der deutschen Besteuerung garantiert<sup>2</sup>. Im Hinblick darauf glaubte insbesondere die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, durch extensive Auslegung des Entnahmetatbestandes (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) oder gar dessen analoger Anwendung<sup>3</sup> sowie durch Auslegung des Betriebsaufgabebegriffs<sup>4</sup> (§ 16 Abs. 3 EStG) helfen zu müssen. Die Finanzverwaltung wendet die Entstrickungsgrundsätze der Rechtsprechung allgemein an<sup>5</sup>, weil sie davon ausgeht, es entspreche einem allgemeinen ertragsteuerlichen Prinzip, eine Gewinnrealisierung bei jedem Vorgang anzunehmen, der dazu führe, daß Wertabgaben des Betriebs bei der Er-

1 Vgl. z. B. §§ 12, 13 KStG, §§ 14 Abs. 2 Nr. 1, 21 Abs. 2 Nr. 2, 3 UmwStG, §§ 1, 6 AStG.

2 Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 7. Aufl. Köln 1979, 234.

3 Vgl. z. B. BFH v. 16. 7. 1969, BStBl. 1969 II, 175.

4 Vgl. z. B. BFH v. 28. 4. 1971, BStBl. 1971 II, 630.

5 Etwa Abschn. 13 a Abs. 1 Satz 3 EStR und im sog. Mitunternehmer-Erlaß v. 20. 12. 1977, BStBl. 1978 I, 8, Tz. 55, 65.

mittlung des der deutschen Besteuerung unterliegenden Gewinns ausschieden<sup>6</sup>. Der Export stiller Reserven ist in erster Linie ein Problem zwischen miteinander verbundenen in- und ausländischen Kapitalgesellschaften sowie zwischen inländischem Stammhaus und in Abkommensländern belegenen Betriebstätten<sup>7</sup>.

Während die erste Fallgruppe durch § 1 AStG bzw. durch die Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage<sup>8</sup> bei allen praktischen Schwierigkeiten<sup>9</sup> normativ abgedeckt ist, sind die gesetzlichen Vorschriften des internen Rechts zur zweiten Fallgruppe unvollkommen.

Nur dieser zweiten Fallgruppe werde ich mich im folgenden zuwenden. Es geht also um die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Stammhaus in eine in einem Abkommensland belegene Betriebstätte.

## II. Rechtsprechung zur Entstrickung<sup>10</sup>

Ausgangspunkt der heutigen Entstrickungspraxis ist das Urteil des RFH vom 21. 10. 1936, RStBl. 1937, 424. Hier wird die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebstätte aus dem inländischen Hauptwerk als Entnahme beim inländischen und als Einlage beim ausländischen Werk angesehen. Eine direkte Begründung hierfür wird nicht gegeben. Allerdings läßt sich aus den Entscheidungsgründen schließen, daß andernfalls bei Anwendung des in diesem Falle eingreifenden damaligen deutsch-tschechoslowakischen DBA die stillen Reserven für die inländische Besteuerung verloren gingen<sup>11</sup>.

Das Urteil des BFH vom 16. 7. 1969, BStBl. 1969 II 175, liegt ganz auf der Linie des obigen RFH-Urteils. Unter Hinweis darauf, daß die Sicherung der stillen Reserven für Zwecke der Besteuerung für die Auslegung des Entnahmebegriffs

6 Vgl. BStBl. 1970 II, 175.

7 Vgl. hierzu K. Vogel, StW 1974, 193 ff.

8 Zum Konkurrenzverhältnis Flick/Wassermeyer/Becker, AStG, § 1, Anm. 26 ff.

9 Die umfangreiche Literatur zum „angemessenen“ Verrechnungspreis internationaler Konzerne legt hierfür ein beredtes Zeugnis ab, vgl. dazu Flick/Wassermeyer/Becker, aaO (Fußn. 8), § 1.

10 Der Fall der Steuerentstrickung durch Wohnsitzverlegung des BFH v. 26. 1. 1977, BStBl. 1977 II, 283, soll hier unerwähnt bleiben, weil insoweit nunmehr § 6 AStG eingreift.

11 Die einschlägigen Absätze 1 und 3 des Art. III des Abkommens von 1923 lauten: „Der Gewerbebetrieb sowie das Einkommen daraus sollen nur in dem Staate zu den direkten Steuern herangezogen werden, in welchem eine Betriebstätte zur Ausübung eines stehenden Gewerbebetriebes unterhalten wird.“ . . . „Befinden sich Betriebstätten desselben gewerblichen Unternehmens in beiden Gebieten, so soll die Heranziehung zu den direkten Steuern in jedem Gebiete nur nach Maßgabe des von den inländischen Betriebstätten aus stattfindenden Betriebs erfolgen.“

von maßgeblicher Bedeutung sei, wird die Überführung eines Wirtschaftsgutes vom deutschen Stammhaus in eine österreichische Betriebstätte als Entnahme angesehen. Nach dem deutsch-österreichischen DBA sind freilich unter Berücksichtigung der in Art. 4 Abs. 2 enthaltenen dealing-at-arm's-length-Klausel Betriebstättengewinne ausschließlich im Betriebstättenstaat zu versteuern. Mit dieser Vorschrift hat sich der Bundesfinanzhof indessen nicht auseinandergesetzt.

Das nächste Urteil des BFH in dieser Reihe vom 28. 4. 1971, BStBl. 1971 II 630, behandelt zwar nicht den Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus auf eine ausländische Betriebstätte, stützt sich aber gleichwohl auf das zuvor genannte Urteil und sieht in der Betriebsverlegung in das Ausland eine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG, weil der Gewerbebetrieb nach dem hier zur Anwendung kommenden deutsch-schweizerischen DBA aus der deutschen Besteuerung ausscheide und andernfalls die inländische Besteuerung der stillen Reserven entfele.

Auch das Urteil des BFH v. 30. 5. 1972, BStBl. 1972 II 760, macht sich mehr oder minder die Rechtsgrundsätze der in dieser Problematik zuvor ergangenen Urteile zu eigen und nimmt eine Entnahme an, weil bei der Überführung eines Wirtschaftsguts nach dem deutsch-österreichischen DBA die stillen Reserven der deutschen Besteuerung entzogen würden. Auch hier hat der BFH zum Problem der Anwendung der dealing-at-arm's-length-Klausel des deutsch-österreichischen DBA geschwiegen.

Das Urteil des BFH vom 16. 12. 1975, BStBl. 1976 II 246 schließlich verneint eine Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung<sup>12</sup> in dem Fall, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen im nachhinein abgeschlossen wird und dadurch stille Reserven zuvor überführter Wirtschaftsgüter aus der inländischen Besteuerung ausscheiden. Unter Hinweis darauf, daß ein Steuertatbestand im Wege der Gesetzes- oder der Rechtsanalogie nicht geschaffen werden dürfe, wird der Tatbestand der Entnahme vor allem deshalb verneint, weil Wirtschaftsgüter weder durch eine (Entnahme-)Handlung noch durch einen Rechtsvorgang aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien.

## III. Kritik im Schrifttum

Das Schrifttum zu dieser Problematik ist kaum übersehbar. Die zuerst genannten Entstrickungs-Urteile haben in der Literatur überwiegend herbe Kritik er-

12 Zur Terminologie vgl. Baranowski, Die Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1978, 102 f.

fahren<sup>13</sup>. Die Befürworter der Entstrickungs-These des BFH sind nur eine Minorität<sup>14</sup>. Im großen und ganzen entzündet sich der Streit an der Frage, ob die Entstrickungstheorie des BFH sich noch im Rahmen einer – allerdings extensiven – Auslegung bewege<sup>15</sup> oder aber bereits eine – weil steuerverschärfend, dann freilich unzulässige – Analogie darstelle<sup>16</sup>.

#### IV. Eigene Stellungnahme

##### 1. Juristische Fehlmethode des Bundesfinanzhofs

Was die Rechtsprechung des BFH anbelangt, so ist den Entstrickungsurteilen mit einer mehr oder minder gegebenen Deutlichkeit zu entnehmen, daß die Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung noch ein Ergebnis der Auslegung sein soll. Für die Auslegung des Entnahmebegriffs sei die Sicherung der stillen Reserven von maßgeblicher Bedeutung<sup>17</sup>.

Ein „betriebsfremder Zweck“ im Sinne des Entnahmetatbestandes sei mithin nicht nur ein privater Zweck; betriebsfremd sei vielmehr auch die Überführung in eine andere Betriebsstätte des Steuerpflichtigen, wenn andernfalls die stillen Reserven der Besteuerung endgültig entgehen würden.

13 So etwa von *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 4 EStG, Anm. 42 b Abs. 3, 7; 42 c; *Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl. Köln 1973, 222 ff; *Baranowski*, aaO (Fußn. 12), 102 ff; *J. Thiel*, Bilanzrecht, Köln 1979, 173; *Kohlenbach*, FR 1953, 40 f; *ders.*, DB 1972, 360 f; *Baranowski*, DB 1962, 881 ff; IWB Fach 3 Gr. 3, 385 ff; *Flick*, StbJb 1964/65; 433 ff (456); *ders.*, JbFfSt 1972/73, 126 ff (133 ff); *Hellwig*, DStR 1969, 161 ff; *ders.*, FR 1976, 129 ff; *Schmitz/Schmitz*, DStZA 1970, 321 ff; *Lausberg*, DB 1971, 2073 ff; *Meilicke/Hohlfeld*, BB 1972, 505 ff (508); *Hillert*, FR 1972, 56 ff; *Brezing*, FR 1972, 201 ff (205); *Grund*, BB 1972, 365 ff; *Tipke*, StuW 1972, 264 ff; *Quast*, DB 1972, 2226 ff; *Telkamp*, StuW 1972, 211 ff; *K. Vogel*, StuW 1974, 193 ff; *Kluge*, StuW 1975, 294 ff (303); *Friauf*, StbJb 1975/76, 369 ff (383 ff); *Ritter*, JbFfSt 1976/77, 288 ff (305); *Felix*, StbKongressRep. 1980, 129 ff (148 ff).  
Erstaunlich ist, daß der BFH sich mit der umfangreich vorgetragenen Kritik nicht auseinandergesetzt hat; hierauf zu Recht hinweisend *Felix*, aaO (151).

14 So etwa *Debatin* in *Korn/Dietz/Debatin*, DBA, Systematik IV Tz. 107 ff; *Grützner*, Doppelbesteuerungsabkommen, Herne/Berlin 1978, 70 f, 151; *H. Vogel*, StbJb 1962/63, 269 ff (272 ff); *R. Thiel*, StKonreßRep. 1968, 272 ff; *Plückerbaum*, StuW 1967, 689 ff; *Schulze zur Wiesche*, IWB 3 Gr. 3, 417 ff; *Dziadkowski*, StBp. 1976, 78 ff.

15 So im Ergebnis z. B. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. Köln 1979, 159 ff; *dies.*, DB 1973, 890 ff.

16 So z. B. *Tipke*, aaO (Fußn. 13), 264 ff; *ders.*, aaO (Fußn. 2), 200 f.

17 So BFH v. 22. 5. 1969, BStBl. 1969 II, 584; BFH v. 16. 7. 1969, BStBl. 1970 II, 175.

Damit wird deutlich, daß die Auslegung des maßgeblichen Steuertatbestandes von der Rechtsfolge her bestimmt wird<sup>18</sup>, es sich mit anderen Worten um eine rein finale Subsumtion handelt, eine juristische Fehlmethode, die daher zu Recht als *finale* Entnahmelehre bezeichnet werden kann<sup>19</sup>.

Die Entstrickungstheorie findet nach der eigenen Erkenntnis des BFH seine Grenze allerdings am möglichen Wortsinn des Entnahmetatbestandes<sup>20</sup>. Die Entnahme sowie die Betriebsaufgabe verlange jedenfalls immer, daß die Wirtschaftsgüter durch eine Handlung oder durch einen Rechtsvorgang aus dem Betrieb, Teilbetrieb oder dem betrieblichen Bereich ausschieden<sup>21</sup>, wobei in Wahrheit freilich Betrieb mit Betriebsstätte und betriebsfremd mit betriebsstättenfremd gleichgesetzt wird<sup>22</sup>. Da aber nicht jede Überführung eines Wirtschaftsgutes von einer Betriebsstätte auf eine andere Betriebsstätte eine Entnahme sein soll, sondern nur dann, wenn die stillen Reserven für die deutsche Besteuerung verlorengehen, erfolgt insoweit eine teleologische Reduktion<sup>23</sup>, die der seit dem RFH<sup>24</sup> in Gang gesetzten und vom BFH<sup>25</sup> mitgetragenen „hermeneutischen Eskalation“<sup>26</sup> immerhin eine Grenze setzt. Der BFH hat mit seinem Urteil vom 16. 12. 1975<sup>27</sup> klargestellt, wo in dem hier interessierenden Zusammenhang die Grenze der Auslegung erreicht sein soll. Ferner hat er, und zwar nicht nur stillschweigend, bekannt, daß es jenseits dieser Grenze einen Bereich unzulässiger steuerverschärfender Analogie gebe. Nur so konnte es dazu kommen, daß der BFH beim nachträglichen Abschluß eines DBA eine Gewinnrealisierung durch Entstrickung verneint hat. Ob allerdings die Grenze zwischen Auslegung und Analogie zutreffend gezogen wurde, erscheint sehr zweifelhaft. *Tipke* hat im einzelnen nachgewiesen, daß dort, wo der BFH sich noch im Bereich der Auslegung glaubte, bereits steuerverschärfende Analogie betrieben wurde<sup>28</sup>.

18 Vgl. hierzu *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 200 f; *Knobbe-Keuk*, aaO (Fußn. 15), 161; *Friauf*, StbJb 1975/76, 369 ff (373 f).

19 So z. B. *Felix*, aaO (Fußn. 13), 148.

20 BFH v. 16. 12. 1975, BStBl. 1976 II, 246; zum möglichen Wortsinn des Entnahmetatbestands vgl. *Salditt*, StuW 1974, 61 ff.

21 BFH v. 16. 12. 1975, BStBl. 1976 II, 256.

22 Ähnlich im Ergebnis *Knobbe-Keuk*, DB 1973, 890 ff.

23 Vgl. *Salditt*, aaO (Fußn. 20), 63.

24 Urteil vom 21. 10. 1936, RStBl. 1937, 424.

25 Urteile vom 16. 7. 1969, BStBl. 1969 II, 175; vom 28. 4. 1971, BStBl. 1971 II, 630 vom 30. 5. 1972, BStBl. 1972 II, 760.

26 So *Tipke*, aaO (Fußn. 13), 266, und *Salditt*, aaO (Fußn. 20), 63.

27 BStBl. 1976 II, 246.

28 AaO (Fußn. 13), 264 ff.

## 2. Kein Export stiller Reserven in Abkommensländer

Es kann hier indessen dahinstehen, ob der BFH mit seinem finalen Entnahmebegriff bereits die Grenze der Auslegung überschritten hat und sich bereits jenseits dieser Grenze im Bereich steuerverschärfender Analogie befindet<sup>29</sup>. Dies deshalb, weil die finale Entnahmelehre in dem hier aufgezeigten außensteuerlichen Kontext bereits im Ansatz unzutreffend ist. Die bislang weitgehend gebilligte Ausgangsthese des BFH, bei Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem inländischen Betrieb in eine ausländische Betriebsstätte gingen bei Eingreifen eines DBA die stillen Reserven für die deutsche Besteuerung verloren<sup>30</sup>, hält nämlich einer Überprüfung nicht stand. Diese These hat denn auch der BFH vom RFH ohne erkennbare Überprüfung übernommen. Hierzu hätte aber Anlaß bestanden, weil der dem Entstrickungsfall des RFH zugrundeliegende Art. III des damaligen deutsch-tschechoslowakischen DBA<sup>31</sup> im Gegensatz zu den Abkommensvorschriften, die der BFH in den späteren Entstrickungsfällen zu beachten hatte<sup>32</sup>, eine dealing-at-arm's-length-Klausel nicht enthielt. In Hinblick darauf nimmt es nicht wunder, daß sich nicht nur weitgehend die Finanzverwaltung, sondern auch der Gesetzgeber diese falsche Ausgangsthese zu eigen gemacht hat. So gehen § 1 AIG und § 3 EntwLStG von der Entstrickungsthese der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung aus. Das bedeutet aber nicht, daß sich die Entstrickungsthese normativ verfestigt hätte. Dies deshalb nicht, weil die oben genannten Vorschriften lediglich die Schranken zu Fall bringen wollen, die die Entstrickungspraxis der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung errichtet haben<sup>33</sup>. Im Hinblick darauf blieb dem Gesetzgeber denn auch gar nichts anderes übrig, als von der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung als Faktum auszugehen. Aus diesem Grunde lassen sich aus den gegen die Entstrickungspraxis der Finanzverwaltung und Rechtsprechung gerichteten Abwehrrichtlinien keine Schlüsse auf ein allgemein gültiges Entstrickungsprinzip ziehen.

### a) Self-executing-Eigenschaft des Art. 7 OECD-Musterabkommen

Daß die Entstrickungsthese der Rechtsprechung unzutreffend ist, ergibt sich aus der unmittelbaren Anwendung des DBA. Zwar stimmt es, daß für Betriebsstät-

29 Bejahend z. B. *Tipke*, aaO (Fußn. 13), 264 ff.

30 Anders jedoch z. B. *Baranowski*, aaO (Fußn. 12), 102 ff; *ders.*, IWB Fach 3 Gr. 3, 385 ff.

31 Vgl. Fußn. 11.

32 Das war vor allem Art. 4 Abs. 2 des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens.

33 Vgl. *Tipke*, aaO (Fußn. 13), 268.

tengewinne nach Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen<sup>34</sup>, dem die modernen deutschen Abkommen durchweg entsprechen<sup>35</sup>, die Besteuerung durch den Wohnsitzstaat ausgeschlossen ist. Unzutreffend ist aber die Annahme, zu diesen im Wohnsitzstaat steuerbefreiten Betriebstättengewinnen zählten ohne Einschränkung auch Gewinne aus der Veräußerung von in ausländische Betriebsstätten überführten Wirtschaftsgütern. Soweit im Inland gebildete stille Reserven realisiert werden, handelt es sich vielmehr um einen dem inländischen Betrieb, aus dem das Wirtschaftsgut stammt, zuzurechnenden Gewinn<sup>36</sup>.

Die entsprechende Gewinnaufteilung ergibt sich aus der dealing-at-arm's-length-Klausel des Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen. Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen 1963 lautet:

„Übt ein Unternehmer eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind<sup>37</sup> in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.“

Dem Wortlaut der vorstehenden dealing-at-arm's-length-Klausel „... sind ... zuzurechnen“ läßt sich entnehmen, daß es sich nicht nur um eine bloße Ermächtigungsnorm, die der Ausfüllung einer innerstaatlichen Vorschrift bedürfte, sondern um eine unmittelbar anwendbare Norm handelt<sup>38</sup>. Für eine Ermächtigungsnorm sprächen Formulierungen wie „dürfen“ oder „können“<sup>39</sup>. Daß Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen zu seiner Durchführung (abgesehen vom Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) keiner innerstaatlichen gesetzlichen Vorschrift bedarf, also self-executing-Wirkung hat, entspricht auch der Bedeutung dieser Vorschrift. Denn die Aufteilung des Gewinns darf nicht der autonomen Regelung der beteiligten Staaten überlassen werden, wenn eine

34 Die OECD-Musterabkommen 1963 und 1977 sind in dem hier interessierenden Zusammenhang inhaltsgleich, vgl. Texte bei *Grützner*, aaO (Fußn. 14), 201 ff.

35 Ausgenommen die Vorkriegsabkommen mit Italien und Finnland.

36 Im Ergebnis ebenso *Baranowski*, aaO (Fußn. 12), 105 ff; *ders.*, IWB Fach 3 Gr. 3, 385 ff; *Schieber*, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, Köln 1979, 35 ff; *Neubauer*, JbFfSt 1976/77, 312 ff (318); *Ritter*, JbFfSt 1976/77, 288 ff (304); *Streckmann/Hillenbrand*, RJW/AWD 1978, 382 ff; *J. Thiel*, aaO (Fußn. 13), 173; *Uelner*, Bericht über die Fachtagung '80 des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1980, 131 ff.

37 Hervorhebung durch den Verfasser.

38 Ebenso *Kluge*, aaO (Fußn. 12), 300 ff.

39 Wie im Falle der Gewinnkorrekturvorschrift des Art. 9 OECD-Musterabkommen, vgl. zuletzt BFH v. 12. 3. 1980, DB 1980, 1774 zu Art. 6 DBA-Niederlande.

Doppelbesteuerung oder eine Besteuerungslücke vermieden werden soll. Gegen die self-executing-Wirkung spricht auch nicht die allgemein vertretene Ansicht, Bestimmungen des DBA dürften Steueransprüche nicht begründen oder gar erweitern<sup>40</sup>. Dies deshalb nicht, weil im Hinblick auf das Welteinkommensprinzip die Anwendung des Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nur zu einer Einschränkung des im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht begründeten Steueranspruchs führen kann. Schließlich ist Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen auch so hinreichend deutlich gefaßt, daß er unmittelbar angewendet werden kann<sup>41</sup>. Bei allen Problemen ist doch Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen jedenfalls nicht weniger deutlich als z. B. § 1 AStG<sup>42</sup>.

#### b) Folgerungen

Die in Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen enthaltene sogenannte dealing-at-arm's-length-Klausel<sup>43</sup> geht von einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte aus, um so einen Maßstab für die Aufteilung des Gewinns des Gesamtunternehmens auf Stammhaus und Betriebsstätte zu liefern. Die dealing-at-arm's-length-Klausel hat somit eine beiderseitige Wirkung in dem Sinne, daß die Gewinnaufteilung sowohl für die Betriebsstätte als auch für das Stammhaus gilt<sup>44</sup>. Andernfalls wäre der selbstverständliche Zweck eines DBA – Vermeidung einer Doppelbesteuerung – nicht gewährleistet.

Schließlich erstreckt sich Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen als generelle Aufteilungsnorm nicht nur auf den laufenden Güterverkehr, sondern auch auf die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vom Stammhaus auf die Betriebsstätte<sup>45</sup>. Für die Überführung von Wirtschaftsgütern auf die Betriebsstätte ist danach für Zwecke der Besteuerung der Preis zugrunde zu legen, der von einem fremden Unternehmen unter gleichen Bedingungen verlangt werden könnte. Das ist regelmäßig der Marktpreis der jeweiligen Handelsstufe.

Da Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen indessen keine Gewinnrealisierungsvorschrift ist, sondern lediglich einen entstandenen Gewinn aufteilt, greift

40 Vgl. *Bühler*, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, 61; *Teichner*, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, 118, 144 f; *Debatin* in *Korn/Dietz/Debatin*, DBA, Systematik III Rz. 42; RFH v. 22. 11. 1938, RStBl. 1939, 312.

41 Ebenso *Kluge*, aaO (Fußn. 13), 302.

42 *Kluge*, aaO, 302.

43 Vgl. dazu ausführlich z. B. *Bähr*, AWD 1972, 233 ff.

44 So auch *Kluge*, aaO (Fußn. 13), 303.

45 *Kluge*, aaO (Fußn. 12), 302 f.

die Vorschrift erst dann ein, wenn ein Realisationstatbestand, etwa durch Veräußerung, eingetreten ist<sup>46</sup>. Zwei Beispiele mögen dies verdeutlichen:

#### Beispiel 1

Aus dem inländischen Stammhaus wird 1979 eine Ware in eine in einem Abkommensland belegene Betriebsstätte überführt und von dort 1980 zum Preise von 150 000 DM veräußert. Zum Zeitpunkt der Überführung betrug der dem Großhandelspreis entsprechende Marktpreis 120 000 DM und der Buchwert 100 000 DM.

Der in 1980 realisierte Gewinn von 50 000 DM entfällt in Höhe von 20 000 DM auf das Stammhaus und in Höhe von 30 000 DM auf die ausländische Betriebsstätte.

#### Beispiel 2

Wie zu 1, nur mit dem Unterschied, daß ein Verkaufserlös von 90 000 DM erzielt wird (Verlust = 10 000 DM). Für steuerliche Zwecke entfällt in 1980 auf das Stammhaus ein Gewinn von 20 000 DM und auf die ausländische Betriebsstätte ein Verlust von 30 000 DM<sup>47</sup>.

Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt das Entsprechende.

Die vorstehenden Beispiele zeigen, daß bei unmittelbarer Anwendung der dealing-at-arm's-length-Klausel im Vergleich zur bisherigen Entstrickungspraxis sich Unterschiede ergeben sowohl hinsichtlich des Zeitpunktes als auch hinsichtlich der Höhe der Besteuerung.

Was den Zeitpunkt anbelangt, so erfolgt die Besteuerung nicht schon bei Überführung, sondern erst später bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen etwa durch Veräußerung.

Die Besteuerung orientiert sich zudem nicht an der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert, sondern an der Differenz zwischen Buchwert und Marktpreis der entsprechenden Handelsstufe zum Zeitpunkt der Überführung. Beim Anlagevermögen dürfte sich in der Praxis insoweit kein Unterschied ergeben, da der Teilwert durchweg dem Marktpreis entsprechen wird. Ganz anders ist es dagegen bei Warenvorräten; denn hier ist der Marktpreis der entsprechenden Handelsstufe regelmäßig höher als der Teilwert.

46 Ebenso Hessisches FG v. 12. 7. 1977, EFG 1977, 608; vgl. hierzu auch den Kommentar zu Art. 7 OECD-Musterabkommen (1963) Tz. 10, 12.

47 Vgl. hierzu das entsprechende Beispiel bei *Baranowski*, aaO (Fußn. 12), 107.

Diese Ergebnisse können allerdings erst dann als gesichert gelten, wenn sie am Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gemessen worden sind.

### 3. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ergebnis-kontrolle

Es ist allgemein anerkannt, daß sich die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auszurichten habe<sup>48</sup>. Leistungsfähigkeit als die Fähigkeit, Steuern zahlen zu können, meint sowohl die reelle als auch die potentielle Leistungsfähigkeit<sup>49</sup>. Der realen Leistungsfähigkeit entspricht es, wenn nur realisierte Gewinne bei der Besteuerung berücksichtigt werden. Das Realisationsprinzip ermöglicht damit erst die Anknüpfung an die reelle Leistungsfähigkeit. Die potentielle Leistungsfähigkeit berücksichtigt dagegen auch nicht realisierte Vermögenszuwächse. Auch in diesem Fall ist die Fähigkeit, Steuern zu zahlen, gegeben. Denn infolge von Vermögenszuwachsen ist der Steuerpflichtige vielfach in der Lage, die entsprechenden Steuern durch Kreditaufnahme zu beschaffen<sup>50</sup>. Obwohl das geltende Steuerrecht sowohl an die reelle als auch an die potentielle Leistungsfähigkeit anknüpft, sind doch beide Anknüpfungspunkte nicht gleichwertig. Neben technischen Gründen, die gegen eine Anknüpfung an die bloß potentielle Leistungsfähigkeit sprechen, dürfte es gerade in Zeiten wirtschaftlicher Rezession dem Steuerpflichtigen nicht immer möglich sein, die Steuern auf nicht realisierte Vermögenszuwächse durch Kredite zu finanzieren. Insoweit ist hier der Anknüpfung an die potentielle Leistungsfähigkeit durch Art. 14 GG eine enge Grenze gesetzt<sup>51</sup>. Sie ist jedenfalls dann überschritten, wenn Vermögen veräußert werden muß, um die Steuern auf die nicht realisierten Vermögenszuwächse zu finanzieren. Schließlich würde die Besteuerung nicht realisierter Vermögenszuwächse Unternehmer gegenüber den Beziehern anderer Einkunftsarten, für die das Zuflußprinzip (§ 11 EStG) gilt, benachteiligen<sup>52</sup>. Im Hinblick darauf ist jeweils dem Auslegungsergebnis der Vorzug zu geben, das die Anknüpfung an die reelle Leistungsfähigkeit gewährleistet. Diese Ergebnis-kontrolle bestätigt die hier aufgezeigte Lösung: Bei Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in eine in einem Abkommensland belegene Betriebstätte erfolgt die Besteuerung nicht schon bei der Überführung der Wirtschaftsgüter, sondern erst später im Zeitpunkt des Ausscheidens der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen, etwa durch Veräußerung.

48 Vgl. *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 25 ff (m. w. N.).

49 Vgl. *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 26.

50 Hierzu J. *Thiel*, oben 187 f.

51 Vgl. K. *Vogel*, *StuW* 1974, 193 ff (200).

52 Vgl. *Tipke*, aaO (Fußn. 2), 211.

### V. Zusammenfassung

Die finale Entnahmelehre des BFH ist in dem hier aufgezeigten außensteuerlichen Kontext bereits im Ansatz verfehlt. Entgegen der These des BFH gehen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in eine in einem Abkommensland belegene Betriebstätte die im Inland gebildeten stillen Reserven für die inländische Besteuerung nicht verloren. Dies deshalb nicht, weil die dem Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen entsprechenden Bestimmungen der deutschen DBA self-executing-Wirkung haben. Daraus folgt, daß die im Inland gebildeten stillen Reserven der inländischen Besteuerung erhalten bleiben. Aus der unmittelbaren Anwendung der dealing-at-arm's-length-Klausel ergeben sich im Vergleich zur Entstrickungspraxis zwei wesentliche Unterschiede:

1. Gewinnrealisierung nicht schon bei Überführung, sondern erst später beim Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen.
2. Die Gewinnrealisierung nicht in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert, sondern in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Marktpreis der betreffenden Handelsstufe zum Zeitpunkt der Überführung.

Da die hier aufgezeigte Lösung schließlich eine Anknüpfung an die reelle Leistungsfähigkeit ermöglicht, sollten sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung Grund genug haben, von ihrer Entstrickungspraxis abzugehen.

## Diskussion der Referate des 2. Tages

(Bearbeitung: Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz)

Dr. *Wildmoser* berichtete zunächst über eine besondere Variante der Entstrickungspraxis in Österreich. In Abschn. 16 Abs. 9 öEStR 1979 werde die Auffassung vertreten, bei Zusammenschluß protokollierter Gewerbetreibender mit anderen Steuerpflichtigen zu einer Mitunternehmerschaft, die nicht Handelsgesellschaft ist (etwa atypische stille Gesellschaft mit einem protokollierten Gewerbetreibenden), habe es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu kommen (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 statt § 5 EStG). Da in Österreich im Unterschied zur Bundesrepublik nach wie vor bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG Grund und Boden außer Betracht bleibe, müsse bei diesem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach Auffassung der Verwaltung die in Grund und Boden steckende stille Reserve versteuert werden. Es komme also zu einer antizipativen Gewinnverwirklichung in der Diktion von Prof. Stoll. Dieselben Auswirkungen ergäben sich nach dieser Auffassung bei gewillkürtem Betriebsvermögen, das nach österreichischer Auffassung nur bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG möglich sei. Seiner Auffassung nach widerspreche dies dem Legalitätsprinzip.

Prof. *Tipke* richtete an Dr. Widmann zwei Fragen:

1. Nach der von Dr. Widmann dargestellten Praxis sei zwar die Einbringung eines Einzelunternehmens bzw. einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steuerneutral möglich, nicht aber der umgekehrte Vorgang. Dies mache die Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft zu einer „Einbahnstraße“. Dr. Widmann habe gemeint, eine Anrufung des Bundesverfassungsgerichts in dieser Sache sei wegen dessen restriktiver Grundhaltung nicht sinnvoll. Nun habe allerdings das BVerfG mehrfach entschieden, daß bei nicht konsequenter Durchführung von Prinzipien eine sachliche Rechtfertigung erforderlich sei. Er hätte daher gerne gewußt, ob Dr. Widmann diese Differenzierung für konsequent und sachgerecht halte. Was sei eigentlich das Motiv für diese „Einbahnregelung“?
2. Bei Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Kapitalgesellschaften werde Gewinnrealisierung angenommen, bei Einbringung in Personengesellschaften hingegen nicht, im Fall des § 7 Abs. 2 EStDV wiederum gehe man von Gewinnrealisierung aus. Sei dies eine ungerechtfertigte Inkonsequenz oder eine sachgerechte Differenzierung?

Dr. *Widmann* meinte in seiner Antwort zunächst, die Entscheidung des BVerfG ließe sich selbstverständlich nicht vorhersehen und es sei in der Tat in einzelnen Entscheidungen ein Systembruch als Verstoß gegen das Grundgesetz angesehen worden. Die Frage sei, ob die Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften einerseits, Personengesellschaften und Einzelunternehmen andererseits allenfalls eine Differenzierung rechtfertigen könnten. Ein wichtiger Gesichtspunkt sei jedenfalls, daß bei der Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuerbereich nicht verlassen werde. Man könnte daher argumentieren, daß eine steuerliche Erfassung dieser Fälle – verglichen mit dem der Umwandlung auf Personengesellschaften oder Einzelunternehmen – ein Übermaß an Besteuerung dargestellt hätte.

Zum Motiv des Gesetzgebers: Im Hintergrund habe der Streit gestanden, ob sich das Verhältnis Kapitalgesellschaft – Gesellschafter unter dem Anrechnungsverfahren in der Ausschüttung erschöpfe, mit anderen Worten, ob in diesem Verhältnis die Substanz der Anteile außer Betracht bleiben solle. Die Bejahung dieser Frage hätte natürlich zur Folge gehabt, daß eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung infolge einer Ausschüttung nicht mehr in Betracht gekommen wäre, weil sich ja der Vorgang in der Ausschüttung erschöpft hätte und für Substanz- und Vermögensvergleichsgedanken kein Platz mehr gewesen wäre. Die (von Prof. *Tipke* kritisierte) Regelung des UmwStG sei auf der Basis dieses Theorienstreites entstanden. Man habe hier den Substanzgedanken einbezogen, mit der Folge allerdings, daß konsequenterweise die Umwandlung im Ergebnis als Veräußerung der Anteile konzipiert sei. Er habe versucht, in seinem Referat auch Kompromißlösungen anzudeuten, die darin bestünden, daß man sowohl die stillen Reserven in den Anteilen als auch diejenigen in den Wirtschaftsgütern erfaßt, allerdings im Wege eines Steueraufschubes, indem man die Differenz zwischen den Buchwerten der Kapitalgesellschaft und den Buchwerten bzw. Anschaffungskosten der Anteile versteuert und einen Steueraufschub für die stillen Reserven gewährt, die in den Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft enthalten sind.

Zur Frage bezüglich der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter verwies Dr. *Widmann* auf die einheitliche Rechtsprechung des BFH, der eben bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft eine Gewinnrealisierung annimmt. Der BFH gehe hier von einem Tauschvorgang aus mit der Folge, daß die stillen Reserven zu realisieren seien. Man könne das bedauern, da auch der Gedanke nahelegen hätte, auf die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter § 20 UmwStG entsprechend anzuwenden, so wie der BFH bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft § 24 UmwStG entsprechend angewandt hatte. Nach seiner Meinung bestehe der Unterschied nur darin, daß in einem Fall auf Gesamthandvermögen übertragen wird, im anderen auf einen selbständigen Rechtsträger. Ob das ein entscheid-

des Kriterium sei, könne man bezweifeln, zumal der BFH in anderen Entscheidungen immer mehr die Selbständigkeit der Personengesellschaft betont hat. Man könnte also durchaus davon ausgehen, daß die Interessenlage gleich ist.

Auch Dr. *Söffing* nahm zur Frage von Prof. *Tipke* betreffend die Verdoppelung stiller Reserven Stellung. Nehme man den Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, so müßten jedenfalls auch die in den Anteilen steckenden stillen Reserven „verhaftet“ werden. Würde man dies unterlassen, so hätte ja der Einzelunternehmer die Möglichkeit, sich aus seinem Engagement ohne Steuerbelastung zu lösen, wenn er die „einbringungsgeborenen“ Anteile kurz nach der Einbringung veräußere. Deshalb könnte eine Lösungsmöglichkeit der Nicht-Verdoppelung der stillen Reserven nur in einem völligen Umdenken liegen: Man müßte dann auch bei einer Teilwerteinbringung gestatten, daß der Einbringende nicht den Einbringungswert als Anschaffungskosten seiner Anteile anzusetzen hat, sondern die stillen Reserven fortführen kann mit der Folge der Verhaftung dieser Anteile. Wenn man diesen Weg gehe, sei man bei dem Grundgedanken von Prof. *Trzaskalik*: Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes keine Buchwertverknüpfung sondern volle Aufstockung.

Ergänzend erwähnte Dr. *Widmann*, daß die Frage der Verdoppelung der stillen Reserven bei Buchwerteinbringung auch eine Rolle im Rahmen der Fusionsrichtlinie gespielt habe. In der ersten Fassung der Richtlinie sei vorgesehen gewesen, daß bei Fusion über die Grenze bei Buchwerteinbringung die Anteile vom Einbringenden mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Einbringung angesetzt werden müssen. Diese Vorstellung sei von der italienischen Delegation durchgesetzt, im endgültigen Entwurf aber fallengelassen worden. Dieser folge eher den Vorstellungen, die im deutschen Umwandlungssteuergesetz ihren Niederschlag gefunden haben.

Dr. *Luckey* nahm zu der von Prof. *Tipke* aufgeworfenen Problematik der unterschiedlichen Behandlung der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter Stellung. Er verwies zunächst auf das Urteil des BFH vom 15. 7. 1976 (BStBl. II 1976, 748), in dem die Einbringung eines einzelnen Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft unter Buchwertfortführung zugelassen worden sei. Die Begründung hierfür dürfe auch innerhalb des BFH umstritten sein; er verweise auf die Stellungnahme von L. Schmidt. Aufgrund dieses Urteils könnte die Frage auftauchen, warum nicht auch bei Einbringung eines Wirtschaftsgutes in eine Kapitalgesellschaft auf die Gewinnrealisierung verzichtet werden könne.

Seiner Meinung nach bestehe allerdings ein Unterschied. Die Basis für die Auffassung, daß ein einzelnes Wirtschaftsgut nicht unter Buchwertfortführung in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden kann, habe das Tauschgutachten gelegt. An der Abfassung dieses Gutachtens sei Dr. *Grieger* maßgebend beteiligt

gewesen. Dieser habe hierzu in späteren Aufsätzen Stellung genommen. Der entscheidende Gesichtspunkt sei dabei wohl gewesen, daß bei Einbringung eines ganzen Betriebes die Buchwertfortführung deswegen gerechtfertigt werden könne, weil die Anteile im wesentlichen dasselbe Betriebsvermögen repräsentieren, das der Einbringende vorher hatte. Bei einzelnen Wirtschaftsgütern greife dieses Argument nicht. Hier repräsentiere der Anteil, den der Einbringende für das einzelne Wirtschaftsgut bekomme, in keiner Weise mehr den Betrieb.

Ein nächster Schritt sei das Urteil vom 26. 7. 1967 (BStBl. III 1967, 733) gewesen, in dem bei Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Gesellschaftsrechte zwischen Organgesellschaften eine Veräußerung (Gewinnrealisierung) angenommen worden sei.

Bei der Personengesellschaft habe man zwar auch betont, daß im Grunde eine Veräußerung vorliege, dann aber den Gedanken der weiteren dinglichen Berechtigung des Einbringenden entwickelt. Ihm scheine dies nicht schlüssig. Weiterhin müsse man aber davon ausgehen, daß die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft wegen der rechtlichen Eigenständigkeit zum Buchwert nicht zugelassen werde.

Dr. *Widmann* meinte dazu, daß der Gegensatz zwischen dem einzelnen Wirtschaftsgut und dem Betrieb natürlich in der Regel zutreffe. Das müsse aber nicht immer so sein. Er nannte den Fall, daß ein kleiner Betrieb in eine große AG eingebracht wird und der Betriebsinhaber dafür eine Beteiligung von vielleicht 0,05 % am Aktienkapital erhält. Hier könne man wohl schwer sagen, daß der Zwerganteil nun den Betrieb repräsentiere, und doch gewähre das Gesetz die Möglichkeit der Buchwertfortführung. Umgekehrt verneine die Rechtsprechung die Möglichkeit der Buchwertfortführung, wenn ein Grundstück etwa mit dem Buchwert von 50 000 und einem gemeinen Wert von 100 000 in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die der Grundstückseigentümer allein beherrscht. Auch dann komme es zur Gewinnrealisierung, wenn die Kapitalgesellschaft bisher als einziges Vermögen das eingezahlte Stammkapital hatte. Es komme zur Gewinnrealisierung, obwohl der gewährte Anteil oder der werterhöhte Anteil dem Wert des Grundstückes entspreche bzw. das Grundstück repräsentiere.

Dr. *Luckey* erwiderte, daß man zwischen dem UmwStG und den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften unterscheiden müsse. Die von ihm referierte Überlegung bezöge sich selbstverständlich nur auf die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Die ältere Rechtsprechung habe die Auffassung vertreten, der Einbringende müsse einen ins Gewicht fallenden oder einen wesentlichen Einfluß haben, woraus das Erfordernis einer mindestens 25 %-igen Beteiligungsquote abgeleitet wurde. Bei dieser Voraussetzung hätte man noch einigermaßen den Nämlichkeitsgedanken vertreten können.

Beim UmwStG habe man sich davon gelöst, jetzt genüge es, wenn der Einbringende 0,01 % an Gesellschaftsrechten erhalte, und da spiele der Nämlichkeitsgedanke keine Rolle mehr.

Andererseits habe das UmwStG gerade die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter zu Buchwerten ausgeschlossen. Deshalb scheine es ihm unzulässig, die Bestimmungen des UmwStG entsprechend auf die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter anzuwenden – gleichgültig ob in Kapitalgesellschaften oder in Personengesellschaften.

Auch Dr. *Thiel* nahm zu dieser Frage Stellung. Er habe versucht, in seinem Referat die Brücke zu schlagen zwischen dem Einkommensbegriff und der Gewinnrealisierung, und er frage sich nun, ob diese Überlegungen nicht auch für die vorliegende Problematik von Belang seien. Es gehe doch darum, ob sich die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters erhöht habe, und hier sehe er keinen prinzipiellen Unterschied, ob ein Betrieb oder ein einzelnes Wirtschaftsgut eingebracht werde. Die Antwort, im einen Fall handle es sich um ein einzelnes Wirtschaftsgut, im anderen um einen Betrieb, beschreibe den Zustand, erkläre aber nichts.

Dr. *Luckey* meinte dazu, es sei zwar richtig, daß in beiden Fällen Veräußerungstatbestände vorlägen. Der Unterschied liege aber nach der Judikatur des RFH und BFH im Engagementgedanken: Bei der Einbringung eines Betriebes könne man sagen, der Einbringende führe sein bisheriges Engagement in wirtschaftlich gleichwertiger und nur rechtlich veränderter Form fort. Dies rechtfertige es, eine Veräußerung ohne Gewinnrealisierung anzunehmen, so daß ein Engagement am einzelnen Wirtschaftsgut nicht bestehen kann, sondern nur im Rahmen des Engagements am Gesamtbetrieb bzw. an einem Teilbetrieb.

Dr. *Widmann* betonte, er würde Dr. *Luckey* voll zustimmen, wenn man davon ausgehen könnte, daß die Rechtsprechung des BFH zur analogen Anwendung des § 24 UmwStG nicht zutreffend sei. Dann erscheine es ihm logisch, von einer Gewinnrealisierung auch bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft auszugehen. Nach seiner Meinung liege aber der Bruch darin, daß man im einen Fall die analoge Anwendung gestattete, im anderen Fall nicht. Es müsse also noch immer erklärt werden, wo der maßgebende Unterschied zwischen den beiden Rechtsgebilden der Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft liege und ob er diese unterschiedliche Behandlung rechtfertige, zumal der BFH ja in zahlreichen Entscheidungen die Selbständigkeit der Personengesellschaft betont habe.

Dr. *Söffing* nahm zu dem Hinweis von Dr. *Luckey* Stellung, in den gesetzlich geregelten Einbringungstatbeständen sei durch Aufgabe der 25 %-Klausel der Gedanke der Fortsetzung des bisherigen betrieblichen Engagements aufgegeben worden. Wenn daraus die Folgerung abgeleitet werde, man müsse aus systemati-

schen Gründen nun auch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gewinnneutral behandeln, so sei dem entgegenzuhalten, daß man das System natürlich auch dadurch herstellen könne, daß man in die §§ 20 ff UmwStG wieder die 25%-Klausel einführe. Er räumte allerdings ein, daß man damit der Rechtsprechung des BFH hinsichtlich der Personengesellschaften *möglicherweise* den Boden entziehe. Vielleicht sei sie trotzdem zu halten; der BFH unterscheide nämlich in der betreffenden Entscheidung (BFH-Urteil vom 15. 7. 1976, BStBl. II 1976, 748) die Fälle, wo die Personengesellschaft als Fremde dem Gesellschafter gegenübertritt (vergleichbar einer Kapitalgesellschaft), und die Fälle, wo eine Einheit zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern besteht. Eine Buchwertfortführung werde nur im zweiten Fall zugelassen, der mit dem Fall der Kapitalgesellschaft nicht vergleichbar ist.

Dr. *Otto* gab der Diskussion eine neue Richtung, indem er im Hinblick auf Änderungen in verschiedenen Referaten die rechtspolitische Frage aufwarf, ob man nicht im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip vom Gesetzgeber eine Einbeziehung der privaten Veräußerungsgewinne in die Steuerpflicht fordern solle bzw. müsse. Die Verwirklichung dieser Forderung hätte weitreichende Folgen für die Entnahme und Betriebsaufgabe. Eine Besteuerung dieser Vorgänge wäre nicht mehr nötig, man könnte den Realisationszeitpunkt hinausschieben. Außerdem würden einige Prinzipien der Rechtsprechung (etwa zum ruhenden Gewerbebetrieb) überflüssig. Ebenso dürfte die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung an Bedeutung verlieren.

Dr. *Lang* stimmte der Schlußfolgerung zu, daß bei Einbeziehung der privaten Veräußerungsgewinne in die Besteuerung de lege ferenda die Vorschriften über die Entnahmebewertung teleologisch reduziert und die Buchwerte angesetzt werden könnten. In diesem Fall greife der vom BFH im Strukturwandelbeschluß entwickelte Gedanke ein, daß eine Aufdeckung stiller Reserven nicht erforderlich sei, solange eine Betätigung die Erfassung stiller Reserven sichert. Dies müßte dann auch für die Umstrukturierung von einem Gewerbebetrieb zu einer Vermögensverwaltung gelten.

Dr. *Söffing* sah im Fall der Verwirklichung dieses Gedankens Schwierigkeiten im Bereich der Personalunternehmen, weil dann wohl die Liquidation dieser Unternehmen bis zum „Nimmerleinstag“ aufgeschoben werden würde. Zu einer Besteuerung käme es dann wohl erst, wenn man aus Liquiditätsgründen gezwungen sei, zu veräußern. – Im übrigen hätte die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne eine umfassende Aufzeichnungsverpflichtung zur Voraussetzung. Man müßte praktisch alle Anschaffungskosten der Vergleichswerte festhalten, und da dies praktisch nicht möglich sei, käme man wieder zu Beschränkungen auf bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern. – Andererseits könnte man bei Verwirklichung des Gedankens die Differenzierung zwischen gewillkürtem

und notwendigem Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen teilweise aufgeben.

Dr. *Thiel* stimmte Dr. *Söffing* zu, daß eine Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, die auch er in seinem Referate grundsätzlich positiv beurteilt habe, sich nur in begrenztem Rahmen verwirklichen ließe, etwa bei Grundstücken und Beteiligungen. Bewegliches Anlagevermögen könne sicher nicht einbezogen werden, sodaß insofern keine grundlegende Änderung zu erwarten sei. Soweit die Einbeziehung praktikabel sei und verwirklicht werde, wäre allerdings auch ein Aufschub der Erfassung stiller Reserven gerechtfertigt. Denn nichts anderes geschehe ja gegenwärtig auch im betrieblichen Bereich, wenn man davon ausgehe, daß bereits der Vermögenszuwachs selbst Einkommen darstelle. Hier werde die Erfassung ebenfalls bis zum letzten möglichen Zeitpunkt aufgeschoben. Im privaten Bereich könnte und müßte man dann ebenso verfahren.

Dr. *Raupach* bezog sich auf das Referat von Dr. *Schaumburg*. Dessen Hoffnung, daß sich BFH und Finanzverwaltung seinen Überlegungen anschließen könnten, sei zumindest hinsichtlich der Finanzverwaltung durchaus begründet. Die von Dr. *Schaumburg* vertretene Auffassung werde im Rahmen der Finanzverwaltung von Neubauer (Bundesamt der Finanzen), Uelner und zuletzt von Manke (beide Bundesministerium der Finanzen) geteilt; im Schrifttum werde sie seit Jahren von Ritter und Baranowski vertreten. Zu hoffen sei daher vor allem, daß sie nun auch der BFH in seine Rechtsprechung einbringe. Anlaß dazu könnte vielleicht ein Fall sein, in dem es um Umlaufvermögen eines inländischen Produktionsbetriebes gehe. Wenn man hier mit der finalen Entnahmetheorie den Teilwert ansetze, dann würde man den Produktionsgewinn ins Ausland verlagern, also gerade das Gegenteil von dem erreichen, was man wolle.

Dr. *Schaumburg* berichtete, daß vor einiger Zeit das Hessische Finanzgericht gerade zu dem angesprochenen Problem des Umlaufvermögens Stellung genommen habe. Richtig sei auch, daß in der Tat innerhalb der Finanzverwaltung sich einige Stimmen gegen eine Entstrickung ausgesprochen hätten. Freilich machten einige Stimmen noch nicht den gesamten Chor aus. Trotzdem hoffe auch er auf eine Durchsetzung des Gedankens.

Rechtsanwalt *Finken* richtete an Prof. *Stoll* die Frage, wie lange seiner Meinung nach der Zeitraum der Betriebsaufgabe dauern dürfe, ohne daß der ermäßigte Steuersatz gefährdet werde.

Prof. *Stoll* stellte klar, daß er die Auffassung vertreten habe, bei einer Betriebsaufgabe sei ebenso wie bei der Veräußerung des Betriebes eine stichtagsbezogene Gewinnermittlung vorzunehmen. Der aus der Betriebsaufgabe resultierende Gesamtgewinn (Einzelveräußerungspreise und gemeiner Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter) sei auf diesen Stichtag zu projizieren. Dies ergebe sich aus der Gleichstellung mit dem Veräußerungsgewinn. Bei dieser Sicht erscheine die

Frage des Aufgabzeitraumes von untergeordneter Bedeutung. Denn der Aufgabegewinn sei ein Stichtagsgewinn und damit ein zusammengeballter Gewinn, womit die Voraussetzungen für die Tarifbegünstigung gegeben seien.

Rechtsanwalt *Finken* berichtete, daß dies in der Praxis anders gehandhabt werde. Obwohl die Finanzverwaltung von der Betriebsaufgabe in Kenntnis gesetzt werde, komme es vielfach zunächst – etwa hinsichtlich zurückbehaltener Grundstücke – nicht zur Besteuerung. Erfolge dann später der Verkauf, so stelle sich die Frage, ob es sich hier noch um Betriebsvermögen handle und – wenn ja – ob noch der ermäßigte Steuersatz gewährt werde.

Dr. *Söffing* meinte, die von der Praxis im Einvernehmen mit der Rechtsprechung anerkannte zeitliche Richtschnur für die Betriebsaufgabe sei ein halbes Jahr. In bestimmten Fällen werde ein längerer Zeitraum anerkannt. Im allgemeinen werde aber keine steuerbegünstigte Betriebsaufgabe angenommen, wenn nicht innerhalb eines halben Jahres die wesentlichen Grundlagen veräußert worden seien.

Rechtsanwalt *Finken* stellte dann die konkrete Frage, ob im Fall der Betriebsaufgabe im Jahr 1980 und Verkauf des Grundstückes 1983 dieses überhaupt noch Betriebsvermögen sei.

Prof. *Stoll* wies zunächst darauf hin, daß nach der österreichischen Situation das Vorliegen einer Betriebsaufgabe in freier Beweiswürdigung geprüft werde. Eine Erklärung allein reiche im Unterschied zur Lage in der Bundesrepublik nicht aus. Liege nun ein Entschluß zur Betriebsaufgabe vor und folgten diesem Entschluß nun konsequent Maßnahmen, die als Einheit angesehen werden könnten, dann sei zeitpunktorientiert aufgegeben und die nicht veräußerten Wirtschaftsgüter wären damit durch Ansatz des gemeinen Wertes Privatvermögen geworden.

Rechtsanwalt *Finken* erläuterte, daß er von einem Fall spreche, in dem zwar keine betrieblichen Aktivitäten mehr entwickelt, aber noch Bilanzen geführt werden, in denen nur noch das nicht verkaufte Grundstück erscheine.

Dr. *Söffing* wies zur Frage, ob es de lege lata nach der Betriebsaufgabe noch Betriebsvermögen geben könne, auf den Fall der Betriebsaufgabe mit anschließender Verpachtung hin. Hier gehe die Rechtsprechung davon aus, daß der Geschäftswert nicht anlässlich der Betriebsaufgabe zu versteuern sei, sondern erst dann, wenn der verpachtete Betrieb später veräußert werde.

Ein anderes aktuelles Problem sei, ob bei der Betriebsaufgabe negative Wirtschaftsgüter (Schulden) entnommen werden müßten oder ob sie Betriebsvermögen blieben. Aktuell sei dies deshalb, weil bei Überführung ins Privatvermögen die Schuldzinsen wegen Änderung von § 10 EStG nicht abzugsfähig seien.

Prof. *Tipke* erbat von Prof. *Stoll* noch Auskunft über die Behandlung der Betriebsverpachtung in Österreich. In der BRD bestehe praktisch ein Wahlrecht, ob man die stillen Reserven aufdecken wolle oder nicht. Die Rechtsprechung sei diesbezüglich außerordentlich großzügig. Aus seiner Sicht sei der Grund hierfür nicht recht einleuchtend.

Prof. *Stoll* erläuterte, daß in Österreich eine vergleichbare Situation *nicht* bestehe. Ob der Betrieb als eingestellt und aufgegeben anzusehen sei, müsse aus der Situation heraus geklärt werden. Erfolge beispielsweise eine Verpachtung in der Weise, daß mit einer Weiterführung durch den Verpächter auf keinen Fall mehr zu rechnen sei, so werde eine Betriebsaufgabe angenommen, das Betriebsvermögen höre auf, Betriebsvermögen zu sein, die Verpachtung betreffe nun Privatvermögen und es werden daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Ihm persönlich erscheine eine Erklärung oder ein Wahlrecht insofern nicht unbedenklich, als das Steuerrecht doch an die tatsächlichen Gegebenheiten anzuknüpfen habe. In der Praxis sei natürlich die deutsche Lösung einfacher zu handhaben.

Prof. *Beisse* meinte zur Frage von Prof. *Tipke*, der Grund für die Rechtsprechung dürften die ungünstigen Erfahrungen sein, die man mit dem von Prof. *Stoll* geschilderten Zustand in der Bundesrepublik gemacht habe. Die Ermittlung der tatsächlichen Situation und der subjektiven Motivation sei auf große Schwierigkeiten gestoßen. An diese oft unsicheren Sachverhaltsfeststellungen so massive steuerliche Folgen zu knüpfen, schien offenbar dem BFH nicht vertretbar und so habe sich der Große Senat seinerzeit im Urteil vom 13. 11. 1963 zu der heutigen Lösung durchgerungen, die Entscheidung dem Steuerpflichtigen zu überlassen. Dieser Standpunkt sei wohl auch vom Gesetzgeber im UmwStG bei der Realisation hinsichtlich der einbringungsgeborenen Anteile aufgenommen worden. Dort sei ein ähnliches Wahlrecht eingeräumt worden. Aus Gründen der Rechtssicherheit scheine ihm diese Lösung gegenüber dem früheren Zustand den Vorzug zu verdienen.

Im übrigen zeigte sich Prof. *Beisse* angesichts des gegenwärtigen Umfangs des Steuerstaates außerordentlich betroffen von den Vorschlägen, die Besteuerung auf die Veräußerungsgewinne aus Privatvermögen auszudehnen. Dem müsse man entschieden entgegengetreten. Kein systematisches Bedürfnis könne dafür ins Feld geführt werden. Nachdem auch das Bundesverfassungsgericht diese Differenzierung gebilligt habe, sollte dies als das letzte Wort in dieser Frage aufgefaßt werden.

Prof. *Tipke* wollte ergänzend wissen, ob nach Meinung von Prof. *Beisse* der Verpächter eines Betriebes, der keine Aufgabe erkläre, weiterhin bilanzieren müsse, selbst wenn es sich um eine langfristige Verpachtung handle oder wenn der Betrieb inzwischen im Erbweg übergegangen sei.

Prof. *Beisse* bejahte dies; der Verpächter sei weiterhin als Gewerbetreibender anzusehen und damit weiterhin bilanzierungspflichtig. Nur auf dieser Basis ließe sich ja später auch ein eventueller Veräußerungsgewinn ermitteln.

Dr. *Lang* hatte Bedenken gegen die Einräumung des Wahlrechtes auf Grund einer Erklärung des Steuerpflichtigen. Ihm erscheine es nicht schlüssig, wenn die Rechtsprechung in dieser Weise ein Wahlrecht bei der Betriebsaufgabe einräume, während sie etwa im Falle der Qualifizierung von Einkünften als Liebhaberei die erwirtschaftende Betätigung nach rein objektiven betriebswirtschaftlichen Kriterien beurteile, ohne die wirkliche Gewinnerzielungsabsicht zu würdigen.

Prof. *Beisse* sprach sich in seiner Antwort dafür aus, die Beurteilung der Liebhaberei nicht von subjektiven Faktoren abhängig zu machen. Es bestünde ansonsten die Gefahr, daß durch bloße Erklärungen eine Änderung in der Besteuerungssituation herbeigeführt werde. Er halte die Judikatur des BFH, möglichst von subjektiven Momenten abzukommen und auf kontrollierbare objektive Umstände abzustellen, für richtig. Ob Liebhaberei vorliege oder relevante Einkünfte, könne man aus praktischen Erwägungen nicht von der subjektiven Einschätzung der Steuerpflichtigen abhängig machen.

Dr. *Söffing* widersprach dieser Auffassung. Nach seiner Meinung lasse sich Liebhaberei nur an Hand subjektiver Faktoren feststellen, weil der Unterschied zwischen relevanten Einkünften und Liebhaberei allein darin bestehe, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Er räumte allerdings ein, daß man objektive Merkmale als Beweiszeichen für subjektive Absichten verwenden könne.

Prof. *Ruppe* dankte als Diskussionsleiter in seinem Schlußwort den Referenten und Diskussionsteilnehmern für ihre Beiträge sowie den Organisatoren für den reibungslosen Ablauf der Tagung. Er meinte, die Meinungsverschiedenheiten in methodischen Fragen, die in der Diskussion angeklungen seien, hätten bereits die Bedeutung und Wichtigkeit des Themas der nächsten Jahrestagung „Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltung?“ gezeigt. Er sprach daher die Erwartung aus, daß die Jahrestagung 1981 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Mainz wieder auf lebhaftes Interesse stoßen werde, und schloß die Veranstaltung.

## Anhang

### Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmungssteuerrecht

Professor Dr. Francis Cagianut und Professor Dr. Ernst Höhn,  
St. Gallen/Schweiz

#### Inhaltsübersicht

- |                                                                   |                                                         |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| I. Vieldeutigkeit des steuerrechtlichen Begriffs der Realisierung | III. Die echte Realisierung im Unternehmungssteuerrecht |
| II. Drei Realisierungstatbestände im Unternehmungssteuerrecht     | IV. Zusammenfassung                                     |

#### I. Vieldeutigkeit des steuerrechtlichlichen Begriffs der Realisierung

Obwohl der Realisierung von Einkommen und Gewinnen im Steuerrecht zentrale Bedeutung zukommt, gibt es im schweizerischen Steuerrecht keinen einheitlichen, für alle Steuerarten (Einkommensteuer, Kapitalgewinnsteuer, Grundstückgewinnsteuer) in gleicher Weise gültigen Realisierungsbegriff. Die Vieldeutigkeit des Begriffs der Realisierung hat ihren Grund teilweise in ausdrücklichen Regelungen in der Spezialsteuergesetzgebung (z. B. Grundstücksgewinnsteuerrecht), teilweise in der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung von Geschäfts- und Privatvermögen hinsichtlich von Wertveränderungen (Abschreibungen, Aufwertungen, Gewinnbesteuerung).

In der Mehrzahl der Fälle bedeutet Realisierung die Umwandlung einer Anwartschaft in einen Zufluß bzw. die Verkörperung eines Mehrwertes in einer neuen Form. Diesen klassischen Realisierungstatbeständen sind aus besonderen, insbesondere steuersystematischen Gründen weitere Tatbestände gleichgestellt.

Auch im Unternehmungssteuerrecht existiert aufgrund der geltenden Gesetzgebung und Praxis kein einheitlicher Realisationsbegriff.

#### II. Drei Realisierungstatbestände im Unternehmungssteuerrecht

Im schweizerischen Unternehmungssteuerrecht sind drei verschiedene Realisierungstatbestände auseinanderzuhalten, die sich grundlegend voneinander unterscheiden:

- die *echte* Realisierung als Verkörperung der stillen Reserven in einer neuen Form (typischerweise die Veräußerung gegen Entgelt bzw. mit Anspruch auf Entgelt);
- die *buchmäßige* Realisierung, d. h. das Inerscheintreten eines Mehrwertes durch buchmäßige Aufwertung;
- die *steuersystematisch-bedingte* Realisierung. Das sind jene Fälle, in denen aus steuersystematischen Gründen eine Realisierung angenommen wird, obwohl kein Zufluß erfolgt. Diese sind im Gesetz zu regeln. Beispiele: Privatentnahme, Ausscheiden aus Steuerhoheit.

Diese drei Realisierungstatbestände sind so verschieden, daß sie sich *unmöglich* in *einen* Begriff fassen lassen. Das einzige Gemeinsame ist, daß in allen diesen Fällen eine Besteuerung der stillen Reserven erfolgt. Nur bei der echten Realisierung wird der Mehrwert durch einen Umsatzakt in einer neuen Form verkörpert, die einen Wertzufluß darstellt. Bei den beiden andern Realisierungstatbeständen bleibt das Vermögensobjekt im Eigentum des Steuerpflichtigen; die stillen Reserven werden aufgrund von Vorgängen, die keinen Umsatzakt darstellen, steuerrechtlich erfolgswirksam.

Diese *Dreigliedrigkeit* der steuerrechtlichen Realisierung ist die Folge der *geltenden* Steuerrechtsordnung und keineswegs die einzige denkbare Lösung. Da der Buchwert bei der echten Realisierung als Ausgangspunkt für die Gewinnberechnung maßgebend ist, muß seine Erhöhung notwendigerweise eine Besteuerung auslösen, ansonst stille Reserven steuerfrei realisiert werden könnten. Da Gewinne auf Privatvermögen überhaupt nicht oder nicht in gleicher Weise besteuert werden wie Gewinne auf Betriebsvermögen, muß die Privatentnahme zum Anlaß einer Besteuerung genommen werden, um zu verhindern, daß die Besteuerung der stillen Reserven durch Privatentnahme mit anschließender Veräußerung umgangen werden kann. Daraus folgt, daß die Steuerrechtsordnung dann mit dem Begriff der echten Realisierung allein auskommen würde, wenn die stillen Reserven auf allen Wirtschaftsgütern besteuert würden, sofern dabei ausschließlich der Anschaffungspreis als Basis der Gewinnberechnung maßgebend wäre. Solange und soweit das Steuerrecht auf eine konsequente Besteuerung aller Kapitalgewinne verzichtet, kann sich dagegen der Begriff der steuerrechtlichen Realisierung nicht auf die echte Realisierung beschränken. Die buchmäßige und die steuersystematisch-bedingte Realisierung sind deshalb im *steuerrechtlichen Sinn* ebenfalls *Realisierungstatbestände* und als solche der echten Realisierung gleichwertig zur Seite gestellt. Wollte man diese Realisierungstatbestände ausschalten, so müßte die Steuerrechtsordnung in der Weise umgestaltet werden, daß der Tatbestand der echten Realisierung auf Privatvermögen erweitert würde.

### III. Die echte Realisierung im Unternehmenssteuerrecht

1. Notwendige, aber nicht hinreichende *Voraussetzungen* der echten Realisierung im Unternehmenssteuerrecht sind:

- das Ausscheiden eines Vermögensobjektes aus dem Geschäftsvermögen der bisherigen Unternehmung,
- der Anspruch auf eine Gegenleistung.

Nicht in allen Fällen, in denen diese beiden Voraussetzungen erfüllt sind, liegt nach der geltenden *Praxis* eine Realisierung vor; vielmehr findet z. T. ein *Besteuerungsaufschub* statt. Solche Fälle des Steueraufschubs sind unter bestimmten Voraussetzungen:

- Die Ersatzbeschaffung,
- der Unternehmungszusammenschluß,
- die Unternehmungsteilung,
- die Umwandlung in eine andere Rechtsform.

Nur ein Teil der Gesetze umschreibt die Bedingungen, unter denen ein Steueraufschub stattfindet, d. h. keine Realisierung erfolgt.

Für die Bundessteuer (Wehrsteuer) und die meisten Kantone gilt, daß weder der Begriff der steuerrechtlichen Realisierung gesetzlich definiert noch die Voraussetzungen des Steueraufschubs gesetzlich umschrieben sind.

2. Die Verwaltungspraxis versucht, die Aufschubtatbestände als bloße Rechtswohlthaten, als gnadenhalber gewährte Ausnahmen von der Besteuerung von echten Realisierungen darzustellen; diese Sicht vermag nicht zu befriedigen, da die Rechtsanwendungsbehörden nicht befugt wären, beim Vorliegen einer gesetzlich vorgesehenen Realisation vom Gesetz abzuweichen. Vielmehr kann es sich bei den Aufschubtatbeständen mangels gesetzlicher Regelung nur um Tatbestände handeln, bei denen eine Realisierung im gesetzlichen Sinn nicht vorliegt. Die schweizerische *Steuerrechtswissenschaft* hat daher versucht, den Begriff der echten Realisierung so zu umschreiben, daß den Aufschubtatbeständen bei der Definition selbst Rechnung getragen wird. Dabei hat sie sich jedoch keineswegs ausschließlich an die geltende Praxis gehalten, sondern eigene Kriterien entwickelt.

Damit ist die Abgrenzung zwischen Realisierungs- und Aufschubtatbeständen eine Aufgabe der *Auslegung*. Dabei stellt sich die Frage, welche weiteren Voraussetzungen (außer den zwei genannten) erfüllt sein müssen, damit eine Realisation vorliegt.

*Känzig* hat die *dritte* Voraussetzung dahin umschrieben, daß das Entgelt für die

Unternehmung „wirtschaftlich frei verfügbar“ sein müsse<sup>1</sup>. Dieses an der Ersatzbeschaffung orientierte Kriterium ist u. E. nicht in allen Fällen geeignet, weil es – richtig aufgefaßt – die Aufschubtatbestände allzusehr erweitern würde und damit auch in Fällen eindeutiger Realisierung ein Aufschub stattfinden müßte. Denn „wirtschaftlich nicht frei verfügbar“ ist das Entgelt auch in zahlreichen Fällen, in denen nach Gesetz, Praxis und steuerrechtswissenschaftlicher Beurteilung eindeutig eine Realisation vorliegt. Beispiele: Verkauf von Wertschriften oder Liegenschaften, um Waren oder Anlagen zu erwerben.

Die Steueraufschubtatbestände sind daher steuerrechtlich in anderer Weise zu begründen, wobei hier nur die Grundgedanken der Verfasser aufgezeigt werden können.

3. Das *dritte Kriterium* der Realisierung kann nicht in allen Fällen dasselbe sein. Vielmehr müssen *zwei* Fälle deutlich *unterschieden* werden:

- a) die Veräußerung *einzelner Aktiven* bei formellem Weiterbestand der Unternehmung,
- b) die *Übertragung aller Aktiven und Passiven* einer Unternehmung auf einen neuen Rechtsträger.

4. Die entgeltliche Veräußerung *einzelner Aktiven* stellt nur dann eine *Realisierung* dar, wenn der Erlös oder das aus diesem erworbene Vermögensobjekt *nicht* mit dem veräußerten *wirtschaftlich identisch* ist. Wirtschaftliche Identität bedeutet, daß das Vermögensobjekt, in welchem die stillen Reserven verkörpert werden, in der Unternehmung die gleiche spezifische Funktion erfüllt.

*Keine* Realisierung, sondern ein *Steueraufschubtatbestand* liegt vor, wenn das Ersatzobjekt die *gleiche* spezifische wirtschaftliche Funktion erfüllt (Ersatzbeschaffung). Beispiele: Ersatz von Vermögensobjekten zufolge äußeren Zwangs oder betrieblicher Zwangslage, Aktientausch zufolge Fusion.

Der Begriff der wirtschaftlichen Identität wäre noch näher zu umschreiben und im Einzelfall zu konkretisieren, wozu hier der Raum fehlt.

5. Bei der *Übertragung aller Aktiven und Passiven* (durch Umwandlung, Teilung, Zusammenschluß) liegt ein *Steueraufschubtatbestand* vor, wenn die *Unternehmung* in neuer Form *fortbesteht* und die bisherigen Beteiligten an der Unternehmung *beteiligt bleiben*. Diese Voraussetzung des Steueraufschubes kann als „*Reorganisation*“ umschrieben werden. Eine solche ist gegeben, wenn

- a) die *Unternehmung* bzw. ihre Betriebe in neuer organisatorischer Form *fortbesteht*, sei es
  - als Ganzes (Umwandlung),

<sup>1</sup> Känzig, Der Begriff der Realisation von Unternehmungsgewinnen, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 41, 81 ff (91).

- in Teilen, die insgesamt das bisherige Ganze ausmachen und eine wirtschaftliche Einheit bilden (Teilung),
  - als Teil einer neuen Unternehmung (Zusammenschluß).
- b) die *bisherigen* Beteiligten ihre *Beteiligung* kapitalmäßig fortsetzen. Das schließt nicht aus, daß anschließend neue Kapitalgeber mit entsprechender Einlage eintreten.

Die Reorganisation ist entweder *formeller* (Umwandlung) oder *struktureller* (Zusammenschluß, Teilung) Art. Man muß sich allerdings davor *hüten*, den Begriff der *Reorganisation* über das Gesagte hinaus *definieren* zu wollen. Dazu sind die Tatbestände zu verschieden. Einmal ist zu unterscheiden zwischen *Personenunternehmungen* und *Kapitalunternehmungen*. Bei den Personenunternehmungen haben die Beteiligten Eigentum am Betriebsvermögen; dieses Vermögen und die Unternehmungsgewinne werden ihnen steuerrechtlich direkt zugerechnet. Bei den Kapitalunternehmungen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) steht den Anteilsinhabern kein Eigentum am Gesellschafts- bzw. Genossenschaftsvermögen zu; das in der Unternehmung investierte Vermögen und der ausgeschüttete Gewinn unterliegen der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Demgemäß sind die steuerrechtlichen Folgen von Umwandlungs- und Strukturveränderungsvorgängen bei den beiden Unternehmungstypen verschieden.

Sodann sind die Tatbestände von Umwandlung, Zusammenschluß und Teilung zu verschieden, als daß die Voraussetzungen einer Reorganisation in allen Fällen dieselben sein könnten. Vielmehr ist *jeder* Sachverhalt danach zu beurteilen, ob er eine Reorganisation im genannten Sinn darstellt oder nicht. Dabei ist es verhältnismäßig einfach festzustellen, ob *Umwandlungen* und *Zusammenschlüsse* Reorganisationen sind; in der Regel ist das der Fall. Das Hauptproblem stellt sich bei den *Teilungen*. Hier können Kriterien entwickelt werden, welche darüber entscheiden, ob eine Reorganisation oder eine Liquidation der bisherigen Unternehmung stattfindet.

Trotz aller Schwierigkeiten bietet das Kriterium der „Reorganisation“ eine *taugliche Grundlage* für die Beurteilung der Frage, ob bei Umgestaltung von Unternehmungen durch Übertragung aller Aktiven und Passiven auf einen neuen Rechtsträger eine Realisierung stattfindet oder nicht.

#### IV. Zusammenfassung

Der zur Verfügung stehende Raum erlaubt es nicht, das Problem der Gewinnrealisierung in allen Einzelheiten abzuhandeln. Es kann sich daher nur darum handeln, die *Grundlinie* der *Abgrenzung* zwischen *Realisierungs-* und *Steueraufschubtatbeständen* aufzuzeigen.

Die Heterogenität der Einkommensbesteuerung hat zur Folge, daß neben der *echten* Realisierung durch Umsatzakt auch die *buchmäßige* und die *steuersystematisch-bedingte* Realisierung als steuerrechtlich relevante Realisierungstatbestände zu gelten haben.

Bei *entgeltlichen* Veräußerungen kann die *Abgrenzung* zwischen der echten Realisierung und den Steueraufschubtatbeständen in der Weise gefunden werden, daß bei der Veräußerung *einzelner* Aktiven auf das Kriterium der *wirtschaftlichen Identität*, bei der Übertragung der *Gesamtheit* von Aktiven und Passiven auf jenes der *Reorganisation* abgestellt wird.

## Resümee

Univ. Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz

### I.

Das Thema der Nürnberger Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft war wiederum – zum vierten Mal in ununterbrochener Folge – einem zentralen Problem des Einkommensteuerrechts gewidmet. Obwohl die Tagung von vornherein nur *Grund- und Hauptprobleme der Gewinn- und Verlustrealisierung* behandeln wollte, erwies sich auch dieses Vorhaben als zu ambitioniert: Die Referate und Diskussionsbeiträge klammerten die *Verlustrealisierung* praktisch aus. Dies mußte korrekterweise im Titel des Tagungsbandes zum Ausdruck gebracht werden.

Auch bei dieser Beschränkung konnten nicht alle Hauptprobleme behandelt, geschweige denn ausdiskutiert werden. Die Gewinnrealisierung bei Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (Zuflußprinzip) etwa wurde nicht erörtert, die Gewinnrealisierungsprobleme im Bereich der Mitunternehmenschaften oder im Konzern wurden nur angeschnitten. Um so mehr Wert wurde auf die Erarbeitung systematischer Grundlagen gelegt, und diesbezüglich dürfte die Tagung doch Fortschritte gebracht haben.

### II.

Klarheit ist zunächst in terminologischer Hinsicht erforderlich. Bei Lektüre der Referate und Diskussionsbeiträge fällt auf, daß der Begriff Gewinnrealisierung in einem engeren und in einem weiteren Sinn gebraucht wird: *Im engeren Sinn* meint er die Gewinnrealisierung im Verständnis des Handelsrechts bzw. der Betriebswirtschaftslehre, d. h. die Realisierung durch Umsatzakt. *Beisse* spricht hier von *R<sub>1</sub>-Tatbeständen*<sup>1</sup>, der Schweizer Beitrag von *Cagianut/Höhn* (der einzige Beitrag, der nicht zum mündlichen Vortrag gelangte) bezeichnet diese Fälle als *echte Realisierung*<sup>2</sup>. *Im weiteren Sinn* umfaßt Gewinnrealisierung auch die gewinnwirksamen Vorgänge, denen ein Realisierungsakt (Umsatz) nicht zugrunde liegt (Entnahmen, Betriebsaufgaben etc.; *R<sub>2</sub>-Tatbestände*, *Entstrikungstatbestände* in der Diktion von *Beisse*). Andere Referenten oder Diskussionsteilnehmer sprechen hier nicht von Gewinnrealisierung sondern von *Gewinnausweistatbeständen* (*Stoll*<sup>3</sup>, *Luckey*<sup>4</sup>) oder nur von einkommensteuerli-

1 S. 18.

2 S. 270.

3 S. 212.

4 S. 141.

cher Erheblichkeit (*Trzaskalik*)<sup>5</sup>. *Cagianut/Höhn* unterscheiden innerhalb dieser Fälle die buchmäßige Realisierung (durch buchmäßige Aufwertung) und die steuersystematisch bedingte Realisierung<sup>6</sup>.

Auch die Frage nach dem „richtigen“ Zeitpunkt der Gewinnrealisierung stellt sich danach unter zwei völlig verschiedenen Aspekten:

1. Als Frage nach dem richtigen Zeitpunkt des Erfolgsausweises bei gewinnbringenden Umsatzgeschäften. Die Antwort darauf kann nicht das Steuerrecht allein geben, sie ist im Einvernehmen mit dem Handelsrecht bzw. der Betriebswirtschaftslehre zu suchen (*Beisse*)<sup>7</sup>. Die diesbezüglichen Grundfragen werden vor allem in den Referaten von *Luik* und *Clemm* behandelt (hierzu unten X!).
2. Als Frage nach dem Gewinn- bzw. Einkommenskonzept des Einkommensteuerrechts. Erst wenn Klarheit gewonnen ist, welcher Gewinn- bzw. Einkommensbegriff dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegt, ist es möglich, die Einzelatbestände der Gewinnrealisierung bzw. des Gewinnausweises und die Aufschubtatbestände systematisch zu beurteilen. Erst dann läßt sich auch die Judikatur objektiv würdigen.

### III.

Die zentrale Frage formulierte bereits *Tipke* in seiner Einleitung: Entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip die Erfassung nur des realisierten Vermögenszuwachses oder ist (schon) der nicht-realisierte Vermögenszuwachs das „richtige“, das Leistungsfähigkeitseinkommen?

Folgt man der ersten Auffassung, ist die Bewertung der Entnahmen mit dem Teilwert oder die Aufdeckung der stillen Reserven bei Betriebsaufgabe eine Ausnahme, die zumindest der Rechtfertigung bedarf. Von der zweiten Position aus erscheint umgekehrt die Besteuerung erst der durch Umsatzakte realisierten Gewinne als Privileg, weiterer Aufschub der Besteuerung verstärkt den Begünstigungscharakter.

Volle Übereinstimmung konnte in dieser Frage nicht erzielt werden. Grundsätzlich bestand wohl Einigkeit, daß bereits der nicht-realisierte Vermögenszuwachs die Leistungsfähigkeit steigere und daher Einkommen darstelle (*Tipke*<sup>8</sup>, *Lang*<sup>9</sup>, *Thiel*<sup>10</sup>). Interessant war hier der Hinweis auf die geschichtliche Entwicklung der Bewertungsvorschriften des deutschen EStG: Noch im EStG 1925 war die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit dem *gemeinen Wert*

5 S. 153.            8 S. 2 f.  
6 S. 270.            9 S. 59.  
7 S. 42 f.            10 S. 187.

die Regel, das Anschaffungswertprinzip hingegen die aus speziellen wirtschaftspolitischen Gründen zugestandene Ausnahme, die erst 1934 zum Prinzip avancierte (*Trzaskalik*<sup>11</sup>, *Lang*<sup>12</sup>).

Trotzdem sprachen sich die meisten Referenten im Ergebnis *gegen* eine umfassende Besteuerung schon der nicht-realisierten Gewinne (Wertzuwachsbesteuerung) aus, freilich mit unterschiedlichen Argumenten.

Den unnachgiebigsten Standpunkt vertritt wohl *Thiel*<sup>13</sup>: Nach ihm steigert jedenfalls schon der nicht-realisierte Vermögenszuwachs die Leistungsfähigkeit. Die Tatsache, daß keine liquiden Mittel zufließen, ist kein entscheidender Einwand, da ja auch mit der Gewinnrealisierung nicht unbedingt eine Liquiditätsverbesserung eintritt und der Steuerpflichtige sich die Mittel in der Regel durch Beleihung beschaffen kann. Von einer Wertzuwachssteuer kann seiner Auffassung nach daher höchstens aus Praktikabilitätsgründen abgesehen werden (Schätzungs- bzw. Bewertungsprobleme, Manipulationsmöglichkeiten).

*Tipke* sieht darüber hinaus verfassungsrechtliche Probleme: Der Steuerzugriff darf nicht unverhältnismäßig sein, er verletzt sonst die Rechtsstaatlichkeit und Art. 14 GG. Unverhältnismäßig wäre es aber, wenn der Steuerpflichtige mangels Realisierung von Gewinn Wirtschaftsgüter veräußern oder beleihen müßte, obwohl der Steueranspruch gesichert ist. Die Besteuerung des nicht-realisierten Vermögenszuwachses ist danach nur zulässig, wenn andernfalls die Gefahr eines endgültigen Steuerausfalls besteht<sup>14</sup>.

Noch einen Schritt weiter geht *Lang*. Er entwickelt seine Position von den Prinzipien und Normzwecken des steuergesetzlichen Gewinnbegriffes her, der zwei Wesensmerkmale aufweist: Das *Totalitätsprinzip* (Erfassung aller Vermögensmehrungen und -minderungen) einerseits, das *Markteinkommenskonzept* andererseits: Nur die *erwirtschafteten* Einkünfte sollen erfaßt werden; deshalb Neutralisierung der Entnahmen und Einlagen. Das Merkmal des Erwirtschaftens ergibt auch den Hinweis auf den richtigen Realisationszeitpunkt, indem es die Querverbindung zum kaufmännischen Realisationsprinzip und damit zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung herstellt.

Das Markteinkommenskonzept wird aber zugunsten des Totalitätsprinzips durchbrochen durch den Ansatz der Entnahmen mit dem Teilwert und durch die Besteuerung der stillen Reserven bei Betriebsaufgabe. Nach *Lang* sind diese Durchbrechungen problematisch: es werden dem Steuerpflichtigen möglicherweise Lasten aufgebürdet, die das Maß seiner Fähigkeit, Steuer zahlen zu können, überschreiten<sup>15</sup>.

11 S. 154.            14 S. 5.  
12 S. 59.            15 S. 66 f.  
13 S. 187 f.

## IV.

Spätestens hier wird der enge Konnex des Tagungsthemas mit der Grundsatzproblematik des *Dualismus der Einkunftsarten* deutlich. Gäbe es den Dualismus nicht, wären also auch private Veräußerungsgewinne der ESt unterworfen, könnte auf die Besteuerung der stillen Reserven bei Entnahmen und Betriebsaufgaben verzichtet werden (*Lang*)<sup>16</sup>. Auch nach *Cagianut/Höhn* könnte man im Steuerrecht mit der echten Realisierung das Auslangen finden, wenn konsequent alle Realisierungsakte (auch im Privatvermögen) erfaßt würden<sup>17</sup>. Die Nichtbesteuerung der realisierten Gewinne im Privatvermögen macht es also erforderlich, im Betriebsvermögen auch Vorgänge zu erfassen, bei denen eine Gewinnrealisierung durch Umsatzakt fehlt.

Folgerichtig klang die Frage nach der Legitimation der *Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne* in mehreren Referaten an (*Beisse*<sup>18</sup>, *Lang*<sup>19</sup>, *Thiel*<sup>20</sup>). Die Diskussion machte hier den Schritt zu entsprechenden rechtspolitischen Forderungen (*Korfmacher*<sup>21</sup>, *Otto*<sup>22</sup>) – Forderungen, denen freilich nicht nur Praktikabilitätsabwägungen (*Söffing*<sup>23</sup>, *Thiel*<sup>24</sup>), sondern auch grundsätzliche – allerdings eher steuerpolitische – Bedenken entgegengehalten wurden (*Beisse*)<sup>25</sup>.

## V.

Damit ist bereits die *Entstrickungsproblematik* und der *finale Entnahmebegriff* angesprochen: Ist die Wertzuwachsbesteuerung, die Erfassung auch der nicht durch Umsatzakt realisierten stillen Reserven stets dann am Platz, wenn ansonsten die stillen Reserven endgültig aus der einkommensteuerbaren Sphäre ausscheiden? *De lege ferenda* dürfte diese Frage von mehreren Referenten bejaht werden (*Tipke*<sup>26</sup>, *Lang*<sup>27</sup>). *Beisse* sieht die Rechtfertigung für die Entstrickungstatbestände im Gleichheitssatz und damit letztlich in der Steuergerechtigkeit: Wäre es möglich, das Betriebsvermögen zum Buchansatz zu entnehmen, dann wäre derjenige benachteiligt, der nach Maßgabe seiner Umsätze zur Besteuerung herangezogen wird<sup>28</sup>. *Luckey* dürfte dasselbe meinen, wenn er die Rechtfertigung für die Entstrickungstatbestände im Leistungsfähigkeitsgedanken sieht<sup>29</sup>.

*De lege lata* hingegen fand die Entstrickungsthese bzw. der finale Entnahmebegriff nur in *Beisse* einen engagierten Verteidiger. Ihm erscheint das Entstrick-

16 S. 67 f, S. 264.	21 S. 142.	26 S. 5.
17 S. 270.	22 S. 264.	27 S. 59, 67.
18 S. 14.	23 S. 264 f.	28 S. 138.
19 S. 68.	24 S. 265.	29 S. 141.
20 S. 189.	25 S. 267.	

kungsprinzip folgerichtiger Ausfluß des Subjektsteuerprinzips einerseits, des betriebsvermögensbezogenen Gewinnbegriffs andererseits: Betriebsvermögen steht in einem steuerlichen Nexus, aus dem es nur unter Aufdeckung der stillen Reserven herausgelangen kann. *De lege lata* ist dieser Gedanke in einer Reihe von Einzelatbeständen des EStG, KStG, UmwStG usw. verwirklicht. Man kann darin ein allgemeines Prinzip erkennen, daher ist eine teleologische, funktionspezifische Auslegung der R<sub>2</sub>-Tatbestände gerechtfertigt.

Einen Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit sieht *Beisse* darin nicht. Speziell liegt nach *Beisse* keine steuerverschärfende Analogie vor, soweit es sich bei den einschlägigen Entscheidungen des BFH um sog. „*zweischneidige Lückenfüllung*“ handelt. Gemeint sind die Fälle, in denen die Lückenfüllung sich sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirken kann. In diesen Fällen kommt es in abstracto zu einer Kompensation der steuerverschärfenden und der steuermindernden Konsequenzen, so daß das Verbot steuerverschärfender Analogie nach *Beisse* nicht eingreift<sup>30</sup>.

Diese Thesen fanden – wie zu erwarten – in der Diskussion lebhaften Widerspruch. Nach *K. Vogel* wird das Entstrickungsprinzip durch steuerverschärfende Analogie gewonnen und ist deswegen bedenklich<sup>31</sup>. *Lang* schließt sich diesen Bedenken an<sup>32</sup>. *Raupach* weist auf die Widersprüchlichkeit und Systemlosigkeit der einzelnen Tatbestände hin, auf die das Entstrickungsprinzip gestützt wird: Die einzelnen Vorschriften verfolgen so unterschiedliche Zielsetzungen, daß daraus ein zur Analogie berechtigender *Grundsatz* gar nicht abgeleitet werden kann<sup>33</sup>. *Friauf* teilt diese Bedenken. Auch über den Gleichheitssatz kann nach seiner Meinung der Entstrickungsgrundsatz nicht gerechtfertigt werden. Zumindest könnte die Folge nur sein, daß dann das vorhandene Spektrum der Einzelatbestände verfassungswidrig ist<sup>34</sup>.

## VI.

Auch in den Referaten findet die Entstrickungsthese und der finale Entnahmebegriff Kritik. Bei *Stoll* ist sie verbunden mit konstruktiven Lösungsvorschlägen für verschiedene Streitfragen. Seine wesentlichen Ergebnisse lauten:

1. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, daß unter *Betrieb* stets nur die jeweilige betriebliche Einheit, nicht aber die Gesamtheit der betrieblichen Tätigkeit

30 S. 40 f, 139 f.	33 S. 141 f.
31 S. 139.	34 S. 142 f.
32 S. 143.	

des Steuerpflichtigen gemeint sein kann (*enger Betriebsbegriff*). Eine unter teleologischen Gesichtspunkten differenzierende Interpretation des Betriebsbegriffes ist danach unzulässig und auch mit dem Gebot der Rechtsstaatlichkeit nicht vereinbar<sup>35</sup> (ähnlich *Lang*<sup>36</sup>). Nach *Stoll* bedeutet dies jedoch nicht zwangsläufig, daß die *Überführung von Wirtschaftsgütern* aus einem Betrieb des Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb stets eine Entnahme darstellt. Da die Entnahme eine Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen, die aus der Privatsphäre her motiviert wird, voraussetzt, muß vielmehr differenziert werden, ob die Überführung aus betrieblichen Gründen erfolgt oder aus persönlichen. Nur im letzteren Fall ist eine Entnahme anzunehmen<sup>37</sup>.

2. Die *Betriebsaufgabe* ist systematisch als Gesamtentnahme anzusehen, erfordert daher ebenfalls eine Entnahmehandlung. Der bloße *Strukturwandel* oder die *Änderung der Gewinnermittlungsart* kann daher nicht als Betriebsaufgabe angesehen werden (anders bei Nutzungsänderung). Im übrigen ist der Betriebsaufgabegewinn nach *Stoll* ebenso wie der Veräußerungsgewinn ein *Stichtagsgewinn*, d. h. auf den Aufgabzeitpunkt zu beziehen, womit die juristisch problematische Voraussetzung des *Aufgabezeitraumes* an Bedeutung verliert<sup>38</sup> – eine These, die in der Diskussion Beachtung fand<sup>39</sup>.
3. Die drei exakten Gewinnermittlungsarten des EStG bilden eine innere Einheit und heben sich damit von der Vollpauschalierung ab. *Übergangsgewinne* sind daher bei Wechsel zu oder von der Vollpauschalierung nicht denkbar. Im übrigen zwingt der Wechsel der Gewinnermittlungsart für sich nicht zur Gewinnrealisierung. Übergangserfolge können nur insoweit auftreten, als Erfolge erfaßt werden sollen, welche nach der neuen Gewinnermittlungsart bereits entstanden wären, bzw. als bereits berücksichtigte Erfolge, welche nach der neuen Gewinnermittlungsart nochmals steuerwirksam würden, rückgeholt werden müssen. Die Erfassung der stillen Reserven im gewillkürten Betriebsvermögen oder – für Österreich – in Grund und Boden bei Übergang von der Gewinnermittlung nach § 5 zu der nach § 4 Abs. 1 EStG läßt sich damit nicht rechtfertigen.

## VII.

Zur *Entstrickungsthese im außensteuerlichen Kontext* führt *Schaumburg* den Nachweis, daß die Position des BFH von den Prämissen her verfehlt ist. Bei Überführung von Wirtschaftsgütern vom inländischen Stammhaus in eine in einem DBA-Staat gelegene Betriebsstätte gehen nämlich die stillen Reserven der in-

35 S. 217, 223.

38 S. 231 ff.

36 S. 69.

39 S. 265 f.

37 S. 219 f.

ländischen Besteuerung wegen der unmittelbaren Anwendbarkeit der *arm's-length-Klausel* gar nicht verloren. Die Gewinnrealisierung tritt allerdings nicht schon im Zeitpunkt der Überführung, sondern erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ein und nicht in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert, sondern in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Marktpreis der betreffenden Handelsstufe im Zeitpunkt der Überführung<sup>40</sup>.

In der Diskussion stimmt *Raupach* der These zu und verweist darauf, daß sie zunehmend Anhänger findet<sup>41</sup>.

## VIII.

Steigert bereits der nicht-realisierte Vermögenszuwachs die Leistungsfähigkeit, dann ist die Erfassung erst des realisierten Gewinnes ein Besteuerungsaufschub, der der Rechtfertigung bedarf. Um so mehr gilt dies für jeden weiteren *Aufschub der Besteuerung*, d. h. für alle Fälle, in denen Gesetz oder Judikatur auf die steuerliche Erfassung *auch der realisierten Gewinne* (zumindest vorderhand) *verzichten*.

Diese Probleme waren im Grundsätzlichen, aber auch hinsichtlich der speziellen Einzelfragen Gegenstand vor allem der Referate von *Trzaskalik*, *Widmann* und *Thiel*, wurden aber auch von *Beisse* und *Lang* angesprochen.

Besondere Beachtung fanden die Fälle, in denen es zu einem Besteuerungsaufschub trotz *Wechsels in der Person des Steuerpflichtigen* kommt, wie dies bei unentgeltlichem Betriebsübergang, aber auch bei Umwandlungen der Fall ist. Der Besteuerungsaufschub verstößt hier gegen das *Subjektsteuerprinzip*, den Grundsatz also, daß die Einkünfte von demjenigen zu versteuern sind, der sie erzielt hat. Während *Lang* die Übertragbarkeit der stillen Reserven aber mit dem Markteinkommenskonzept erklärt (maßgeblich ist, wer die Einkünfte erwirtschaftet, also letztlich realisiert hat)<sup>42</sup>, vermag *Trzaskalik* hier offenbar keine Rechtfertigung zu sehen: Solange man natürliche Personen mit ihren Einkünften und nicht Betriebe mit ihren Erträgen besteuert, ist es nicht gleichgültig, bei wem die stillen Reserven erfaßt werden<sup>43</sup>. Ähnlich äußert sich *Tipke*<sup>44</sup>.

Überraschend ist allerdings die rechtspolitische Schlußfolgerung, die *Trzaskalik* zieht: Nicht etwa Aufdeckung der stillen Reserven auch bei unentgeltlicher Betriebsübergabe, sondern umgekehrt Beschränkung der Einkommensteuer auf entgeltliche Geschäfte, während unentgeltliche Übertragungen lediglich durch Erbschaft- und Schenkungsteuer zu erfassen wären. Danach wären auch Ent-

40 S. 255.

43 S. 159.

41 S. 265.

44 S. 10.

42 S. 95.

nahmen und Betriebsaufgaben ohne Gewinnausweiswirkung. Mißbräuche könnten verhindert werden, indem die Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter aus der Privatsphäre noch einige Zeit hindurch Steuerpflicht auslöst<sup>45</sup>.

Auch in den Fällen des Gewinnaufschubs bei *Umwandlung* wird nach *Lang* das Subjektsteuerprinzip durch das Markteinkommenskonzept modifiziert: Eine Erfassung des Einkommens ist nicht gerechtfertigt, da (und soweit) die Umwandlung nicht der Erwirtschaftung von Einkommen, sondern der Umstrukturierung der Einkommensquelle dient. Für ihn bringt das UmwStG also keine wirtschaftspolitische Subvention, sondern ist Ausdruck maßvoller Besteuerung<sup>46</sup>.

*Widmann* nimmt im Ergebnis wohl den gleichen Standpunkt ein. Für ihn ist eine Steuerneutralität von Umwandlungen dann gerechtfertigt, wenn zwischen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft *Gesellschafteridentität* besteht und die stillen Reserven nicht der Besteuerung verloren gehen. Ein Übergang der stillen Reserven auf eine andere Person ist nicht gegeben, wenn man das *wirtschaftliche Engagement* zum Ausgangspunkt der Betrachtung nimmt<sup>47</sup>.

Im *Schweizer Steuerrecht* versucht man, diesen Fall des Besteuerungsaufschubes gleich im Realisierungsbegriff mitzuerfassen: Bei Übertragung sämtlicher Aktiva und Passiva kann eine Realisierung nur dann angenommen werden, wenn nicht bloß eine „Reorganisation“ vorliegt, d. h. Weiterbestand des Unternehmens in anderer Form aber mit denselben Beteiligten<sup>48</sup>.

Im einzelnen fällt es freilich offenbar nicht leicht, die differenzierenden Regeln des UmwStG zu begründen und zu erklären.

So wurde in der Diskussion die Frage aufgeworfen, warum die *Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft* wesentlich günstiger behandelt wird als der umgekehrte Vorgang der *Umwandlung auf eine Personengesellschaft* oder ein Einzelunternehmen (*Tipke*<sup>49</sup>). *Widmann* nennt für diese „Einbahnstraße“ verschiedene Rechtfertigungsgründe<sup>50</sup>, meint aber, bei der gesetzlichen Lösung sei vor allem die Streitfrage von Bedeutung gewesen, ob die Umwandlung auf eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen unter dem Anrechnungsverfahren nicht in vollem Umfang als Ausschüttung qualifiziert werden muß. Mit der gefundenen Lösung ist diese strenge Ausschüttungstheorie zurückgedrängt worden. – Er selbst schlägt als Kompromiß vor: Die Übernehmerin sollte die Buchwerte fortführen, die Differenz zwischen diesen Buchwerten und den Anschaffungskosten bzw. den Buchwerten der Anteile sollte als Gewinn versteuert werden<sup>51</sup>.

45 S. 160.

49 S. 259.

46 S. 91.

50 S. 260

47 S. 164.

51 S. 260.

48 S. 272 f.

Auch die Fragen, warum die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter anders behandelt wird als die Einbringung ganzer Betriebe und warum bei Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter wieder zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften differenziert wird, wurden lebhaft diskutiert.

Die unterschiedliche Behandlung *einzelner Wirtschaftsgüter* gegenüber ganzen Betrieben ist nach *Luckey* damit zu rechtfertigen, daß bei Einbringung des ganzen Betriebes das wirtschaftliche Engagement fortgesetzt wird<sup>52</sup>. *Widmann* bringt freilich Beispiele, wo bei Einbringung eines einzelnen Wirtschaftsgutes ebenso eine solche Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagements angenommen werden kann; umgekehrt muß das bei Einbringung eines Betriebes nach seiner Auffassung nicht immer so sein<sup>53</sup>. *Thiel* hält vom Leistungsfähigkeitsgedanken her eine unterschiedliche Behandlung für nicht gerechtfertigt<sup>54</sup>.

Bezweifelt wird, ob der Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften angesichts der jüngeren Judikatur des BFH eine unterschiedliche Behandlung der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Personen- und Kapitalgesellschaften rechtfertigt (*Widmann*<sup>55</sup>, *Luckey*<sup>56</sup>).

Die sog. *Verdoppelung der stillen Reserven* bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, im Schrifttum heftiger Kritik ausgesetzt, ist nach *Widmann* und *Söfving* durch die Gefahr der Steuerumgehung zu erklären: Ohne Verlagerung der stillen Reserven in die Anteile an der Kapitalgesellschaft könnten Unternehmensveräußerungen durch zwischengeschaltete Einbringungen in Kapitalgesellschaften steuerfrei durchgeführt werden<sup>57</sup>. *Widmann* macht allerdings auf verschiedene problematische Konsequenzen dieser Verdoppelung aufmerksam und schlägt zugleich Wege vor, die Abhilfe schaffen könnten<sup>58</sup>.

## IX.

Andere Probleme werfen die Fälle der Übertragung stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter desselben Steuerpflichtigen auf.

Die *Tausch*judikatur des BFH wird von *Beisse* begründet und verteidigt<sup>59</sup>. *Lang* hingegen macht auf die Doppelnatur des Tausches aufmerksam: Er ist Anschaffungsgeschäft und Veräußerungsgeschäft zugleich. Regelmäßig sieht ihn das Steuerrecht von der Warte des Veräußerungsgeschäftes und verlangt daher Gewinnrealisierung. Diese Sicht ist vom Markteinkommenskonzept her dann nicht vertretbar, wenn mit dem Tausch nicht Einkommen erwirtschaftet werden, sondern lediglich eine Umstrukturierung erfolgen soll<sup>60</sup>.

52 S. 262.

55 S. 263.

58 S. 176.

53 S. 262.

56 S. 261 f.

59 S. 23 ff, 38.

54 S. 263.

57 S. 174, 261.

60 S. 90.

Der Aufschieb der Gewinnrealisierung durch § 6b EStG und die gleichgearteten Vorschriften wird von *Thiel* systematisch analysiert und scharf kritisiert<sup>61</sup>. Die Vorschrift steht im Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip, nach dem schon nicht-realisierte Gewinne eine Besteuerungsfähigkeit indizieren. Die zur Rechtfertigung des § 6b EStG vorgebrachten verteilungs- und wirtschaftspolitischen Gründe sind nicht stichhaltig.

Die Übertragung stiller Reserven bei Ausscheiden infolge höherer Gewalt ist jedoch auch nach *Thiel* gerechtfertigt, und zwar durch den Gleichheitssatz, nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip: Prinzipiell kann der Steuerpflichtige den Zeitpunkt der Realisierung selbst wählen. Es wäre gleichheitswidrig, die Besteuerung bei demjenigen vorzuziehen, der dieses Gestaltungsrecht infolge höherer Gewalt einbüßt<sup>62</sup>.

*Lang* kommt auf anderem Weg zu demselben Ergebnis. Er leitet aus dem Markteinkommenskonzept ab, daß nur der planmäßig erwirtschaftete Gewinn der Besteuerung unterliegen soll, planwidrige Eingriffe hingegen keine Besteuerung auslösen dürfen<sup>63</sup>. *Beisse* spricht in der Diskussion ebenfalls davon, daß kein erwirtschafteter Gewinn vorliegt, und vergleicht mit dem Sanierungsgewinn<sup>64</sup>.

Eine andere Auffassung findet sich bei *Tipke*. Er hält es für vertretbar, reinvestierte Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen nicht als Einkommen anzusehen, weil sie zur Lebensführung nicht zur Verfügung stehen<sup>65</sup>. Dies scheint mit der von *Cagianut/Höhn* referierten Ansicht von *Känzig*<sup>66</sup> übereinzustimmen, der auf die freie Verfügbarkeit des Entgeltes abstellt. *Thiel* wendet ein, daß dann auch die reinvestierten Gewinne aus normalen Umsatzgeschäften nicht als Einkommen angesehen werden dürften<sup>67</sup>. Auch *Cagianut/Höhn* halten diese Lösung für zu weitgehend<sup>68</sup>. – Hier klingen Argumente aus der Betriebssteuerdiskussion an, ohne daß dies freilich explizit gemacht wurde.

## X.

Die Auseinandersetzung mit den Prinzipienfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt und des Besteuerungsaufschubs ließ – unberechtigterweise – die Probleme der *Gewinnrealisierung im engeren Sinn* etwas in den Hintergrund treten. *Beisse* fordert für die Interpretation dieser Tatbestände (R<sub>1</sub>-Tatbestände) eine enge Zusammenarbeit zwischen Steuerrecht, Handelsrecht und Betriebswirtschaftslehre<sup>69</sup>. *Lang* hält die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, speziell des Vorsichtsprinzips für geeignet, das dem Einkommensteuerrecht zu-

61 S. 183 ff.

64 S. 138.

67 S. 204.

62 S. 192.

65 S. 9.

68 S. 272.

63 S. 93 f.

66 Vgl. S. 271 f.

69 S. 43.

grunde liegende Konzept einer maßvollen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu realisieren<sup>70</sup>. Er bezweifelt überdies, ob der Unterschied zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 und nach § 4 Abs. 1 EStG heute noch gerechtfertigt ist, und spricht sich für eine Vereinheitlichung aus<sup>71</sup>.

Damit war den Referaten von *Luik* und *Clemm* bereits der ihnen gebührende wichtige Platz zugewiesen.

*Luik* begründet nach Diskussion aller in Betracht kommenden Alternativen überzeugend den Standpunkt, daß unter den vielen denkbaren *Realisationszeitpunkten* nach wie vor der der *Leistungserfüllung* vorzuziehen ist. Der entscheidende Grund liegt darin, daß im Normalfall in diesem Zeitpunkt das Risiko weitestgehend beseitigt und der Gewinn endgültig bekannt ist<sup>72</sup>. Sollten diese Voraussetzungen allerdings ausnahmsweise schon im Zeitpunkt des Vertragsschlusses verwirklicht sein, so könnte dieser Zeitpunkt als Realisationszeitpunkt in Betracht gezogen werden. *Luik* demonstriert dies am Beispiel eines deckungsgleichen Termingeschäftes<sup>73</sup>.

Das Zuflußprinzip, wie es Dieter *Schneider* vertritt, wird aus vorwiegend praktischen Gründen abgelehnt<sup>74</sup>.

Die Erörterung der Realisationsproblematik bei Sonderfällen, wie Lieferungen mit Rückgaberecht, Umarbeitungsgeschäfte, Liquidation, runden sein Referat ab.

Realisationsfragen bei Fällen mit atypischer Interessenlage werden in dem aufschlußreichen Referat von *Clemm* abgehandelt: Bei langfristiger Fertigung und Vermietung geht es nicht um möglichen Aufschieb der Gewinnrealisierung, sondern eher um die Vorziehung des Gewinnausweises im Interesse der Bilanz- und Ausschüttungspolitik. Zur *langfristigen Auftragsfertigung* berichtet *Clemm* über verschiedene derzeit praktizierte Vorgangsweisen, die es erlauben, entweder den Auftragsgewinn selbst vorzuziehen oder zumindest den Ausweis der sog. Auftragszwischenverluste zu vermeiden. *Clemm* hält eine *Aktivierung* von Selbstkostenbestandteilen, die geläufigerweise nicht zu den Herstellungskosten rechnen, für zulässig, äußert jedoch Zweifel, ob der BFH diese Vorgangsweise akzeptieren würde<sup>75</sup>. Eine Aktivierung anteiliger vereinbarter Erlöse ist nach seiner Auffassung problematisch. Die Technik der Teilabrechnung führt zu demselben Ergebnis wie die Selbstkostenaktivierung, ist jedoch auch mit Problemen beladen.

*Clemm* spricht aber auch die Problematik der *Verlustrealisierung* bei langfristiger Auftragsfertigung an, die Frage nämlich, ob bei der Ermittlung drohender

70 S. 81 ff.

72 S. 103 ff.

74 S. 101 f.

71 S. 65.

73 S. 100.

75 S. 123.

Verluste aus langfristigen Aufträgen nur die variablen Kosten oder die Vollkosten (inclusive Fixkosten) angesetzt werden dürfen. *Clemm* spricht sich prinzipiell für die zweite Lösung aus, meint allerdings, daß die Frage allgemein zum Problem der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte überleite<sup>76</sup>.

Die Vermeidung von Anlaufverlusten im Zusammenhang mit langfristiger Vermietung durch Bilanzierung der Ansprüche und Pflichten aus dem Mietvertrag hält *Clemm* für unzulässig. Möglich erscheint ihm in diesen Fällen die Neutralisierung durch progressive Abschreibungen bzw. durch die Vereinbarung fallender Mietraten, deren Anerkennung freilich nicht unproblematisch ist<sup>77</sup>.

## XI.

Referate und Diskussionsbeiträge brachten auch eine Reihe rechtspolitischer Aussagen. Sie sind teilweise in dieser Zusammenfassung bereits wiedergegeben worden.

In zwei prinzipiellen Fragen konnte hierbei keine Übereinstimmung erzielt werden:

1. Während *Lang* ein Defizit einzelgesetzlicher Regelungen konstatiert und daher den Gesetzgeber aufruft, die rechtstaatliche Bestimmtheit im Bereich der Gewinnrealisierung herzustellen<sup>78</sup>, warnen andere Stimmen gerade vor einem übermäßigen Perfektionismus<sup>79</sup>.
2. Die steuerliche Erfassung auch privater Veräußerungsgewinne wird von mehreren Teilnehmern gefordert<sup>80</sup>, findet aber auch prinzipiellen Widerspruch<sup>81</sup> und dürfte nach Meinung vieler auf große praktische Schwierigkeiten stoßen.

Insgesamt könnte und sollte die Tagung Anstoß für Verwaltung, Judikatur und Gesetzgebung sein, ihre Positionen in manchen materiellen und methodischen Fragen zu überdenken.

76 S. 132.

77 S. 134.

78 S. 96.

79 *Höhn*, 137, *Beisse* 144.

80 S. oben Fußn. 18–22.

81 S. oben Fußn. 23–25.

## Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.\*

### Satzung (Auszug)

#### § 2 Vereinszweck

Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

#### § 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

\* Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Classen-Kapellmann-Straße 24, 5000 Köln 41.

### Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

**Vorstand:** (1979–1981): Prof. Dr. *Klaus Tipke* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*, Fachanwalt für Steuerrecht (stv. Vorsitzender); Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Wiss. Ass. Dr. *Joachim Lang* (Schriftführer); Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister).

**Wissenschaftlicher Beirat:** Prof. Dr. *Hartmut Söhn* (Vorsitzender); Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Manfred Grob*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Kenk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt Dr. *Reinhold Kreile*, MdB; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Ministerialdirigent Dr. *Klaus Manke*; Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Ministerialdirigent Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

### Mitglieder

*Allitsch*, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz  
*Alpenländische Treuband*, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungsgesellschaft, Wien  
*Altehoefer*, Klaus, Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar  
*Altheim*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich  
*von Arnim*, Hans Herbert, Dr., Universitätsprofessor, Wiesbaden  
*Arnold*, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*ASU – Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V.*, Bonn  
*Ault*, Hugh J., Professor of Law, Boston/USA  
  
*Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin  
*Babel*, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg  
*Bäcker*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Münster  
*Balluff*, Bärbel, Richterin, Köln  
*Bartsch*, Erika, Steuerberaterin, Schömberg  
*Baur*, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg  
*Baur*, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden  
*Becker*, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

*Becker*, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg  
*Behrendt*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover  
*Beisel*, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe  
*Beisse*, Heinrich, Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Bellstedt*, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Bengstrate*, Jörg Peer, Steuerberater, München  
*Bibr*, Dietrich, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Herrenalb  
*Blaurock*, Uwe, Universitätsprofessor, Gießen  
*Blumers*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart  
*Bolik*, Werner, Steuerberater, Hannover  
*Bollhagen*, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee  
*Bopp*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Gräfelfing bei München  
*Bordewin*, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar  
*Borggräfe*, Joachim, Dr., Steuerjurist, Frankenthal  
*Borgmann*, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Strullendorf  
*Bornfelder*, Peter, Regierungsrat, Herne  
*von Bornhaupt*, Kurt Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Ottobrunn bei München  
*Borst*, Günther, Regierungsrat, Esslingen  
*Brandmüller*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Söcking  
*Brinkmann*, Berthold, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Bülow*, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd  
*Bund der Steuerzahler e. V.*, Wiesbaden  
*Burchardi*, Friedrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Kummerfeld  
*Busch*, Roswitha, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberaterin, Köln  
*Buss*, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesmoor  
  
*Cagianut*, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen/Schweiz  
*Christiansen*, Alfred, Dr., Oberregierungsrat, Kehl  
*Chrysan-Piltz*, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln  
*Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Clemm*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München  
*Coen*, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln  
*Conradi*, Joachim, Dr., Nürnberg  
*Conscience*, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum

- Costede*, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen  
*Crezelius*, Georg, Dr., Wiss. Assistent, Bielefeld
- Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Rosdorf  
*Daumke*, Michael, Oberregierungsrat, Berlin  
*Denkl*, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Deubner*, Peter, Dr., Verleger, Köln  
*Deuschle*, Gudrun, Referendarin, Dautphetal-Wolfgruben  
*Deuschle*, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Dautphetal-Wolfgruben  
*Deutscher Bundestag, Fachbereich Haushalt und Finanzen*, Bonn  
*Deutsche Industrie- und Handelstag*, Bonn  
*Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, Düsseldorf  
*Deutscher Steuerberaterverband e. V.*, Bonn
- Dietz*, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn  
*Doehlert*, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin  
*Dölemeyer*, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.  
*Doralt*, Werner, Dr., Univ.-Prof., Innsbruck  
*Dornfeld*, Robert, Dr., Steuerberater, Köln  
*Draxl*, Otto, Dr., Steuerberater, Wien  
*Drenseck*, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Gröbenzell  
*Dressler*, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
- Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover  
*Eckert*, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Lehrbeauftragter der Universität Graz, Baden bei Wien
- Eger*, Othmar, Steuerberater, Oberndorf a. Neckar  
*Eggemann*, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf  
*Egger*, Josef, Dipl.-Kfm., Leitender Regierungsdirektor, Nordkirchen  
*Eggesiecker*, Fritz, Dr., Steuerberater, Ertstadt-Liblar  
*Eichhorn*, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Eickhoff*, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal  
*Eiselsberg*, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Eliass*, Werner, Dr., Steuerberater, Wedemark  
*Engert*, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen  
*Entringer*, Fernand, Docteur en droit, Rechtsanwalt, Luxemburg  
*Esch*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal  
*Eulerich II*, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster  
*Everding*, Karl F., Dr., Rechtsanwalt (Syndikus), Hannover

- Falter*, Rudolf, Dipl.-Kfm., Dr., Steuerjurist, München  
*Fedderson*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
- Fein*, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth  
*Feldmeier*, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster-Nienberge  
*Felix*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lehrbeauftragter, Köln
- Finken*, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld  
*Fischer*, Helmut L., Dipl.-Vw., Dr., Akademischer Rat, Volkach  
*Fischer*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf  
*Fischer*, Robert, Regierungsassessor, Esslingen  
*Flämig*, Christian, Dr., Professor, Darmstadt  
*Flecke*, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe  
*Flick*, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn-Bad Godesberg
- Flockermann*, Paul Gerhard, Ministerialrat, Bad Honnef  
*Förster*, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf  
*Forst*, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel bei Bonn  
*Freckmann*, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Coesfeld  
*Freitag*, Jens, Steuerjurist, Frankfurt/M.
- Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst b. Köln
- Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhandler und Steuerberater, Wien  
*Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Buchholz b. Hamburg
- Gänger*, Hartmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. W.  
*Gaier*, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien  
*Gassner*, Wolfgang, Dr., Univ.Prof., Wien  
*Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg  
*Gebel*, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Geeb*, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz  
*Gefäller*, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg  
*Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting bei München  
*Gellner*, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn  
*Geppaart*, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande  
*Genger*, Hans, Mag., Univ.-Assistent, Graz  
*Gerlach*, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster  
*Glauflygel*, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern  
*Glenk*, Heinrich, Dipl.-Vw., Oberregierungsrat, Bonn  
*Glötz*, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien  
*Gneiting*, Dietrich, Dr., Regierungsdirektor, Stuttgart

*Goegge*, Harald, Berlin  
*Göggerle*, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen  
*Görlich*, Wolfgang, Dr., Berlin  
*Görs*, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg  
*Gräser*, Waldemar, Steuerberater, Bremen  
*Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Linz/Österreich  
*Grieger*, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg  
*Grimme*, Andreas C., Ass., Leiter der Steuerabteilung der Burda GmbH, Offenburg  
*Groh*, Manfred, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen b. Hannover  
*von Groll*, Rüdiger, Richter am Finanzgericht, Preetz bei Kiel  
*Grube*, Georg, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, München  
  
*Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef  
*Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum-Stiepel  
*Hahn*, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig  
*Hammerstein*, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg  
*Harrer*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Lörrach  
*Heber*, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
*Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld  
*Heilmaier*, Eberhard, Dipl.-Kfm., Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, Krefeld  
*Helml*, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz/Österreich  
*Henninger*, Michael-Peter, Dr., Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum  
*Hetl*, Hanns, DDr., Finanzpolitischer Referent, Wien  
*Heydt*, Volker, Bediensteter der EG, Brüssel  
*Heyll*, Ulrich, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin  
*Heyng*, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf  
*Hieber*, Otto, Notarassessor, Hof/Saale  
*Hieber*, Rudolf, Steuerberater, Reutlingen  
*Hintzen*, Lothar, Dr., Richter, Bonn  
*Höhn*, Ernst, Dr., Universitätsprofessor, St. Gallen/Schweiz  
*Hönig*, Gilbert, Steuerbevollmächtigter, Köln  
*Hofmann*, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München  
*Hollatz*, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Horschitz*, Harald, Dr., Professor, Ludwigsburg  
*Hoyer*, Jürgen Henrich, Oberregierungsrat, Wuppertal  
*Huberti*, Emmerich M., Steuerberater, Trier

*Huchatz*, Wolfgang, Rechtsanwalt, München  
*Hübner*, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Leinfelden-Echterdingen  
*Huss*, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
  
*Ivens*, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg bei Hamburg  
  
*Jähnike*, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg bei Kiel  
*Jakob*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Janell*, Hans-Joachim, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen  
*Jansen*, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen  
*Jantos*, Heinz, Steuerberater, Berlin  
*Jessen*, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts Berlin, Berlin  
*Jürgens*, Günter, Dr., Ministerialrat, Köln  
  
*Kahrs*, Hermann, Steuerbevollmächtigter, Hamburg  
*Kebschull*, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld  
*Kemsat*, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek  
*Keßler*, Rainer, Oberregierungsrat, Meckenheim  
*Keßler*, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, München  
*Kimura*, Konosuke, Privatdozent, Tokio/Japan  
*Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Münster  
*Kitzinger*, Manfred, Fachanwalt und Notar, Frankfurt/M.  
*Kiuppis*, Viktor, Steuerberater, Bremen  
*Klasen*, Volker, Regierungsrat, Sprockhövel  
*Klasmeyer*, Bernd, Dipl.-Kfm., Dr., Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Klein*, Franz, Dr., Ministerialdirektor, Bonn-Röttgen  
*Kley*, Max Dietrich, Rechtsanwalt, Bad Dürkheim  
*Klöcker*, Reinhold, Steuerberater, Bonn  
*Klüting*, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund  
*Kniewel*, Karl-Heinz, Dr., Regierungsdirektor, Paderborn  
*Knobbe*, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn  
*Knobbe-Keuk*, Brigitte, Dr., Universitätsprofessor, Bonn  
*Knobel*, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Koch*, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin  
*Koch*, Karl, Dr., Ministerialdirektor, Bonn  
*Koch*, Wolfgang, Assessor, Nürnberg  
*König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur

*König*, Ansgar, Regierungsrat, Esslingen  
*König*, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln  
*Kohler*, Richard, Regierungsdirektor, Bonn  
*Kohlhaas*, Hans, Steuerbevollmächtigter, Liederbach  
*Kohlmann*, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Koneczny*, Walter, Dr., Mag., Universitätsassistent, Wien  
*Kopecky*, Heinrich, DDr., Referent, Mödling bei Wien  
*Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerbevollmächtigter, Düsseldorf  
*Koschmieder*, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden  
*Kracke*, Rolf, Steuerbevollmächtigter, Hude  
*Kraft*, Wolfgang, Dr., Präsident des Hess. Finanzgerichts, Kassel  
*Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr., LL.M., Dozent und Rechtsbeistand, Lohmar  
*Krauß*, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster  
*Kreile*, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Kreppel*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Kröger*, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt  
*Krug*, Alfred, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Kruse*, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum und Hamburg  
*von Küchler*, Carl, Rechtsanwalt, Hamburg  
*Kuhlmann*, Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Kunert*, Bernhard, Steuerberater, Köln  
*Kupsch*, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln  
*Kussmann*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen  
*Kutz*, Werner, Regierungsdirektor, Berlin  
  
*Lademann*, Christian, Rechtsanwalt, Bonn  
*Landsmann*, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz bei Kiel  
*Lang*, Joachim, Dr., Wiss. Assistent, Köln  
*Langner*, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach  
*Laube*, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf  
*Laudan*, Diether, Dr., Zentralabteilung Steuern der BASF, Weinheim  
*Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel  
*Lehmann*, Horst, Dr., Geschäftsführendes Vorstandsmitglied eines VVaG, Essen  
*Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld  
*Lencer*, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne  
*Liedtke*, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg

*Lier*, Helmut, Steuerbevollmächtigter, Seesen  
*Lieser*, Joachim, Dr., Cheflektor, Rechtsanwalt, Bonn  
*Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*List*, Heinrich, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs, München  
*Löhning*, Bernd, Dr., Regierungsdirektor, Berlin  
*Lohse*, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München  
*Looock*, J. Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf  
*Loos*, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Chefsyndikus, Köln  
*Lopau*, Mechthild, Lektorin, Köln  
*Luchterhand*, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Ludwig*, Werner, Ltd. Regierungsdirektor, Kiel  
*Lüdicke*, Heinz, Steuerberater, Duisburg  
*Lütke*, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Luther*, Siegfried, Dr., Rechtsanwalt, Gütersloh  
  
*Maeder*, Gerhard, Präsident des FG Hamburg, Hamburg  
*Manfreda*, Heinz, Dkfm., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien  
*Manhardt*, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien  
*Manke*, Klaus, Dr., Ministerialdirigent, Bonn  
*Marschall*, Paul O., Regierungsrat z. A., Hamburg  
*Martens*, Joachim, Dr., Vizepräsident des FG Berlin, Berlin  
*Martin*, Suse, Oberregierungsrätin, Esslingen  
*Marx*, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern  
*Masset*, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach  
*Mathiak*, Walter, Richter am BFH, München  
*Mayr*, Karl, Dr., Steuerberater, München  
*Meeth*, Rüdiger W., Rechtsanwalt, Wiesbaden  
*Meier*, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.  
*Meilicke*, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn  
*Meincke*, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln  
*Menck*, Thomas, Ministerialrat, Bonn  
*Mennel*, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn  
*Merkenich*, Kurt, Steuerberater, Düsseldorf  
*Merz*, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen  
*Meyn*, Kurt, Steuerberater, Herford  
*Mösbauer*, Heinz, Dr., Bochum  
*Mössner*, Jörg Manfred, Professor, Dr., Hamburg  
*Mohr*, K., Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/M.  
*Monz*, Gerhard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

*Motte*, Hans de la, Dr., Finanzamtsvorsteher, Norderstedt  
*Mühlmeyer*, Ernst, Rechtsanwalt, Münster  
*Müller*, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter b. Bonn  
*Müller*, Wolf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster  
*Müller-Dott*, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.  
*Murai*, Tadashi, Universitätsprofessor, Dr., Osaka/Japan  
*Mußnug*, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg

*Naumann*, Gottfried, Steuerberater, Stade  
*Nehring*, Heinz, Geschäftsführer, Mannheim-Neuostheim  
*Neuhof*, Manfred, Rechtsanwalt, Bonn-Beuel  
*Neumann*, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen  
*Neumann*, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle  
*Nieland*, Michael, Regierungsrat, Bonn-Bad Godesberg  
*Niemeyer*, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn  
*Nikoleit*, Alfred, Finanzgerichtspräsident a. D., Kiel  
*Northmann*, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

*Oehler*, Günther, Steuerbevollmächtigter, Eppingen  
*Oepen*, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin b. Bonn  
*Oertel*, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bayreuth  
*Orator*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien  
*Orlopp*, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen  
*Orth*, Manfred, Dr., Regierungsrat, Rockenberg  
*Osten, von der*, Dinnies, Dr., Steuerberater, Essen  
*Ostwestfälische Revisions- und Treuhand GmbH*, Bielefeld  
*Oswald*, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Weißenhorn  
*Otto*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

*Parzeller*, Hans E., Regierungsoberrat, Künzell  
*Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln  
*Peter*, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen  
*Peusquens*, Herbert, Dr., Professor, Rösrath b. Köln  
*Pezzer*, Heinz-Jürgen, Richter, Düsseldorf  
*Pfitzner*, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven  
*Philipowski*, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn-Bad Godesberg  
*Picard*, Holger, Steuerbevollmächtigter, Kerpen-Horrem

*Pinne*, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Plate*, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee  
*Plückebaum*, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor bei der OFD Münster, Münster  
*Poellath*, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München  
*Pollmann*, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr  
*Ponschab*, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, München  
*Pott*, Hans-Michael, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn  
*Prüfer*, Klaus, Oberregierungsrat, Hinterzarten  
*Pump*, Hermann, Regierungsrat z. A., Berlin

*Ramer*, Rudolf A., Steuerberater, Berlin  
*Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen  
*Rasenack*, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin  
*Raupach*, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Reger*, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.  
*Reuss*, Tilman, Oberregierungsrat, Nürnberg  
*Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Ts.  
*Reuter*, Horst, Richter am FG, Mettmann  
*Ritter*, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal  
*Roelig*, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln  
*Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf, Kaarst b. Düsseldorf  
*Rößler*, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg  
*Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin  
*Roller*, Alfred, Dipl.-Volkswirt, Dr., Steuerberater, Stuttgart  
*Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer  
*Ruban*, Reinhild, Richterin am FG, Düsseldorf  
*Rudloff*, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße  
*Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen  
*Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln  
*Rüßmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim  
*Runge*, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich  
*Ruppe*, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz/Österreich

*Saalfeld*, Freiherr von, Uwe, Rechtsanwalt, Unterschleißheim  
*Salditt*, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied  
*Sammern-Frankeneegg*, Hans Jörg, Dkfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck  
*Sauer*, Gisbert, Assessor, Berlin

- Schall*, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Schaumburg*, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Köln
- Schaumburg*, Heide, Dr., Richterin, Köln
- Schaupensteiner-Perske*, Eva, Regierungsrätin, Frankfurt/M.
- Schick*, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
- Schitag*, Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft, Stuttgart
- Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Siegen/Westf.
- Schleifenbaum*, Rudolf, Rechtsanwalt und Notar, Siegen/Westf.
- Schlütter*, Egon, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Schmidt*, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
- Schmidt*, Ludwig, Dr., Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham bei München
- Schmitt*, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
- Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
- Schöck*, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Vierkirchen
- Schöck*, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Regierungsrat, Vierkirchen
- Schönberg*, Freiherr von, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch
- Scholtz*, Rolf-Detlev, Dr., Ministerialrat, St. Augustin
- Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen
- Schreven*, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
- Schürer-Waldheim*, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
- Schultheis*, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen
- Schulze zur Wiesche*, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
- Schulze-Osterloh*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
- Schulze-Osterloh*, Lerke, Dr., Assistenzprofessorin, Berlin
- Schumacher*, Detlef, Dr., Professor, Krumhörn
- Schumann*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
- Schuster*, Herbert, Professor, Dipl.-Kfm., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
- Schweda*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
- Schwichtenberg*, Knut W., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Sebastian*, Carl L., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kressbronn
- Seeger*, Siegbert, Dr., Richter am Finanzgericht, Wennigsen
- Seest*, Jan, Rechtsanwalt und wiss. Referent, Gräfelting
- Siska*, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt

- Slawik*, Siegfried, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erfstadt-Liblar
- Söffing*, Günter, Dr., Richter am BFH, Swisttal-Buschhoven bei Bonn
- Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
- Spangemacher*, Klaus, Regierungsrat z. A., Ahaus
- Spanner*, Hans, Dr., Universitätsprofessor, München
- Speich*, Günter, Dr., Ministerialrat, St. Augustin
- Stäuber*, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent, Bonn-Holzlar
- Stakemann*, Hartwig, Dr., Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Burgwedel
- Steinhilper*, Volker, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
- Stiegele*, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
- Stöcker*, Ernst Erhard, Dr., Richter am FG, Köln
- Stödter*, Helga, Dr., Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg
- Stoll*, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
- Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
- Stolze*, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
- Streck*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Ströfer*, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Göttingen-Weende
- Süchting*, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
- Sunder-Plassmann*, Reinhard, Dr., Richter am FG, Münster
- Tanzer*, Michael, Dr., Universitätsdozent, Wien
- Taucher*, Otto, Mag., Dr., Universitätsassistent, Graz/Österreich
- Thiel*, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst bei Düsseldorf
- Tiedtke*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Dortmund
- Tipke*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln
- Todt*, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Quickborn
- Torggler*, Hellwig, DDr., Rechtsanwalt, Wien
- Troll*, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn
- Trzaskalik*, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Ministerialdirigent, St. Augustin
- Uhlig*, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz
- Veltum*, August, Rechtsanwalt und Steuerberater, Essen
- Vogel*, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe

*Vogel*, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Loeddekoeping/Schweden  
*Vogel*, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München  
*Vogelsang*, Horst, Regierungsdirektor, Siegburg  
*Voß*, Reimer, Vors. Richter am Finanzgericht, Wohltorf bei Hamburg  
  
*Waas*, Georg, Rechtsreferendar, München  
*Wachenhausen*, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn  
*von Wallis*, Hugo, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München  
  
*Walter*, Otto L., Professor Dr., New York und München  
*Walz*, Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg  
*Walzer*, Klaus, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin  
*Wannemacher*, Wolfgang, Rechtsanwalt, München  
*Wartner*, Otto, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, München  
*Wassermeyer*, Franz, Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin-Niederberg  
*Weber*, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld  
*Weber*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel  
*Weber-Grellet*, Heinrich, Dr., Regierungsrat z. A., Münster  
*Weckerle*, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen  
*Wegemer*, Paul, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg  
*Wegner*, Jürgen, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Hamburg  
*Weidemann*, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn  
*Wenzel*, Helmut, Ltd. Regierungsdirektor, Haan  
*Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Freiburg i. Br.  
*Westermann*, Wolfgang, Regierungsdirektor, Wuppertal  
*Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald b. München  
*Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn  
*Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr  
  
*Wirtz*, Otto, Bornheim  
*Wölfinger*, Heinrich, Rechtsbeistand, Steuerberater, Bad Homburg  
*Woerner*, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München  
*Woblschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf  
  
*Wolff*, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln  
*Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg  
  
*Woltmann*, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg  
*Woring*, Siegbert, Richter am Finanzgericht, Köln  
*Woring*, Sigrid, Steuerbevollmächtigte, Köln  
*Wrede*, Friedrich, Ministerialrat, Bonn-Holzlar

*Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Berlin  
*Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg  
  
*Zeitler*, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg  
*von Zezschwitz*, Friedrich, Dr., Universitätsprofessor, Gießen  
*Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

## Namensregister

- Adler 112, 113  
Adler/Düring/Schmaltz 23, 82, 87, 88, 90,  
99, 100, 107, 109, 111, 112, 113, 121,  
122, 129, 134  
Albach 19, 22, 37, 130, 156, 159  
v. Armin 79, 80
- Bachmayr 86  
Backhaus 118, 120, 126, 127  
Badura 81  
Bähr 254  
Baranowski 249, 250, 252, 253, 255, 265  
Barfuß 209  
Barz 111  
Barz/Brönnner 119  
Bauch 114  
Bauckner 53  
Becker, E. 56, 151, 153, 154, 155, 156, 159  
Beisse 13, 17, 38, 39, 41, 42, 47, 85, 86, 93,  
123, 137, 138, 139, 142, 144, 267, 268  
Bellstedt 250  
Bieg 87  
Biener 81, 85  
Biergans 62  
Birk 79, 80  
Blümich 215  
Blümich/Falk/Uelner/Haas 57, 61, 65,  
194, 229, 230  
Bordewin 60, 130, 131, 132, 177  
Brandl 122, 123  
Brenng 128, 129  
Brezing 250  
Brühling 113  
Brunswig 214  
Bühler 254  
Bühler/Scherpf 62  
Büschgen 195  
Burkert 191, 192
- Cagianut 269  
Canaris 18, 48, 49, 50, 72  
Charlier 156  
Chommie 7  
Clemm 87, 117  
Costede 173
- Debatin 203  
Degenhardt 79, 80, 81  
Deutsch 111  
Döllerer 15, 21, 31, 37, 60, 62, 85, 86, 98,  
106, 109, 123, 130, 131, 133, 134  
Döring 5  
Doralt 63  
Doralt/Ruppe 9, 51  
Dreissig 90  
Dziadkowski 250
- Ebel 202, 203  
Ebeling 149  
Ebnet 187, 188, 190, 195, 196, 198, 199  
Eckhardt 191  
Engisch 18, 73  
Esser 49
- Falk 198  
Federmann 76  
Felix 18, 58, 70, 71, 92, 93, 146, 153, 157,  
158, 160, 188, 250, 251  
Felix/Streck 33  
Felsmann/Pape 64, 65  
Feuerbaum 194  
Finken 265, 266  
Fischer, L. 199  
Flick 250  
Flick/Wassermeyer/Becker 248  
Flume 3, 34, 73  
Förster 112, 113  
Forster 111, 130, 131, 132  
Forster/Gelhausen 76  
Freericks 75, 84, 85, 86, 106  
Friauf 29, 30, 46, 69, 71, 72, 73, 74, 78, 79,  
80, 142, 143, 150, 216, 250, 251  
Friedrich 87, 118  
Frotscher 241  
Fuisting 2
- Gassner – Lempenau 130, 131, 132, 133  
Gessler/Hefermehl 107, 119  
Giloy 55  
Gladow/Heinichen 111  
Goode 2

Grieger 109, 261  
 Groh 62, 85, 150  
 Groneborn 186  
 Grütznern 250, 253  
 Grund 250

Häusler 209  
 Haig 2  
 Haig/Simon 67  
 Haller 47  
 Hartmann/Böttcher/Graß 160  
 Hast 87, 193  
 Hax, K. 17, 196  
 Heinemann/Korn 32  
 Heinen 76, 84, 85, 87  
 Helbich 186  
 Hellwig 30, 72, 221, 234, 250  
 Hensel 47  
 Herrmann/Heuer/Raupach 22, 26, 28, 29,  
 53, 57, 61, 62, 63, 64, 65, 69, 70, 88, 90,  
 91, 92, 93, 104, 106, 107, 146, 147, 148,  
 149, 152, 153, 160, 161, 194, 214, 216,  
 228, 229, 236, 238, 249  
 Hess 73  
 Heuer 236  
 Hillert 250  
 Hintzen 186  
 Höhn 137, 144, 269  
 Hoffmann 38  
 Hofstätter 227  
 Hofstätter/Reichel 231, 241, 242  
 Husemann 87, 193

Igerz 235  
 Immenga 202  
 Ipsen 78  
 Isensee 78

Jacobs 102  
 Jacobs/Schreiber 17  
 Jahrreiß 74  
 Jakob 55  
 Job 56  
 Jonas 76

Käfer, M. 106  
 Känzig 271, 272  
 Kalb-Arnold 51

Kammann 62, 84  
 Kapp/Ebeling 147  
 Kelsen 232  
 Keuk, 149, 173  
 Kirchhof 78, 79, 80, 151  
 Klein 73, 197, 200, 201  
 Kleineidam/Seutter 199  
 Klein/Flockermann/Kühr 157, 230  
 Kluge 250, 253, 254  
 Knapp 106  
 Knobbe-Keuk 15, 20, 21, 22, 53, 57, 58,  
 60, 63, 65, 69, 71, 72, 75, 76, 82, 86, 90,  
 92, 93, 147, 148, 151, 152, 157, 158,  
 161, 216, 220, 221, 224, 227, 229, 234,  
 250, 251  
 Kobs 229  
 Kohlenbach 173, 250  
 Korfmacher 142, 144  
 Korn/Dietz/Debatin 30, 250, 254  
 Kragen/McNulty 7, 8  
 Kriele 49, 73  
 Kropff 107, 119  
 Kruse 22, 47, 56, 58, 60, 65, 70, 72, 74, 83,  
 86  
 Kuhn 228  
 Kutscher 237

Lademann/Lenski/Brockhoff 160  
 Lang 45, 142, 143, 147, 184, 227, 264, 268  
 Larenz 18, 40, 41, 48, 49, 72  
 Lausberg 250  
 Lefebvre/Pöllath/Rädler 186  
 Leffson 14, 16, 20, 54, 58, 62, 65, 76, 77,  
 82, 84, 85, 98, 99, 101, 102, 103, 104,  
 107, 110, 111, 112, 117, 119, 123, 130,  
 131  
 Leibholz-Rinck 5  
 Leingärtner 56, 236  
 Leisner 79, 80  
 Lerche 40  
 Lion 15, 54, 156, 159  
 Littmann 57, 61, 63, 64, 88, 147, 148, 149,  
 151, 156, 158, 160, 184, 229, 234, 238  
 Loos 173, 175  
 Luckey 36, 90, 92, 141, 153, 158, 168, 170,  
 176, 178, 212, 243, 261, 262, 263  
 Ludewig 130  
 Luik 87, 97

Lutter 76, 77  
 Lutz 186

Manke 265  
 Mayer 209  
 Meilicke 56, 157  
 Meilicke/Hohlfeld 250  
 Mellerowicz 119, 123  
 Merkl 232  
 Meyer-Arndt 170, 174  
 Montag 57  
 Moxter 77  
 Müller 172  
 Musgrave/Musgrave 2

Neubauer 253, 265  
 Neumark 47  
 Niehus 76, 77  
 Niemann 22

Ossenbühl 47  
 Otto 264

Paal 118, 120  
 Palandt 105  
 Papier 78, 79, 80  
 Paulick, H. 50  
 Pechmann 2  
 Plate 113, 114  
 Plückebaum 221, 229, 250  
 Pokorny 224, 239, 240  
 Popitz 228

Quast 250

Rau 109  
 Raupach 18, 19, 22, 39, 60, 69, 70, 71, 141,  
 157, 265  
 Reiß 193, 194  
 Reuss 128  
 Rieden 185, 191, 195, 199, 200, 201  
 Rieger 110  
 Ritter 250, 253, 265  
 Robbers 73  
 Rohner 69, 218  
 Rudolph 194, 197  
 Rupp 161  
 Ruppe 54, 55, 57, 58, 74, 137, 150, 189,  
 216, 259, 268, 275

Saelzle 75  
 Salditt 72, 156, 251  
 Schäfer 103, 106  
 v. Schanz, G. 2, 47, 53, 54  
 Schaumburg 60, 70, 235, 247, 265  
 Schick 144  
 Schieber 253  
 Schildbach 76, 77  
 Schimetschek 224  
 Schimpf 235  
 Schirm 229  
 Schmalenbach 111, 112, 118  
 Schmidt, L. 150, 178, 234, 261  
 Schmidt-Bleibtreu/Schäfer 79  
 Schmidt-Liebig 55  
 Schmitz/Schmitz 250  
 Schmölders 194  
 Schneider, D. 5, 38, 54, 58, 62, 63, 67, 84,  
 101, 104, 109, 199, 200, 201  
 Schubert/Pokorny/Schuch 227, 231, 235  
 Schuhmann 221  
 Schulze zur Wiesche 149, 157, 250  
 Seeliger 106  
 Segebrecht 51, 236  
 Seithel 157  
 Söffing 6, 76, 77, 81, 85, 227, 261, 263,  
 264, 265, 266, 268  
 Söhn 9, 57, 60, 216  
 Stahlschmidt 189  
 Stern 47, 74, 75, 78  
 Stoll 57, 60, 69, 72, 92, 94, 159, 207, 211,  
 215, 216, 227, 228, 229, 230, 231, 232,  
 259, 265, 266, 267  
 Streck 70  
 Streckmann/Hillenbrand 253  
 Strutz 69, 156, 159

Taurus 133  
 Teichner 254  
 Telkamp 250  
 Thiel, J. 3, 60, 84, 85, 87, 90, 93, 94, 183,  
 185, 188, 193, 194, 250, 253, 256, 263,  
 265  
 Thiel, R. 3, 18, 23, 34, 61, 160, 184, 192,  
 234, 250  
 Tipke 1, 14, 18, 20, 30, 39, 47, 48, 50, 53,  
 54, 55, 57, 59, 63, 67, 68, 71, 72, 73, 74,  
 78, 80, 86, 90, 91, 94, 137, 141, 146,

- 147, 150, 153, 157, 184, 189, 190, 204, 209, 211, 215, 220, 234, 241, 244, 247, 250, 251, 252, 256, 259, 261, 263, 267  
 Trumpler 111  
 Trzaskalik 94, 95, 145, 147, 261  
 Tubbesing 129, 130  
 Uelner 9, 29, 30, 39, 60, 67, 68, 70, 71, 253, 265  
 Vellguth 87  
 Vodrazka 191, 192, 199  
 Vogel, H. 250  
 Vogel, K. 5, 30, 67, 72, 79, 81, 139, 143, 155, 223, 247, 250, 256  
 Vogel/Walter 80  
 Wacke 78  
 v. Wallis 220  
 Walter 209  
 Walter, H. 232  
 Walter/Mayer 209  
 Walz 47, 73  
 Wassermeyer 9, 60  
 Weber, A. 8  
 Weber-Fas 40  
 Wendt 79, 80  
 Widmann 60, 91, 163, 259, 260, 261, 262, 263  
 Widmann/Mayer 36, 167, 176, 177, 178, 180, 181  
 Wiedemann 111, 112, 113  
 Wildmoser 259  
 Wittig 56  
 Woerner 22, 60, 85, 201  
 Würdinger 215  
 v. Wysocki 76, 77, 81  
 Zimmerer 98

## Sachregister

- Abflußprinzip 60 f.  
 Abnahme der Ware 103  
 Abwicklung  
 – s. Liquidation  
 Aktivierungswahlrecht 75  
 Analogie  
 – steuerverschärfende 6, 71 f., 139 ff., 250 f.  
 Anlagevermögen  
 – Veräußerung 22 f.  
 Anrechnungsverfahren (KSt) 165 f., 170 f., 174  
 Anschaffungswertprinzip 16, 59, 85, 88 f., 113 f., 213  
 Anteiltausch 7, 23  
 Anzahlungen 101, 128 f.  
 AO  
 – § 141 4, 61  
 Aufgabe des Betriebes  
 – s. Betriebsaufgabe  
 Aufschub der Gewinnrealisierung 7 ff., 47 f., 145 ff., 271  
 – s. auch Ersatzbeschaffung  
 Auftrags-Zwischenverluste 120 ff.  
 Aufwertung  
 – s. Zuschreibung  
 Ausland  
 – Betriebsverlegung 32, 141  
 – Verbringung von Wirtschaftsgütern 6, 30, 70, 141 f., 248 ff.  
 – Verlegung der Geschäftsleitung 33, 141  
 Auslandsinvestitionsgesetz 141, 203, 252  
 Außensteuergesetz 142  
 Außensteuerrecht 247 ff.  
 Betriebsaufgabe 3 ff., 28, 31 ff., 66, 137 ff., 148 f., 153 ff., 228 ff., 244 f., 249, 265 ff.  
 Betriebsaufspaltung 11, 25, 32, 177 f.  
 Betriebsausgaben 57, 212, 216 f.  
 Betriebsbegriff 29, 55 f., 69, 214 ff., 224, 243  
 Betriebseinnahmen 57, 213  
 Betriebsübergang  
 – entgeltlicher s. Betriebsveräußerung  
 – unentgeltlicher 10 ff., 33, 145 ff.  
 Betriebsveräußerung 25 ff., 147 f., 228 ff.  
 Betriebsverlegung ins Ausland 32, 141  
 Betriebsvermögen 14  
 – gewillkürtes 241, 259  
 Betriebsverpachtung  
 – s. Verpachtung  
 Bewertungswahlrechte  
 – s. Bilanzierungswahlrechte  
 Bilanzauffassung  
 – dynamische 38, 140  
 – statische 62, 85, 123  
 Bilanzierungswahlrechte 83 f., 123, 132  
 Bilanzrichtliniengesetz 76 f., 114  
 Bilanzwahrheit 75 ff., 83  
 Brandschadenrechtsprechung 191 f.  
 Buchwertfortführung 26 f., 33, 47 f., 146 ff., 164 ff.  
 dealing-at-arm's-length-Klausel 249, 252 ff.  
 DM-Eröffnungsbilanz 193 f.  
 Doppelbesteuerungsabkommen 30, 68, 203 f., 247 ff.  
 Dualismus der Einkunftsarten 10, 14, 50, 67 f., 142, 270  
 dynamische Bilanzauffassung 38, 140  
 Eigentumsgarantie 5, 78 ff.  
 Einbringung 23 f., 163 ff.  
 – einzelner Wirtschaftsgüter 11 f., 23, 177, 259 ff.  
 – in Kapitalgesellschaften 27, 173 ff., 179 f., 259 ff.  
 – in Personengesellschaften 11, 23, 26, 176 f., 180  
 Einkommensbegriff 2, 53 ff.  
 Einkunftsquelle 54 f.  
 Einlagen 53, 213  
 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 51, 236 ff.

- Einzelrealisierung 21 ff., 29 ff.  
 Entnahme 3 ff., 28 ff., 53, 66 ff., 137 ff.,  
 153 ff., 196, 212, 247 ff.  
 Entnahmebegriff 217 ff., 243 f.  
 – finaler 29 ff., 68 ff., 94 f., 221 ff., 244,  
 248 ff.  
 Entnahmehandlung 220 f., 234, 244  
 Entstrickungsprinzip 14 f., 38, 71 f., 95,  
 138 ff., 221 ff., 244, 247 ff.  
 Entstrickungstatbestände 18, 28 ff., 38 f.,  
 137  
 Entwicklungsländersteuergesetz 141,  
 203 f., 252  
 Erbauseinandersetzung 149 f.  
 Erbfall 145 ff.  
 Ersatzbeschaffung 7 ff., 19, 23, 48, 93 f.,  
 137 ff., 183 ff., 272  
 erwirtschaftetes Einkommen 55, 58  
 – s. auch Markteinkommenskonzept  
 EStDV  
 – § 7 Abs. 1 10 ff., 33, 48, 95,  
 145 ff.  
 EStG (deutsch)  
 – § 4 Abs. 1 50 ff., 212 ff.  
 – § 4 Abs. 3 51, 63, 236 ff.  
 – § 5 51, 63 ff.  
 – § 6 Abs. 1, Nr. 4 29, 53  
 – § 6b 7 ff., 19, 23, 94, 138, 183 ff.  
 – § 6c 203 f.  
 – § 11 60 f.  
 – § 13a 61, 71, 237 f.  
 – § 16 25 f., 35, 152 ff., 228 ff.  
 – § 17 28, 35  
 – § 34 25, 35  
 – § 50c 171  
 EStG (österr.)  
 – § 4 Abs. 1 50 ff., 212 ff.  
 – § 4 Abs. 3 236 ff.  
 – § 6 Z. 6 224 f.  
 – § 6 Z. 9 10 ff., 95  
 – § 12 7 f., 93 f., 186  
 – § 17 237  
 – § 24 228 ff.  
 EStR (deutsch)  
 – Abschn. 35 7 f., 93 f.  
 EStR (österr.)  
 – Abschn. 16 241, 259  
 – Abschn. 44 224  
 finaler Entnahmebegriff 29 ff., 68 ff.,  
 94 f., 221 ff., 244, 248 ff.  
 Fusionsrichtlinie 261  
 Gefahrenübergang 103  
 Gesamtrealisierung 25 ff., 31  
 gewillkürtes Betriebsvermögen 241, 259  
 Gewinnausweis 19, 212  
 Gewinnausweistatbestände 141, 212  
 Gewinnbegriff 14, 50 ff., 59 f., 212 ff.  
 Gewinnermittlung nach Durchschnittsät-  
 zen 237 ff.  
 Gewinnermittlungsart  
 – Wechsel 6 f., 30, 41, 70 f., 236 ff.,  
 245 f., 259  
 Gewinnrealisierung  
 – Aufschub 7 ff., 47 f., 145 ff., 271  
 – bei Mitunternehmenschaften 22, 227  
 – buchmäßige 270  
 – durch Steuerentstrickung s. Entstrik-  
 kungsprinzip  
 – echte 270 ff.  
 – Erscheinungsformen 20 ff., 269 ff.  
 – im engeren Sinn 18  
 – im Konzern 22  
 – im weiteren Sinn 18  
 – ohne Umsatzakt 207 ff.  
 – steuersystematische 28, 270  
 – Wesen 20  
 – Zeitpunkt 19, 21 f., 97 ff., 119  
 GG  
 – Art. 2 78  
 – Art. 14 78 ff.  
 going-concern-Prinzip 110, 159  
 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchfüh-  
 rung  
 – handelsrechtliche 15 f., 58, 60 ff., 75,  
 81 f.  
 – land- und forstwirtschaftliche 64 f.  
 Grund und Boden 241, 246  
 Imparitätsprinzip 15, 85, 112 f., 129  
 Individualprinzip 10  
 Inflation  
 – s. Kapitalerhaltung

- Jahressteuerprinzip 52  
 Kapitalerhaltung  
 – reale 9, 194 ff., 205  
 Konkurs  
 – Bilanzierungsprinzipien 114  
 Konzentrationskontrolle  
 – durch § 6b 201 ff., 205  
 Land- und Forstwirtschaft 7, 61, 64 f.  
 langfristige Fertigung 22, 37, 117 ff.  
 langfristige Vermietung 133 ff.  
 Leistungsfähigkeitsprinzip 2 ff., 46 ff.,  
 73 f., 187 ff., 204, 256  
 Liebhaberei 56, 96, 235 f., 244, 268  
 Lieferung mit Rückgaberecht 104 ff.  
 Liquidation  
 – Gewinnrealisierung 3, 109 ff.  
 Liquidationsbilanz 112 ff.  
 Liquidationsgewinn 25, 33  
 Liquidität 49, 187 f., 200 f., 205  
 lock-in-Effekt  
 – s. Sperrereffekt  
 Lücken 6, 41 f.  
 Lückenfüllung 41 f., 139 ff.  
 – zweischneidige 41 f., 140 f.  
 – s. auch Analogie  
 Markteinkommenskonzept 55, 58, 67, 91,  
 95  
 Maßgeblichkeitsgrundsatz 15 ff., 64  
 – umgekehrter 16  
 Mitunternehmer  
 – Ausscheiden 26, 35  
 Mitunternehmenschaften  
 – Gewinnrealisierung 22, 30  
 – Übertragung von Anteilen 149 f.  
 negatives Kapitalkonto 26  
 Niederstwertprinzip 15  
 Nominalwertprinzip 17, 87, 194 f.  
 Nutzungsänderung 7, 235  
 – s. auch Betriebsaufgabe, Entnahme,  
 Liebhaberei  
 Nutzungswert der Wohnung 55  
 OECD – Musterabkommen  
 – Art 7 252 ff.  
 Pauschalierung  
 – s. Gewinnermittlung nach Durch-  
 schnittsätzen  
 Pensionsrückstellungen  
 – bei Umwandlung 180 f.  
 percentage-of-completion-Methode  
 124 f.  
 Quellentheorie 187, 192 f.  
 Realisation  
 – s. Gewinnrealisierung  
 Realisationsprinzip (kaufmännisches) 4,  
 15, 58 f., 98  
 Realisationszeitpunkt 19, 21, 97 ff., 119  
 Realteilung 11, 27 f., 92, 178 ff.  
 Rechnungserteilung 103 f.  
 Reinvermögenszugangstheorie 52 f., 187  
 Reinvestition 9, 23, 183 ff.  
 – s. auch Ersatzbeschaffung  
 Reorganisation 272 f.  
 Rückgaberecht 104 ff.  
 Rücklage für Ersatzbeschaffung  
 – s. Ersatzbeschaffung  
 Rückstellungen 15 f., 107 f.  
 Sanierungsgewinn 25, 138  
 Scheingewinn 17, 194 ff.  
 Schenkung  
 – s. unentgeltliche Betriebsübergabe  
 schwebende Geschäfte 21, 37, 87  
 Sperrereffekt 190, 199 f.  
 Spitzenausgleich 180  
 – s. auch Realteilung  
 statische Bilanzauffassung 62, 85, 123  
 Steuerentstrickung  
 – s. Entstrickung  
 Steuergerechtigkeit 73  
 stille Reserven  
 – Export 248  
 – Grund und Boden 241, 246

- Übertragung 183 ff.
- Verdoppelung 27, 34 f., 41, 140, 173 ff.
- zwei Ebenen 164 ff., 168 ff.
- s. auch Aufschub der Gewinnrealisierung, Ersatzbeschaffung
- Strukturwandel 220 f., 244
- Strukturwandelbeschuß 68 ff.
- Subjektsteuerprinzip 10, 14, 47
- Substanzerhaltung
- s. Kapitalerhaltung
  
- Tatbestandsmäßigkeit 39 ff., 49, 71 ff., 78, 139 ff.
- Tausch 23, 26 f., 38, 87 ff., 109
- von Anteilen 7, 23, 37, 90, 137
- Tauschgutachten 7 f., 88, 90, 137 ff., 192, 261 f.
- Teilabrechnungen 125 f.
- Teilleistungen 19, 125 ff.
- Totalentnahme 31 f., 66, 233 ff.
- Totalitätsprinzip 47, 52, 74 f., 95
- s. auch Universalitätsprinzip
- true and fair view 75 ff., 83
  
- Überführung von Wirtschaftsgütern
- in anderen Betrieb 71, 224 ff.
- ins Ausland 6, 30, 70, 141 f., 248 ff.
- Übergangsgewinn 238 ff., 245 f.
- Übermaßverbot 40 f., 78 ff.
- Übernahmegewinn 36, 168 ff.
- Überschußrechnung
- s. Einnahmen-Ausgabenrechnung
- Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter 12, 23, 177, 259 ff.
- Übertragung stiller Reserven 7 ff., 19 f., 23, 183 ff.
- s. auch Ersatzbeschaffung; Aufschub der Gewinnrealisierung
- Übertragung von Mitunternehmeranteilen 149 f.
- Übertragungsgewinn 34, 36, 168 ff.
- Umarbeitungsgeschäfte 108 f.
- Umlaufvermögen
- Veräußerung 21 f.
- Umsatzakte
- Gewinnrealisierung 86 ff.
  
- Umstrukturierung von Unternehmen 89 f., 94
- Umwandlung 11 f., 26 f., 36, 163 ff., 272 f.
- auf Kapitalgesellschaften 12, 26 f., 34
- auf Personengesellschaften (Einzelunternehmen) 12, 34, 168 ff.
- Umwandlungssteuergesetz 6, 12, 27, 34 f., 142, 163 ff., 260 ff.
- unentgeltlicher Betriebsübergang 10 ff., 33, 95, 145 ff.
- Universalitätsprinzip 187, 204
- s. auch Totalitätsprinzip
  
- Veräußerung
- Anlagevermögen 22 f.
- Betrieb 25 ff., 147 f., 228 ff.
- einer wesentlichen Beteiligung 28
- gegen Rente 26
- Umlaufvermögen 21 f.
- privater Wirtschaftsgüter 10, 68, 264, 270
- Veräußerungsgewinne 25 ff., 228 ff.
- private 10, 68, 264, 270
- s. auch Dualismus der Einkunftsarten
- Verbindlichkeiten
- Wegfall 19, 25
- Verbringung von Wirtschaftsgütern in anderen Betrieb 29, 224 ff.
- verdeckte Einlage 24
- verdeckte Gewinnausschüttung 31
- Verdoppelung der stillen Reserven 27, 34 f., 41, 140, 261, 173
- Verhältnismäßigkeit 4 f., 40 f., 78 ff.
- Verluste
- Ausweis 15 f., 18
- Begriff 50 f.
- bei langfristiger Fertigung 119 f., 129 ff.
- Vermögenszuwachs
- nicht realisierter 2 f., 66 f.
- s. auch Wertzuwachsbesteuerung
- Verpachtung des Betriebes 6, 32, 95 f., 235, 244, 265 ff.
- Versandhandel 105
- Verschmelzung 11, 34 ff., 171 f.
- Vertragsabschluß

- als Realisationszeitpunkt 99
- Vertragserfüllung
- als Realisationszeitpunkt 103
- Vollpauschalierung
- s. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen
- Vorsichtsprinzip 3 f., 15, 63, 74 f., 81 ff., 129
  
- Wechsel der Gewinnermittlungsart 6 f., 30, 41, 70 f., 236 ff., 245 f., 259
- s. auch Übergangsgewinn
- Wegfall von Verbindlichkeiten 19, 25
- Wertzuwachsbesteuerung 2 f., 58, 66 f., 143, 187 f.
  
- wesentliche Beteiligung
- Einlage in ausländischen Betrieb 35
- unentgeltliche Übertragung 35
- Veräußerung 28
- Wirtschaftsgut
- Begriff 85 f., 218 f.
- Wirtschaftsjahr 52
  
- Zeitpunkt der Gewinnrealisierung 19, 21 f., 97 ff., 119
- Zuflußprinzip 60 f., 101 f.
- Zuschreibung 24 f.
- Zuzahlungen 179 f.
- zweischneidige Lückenfüllung 41, 140 f.