

BBA-Spezialisierungsmodul

Steuergestaltung durch Rechtsformwahl

Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe i.S.v. § 16 EStG

- A. Systematische Einordnung**
- B. Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen**
 - **Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)**
 - **Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 EStG)**
 - **Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile als Objekte der Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe**
- C. Betriebsverpachtung im Ganzen aus Ausnahme zur Betriebsaufgabe**
- D. Die Realteilung als Ausnahme zur Betriebsaufgabe**
- E. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG**
- F. Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1, Abs. 3 EStG**

A. Systematische Einordnung

- § 16 EStG regelt die einkommensteuerlichen Besonderheiten im Rahmen der Veräußerung bzw. Aufgabe von sog. „**betrieblichen Sachgesamtheiten**“ (insb. Betriebe, Mitunternehmeranteile) im Rahmen gewerblicher Einkünfte.
- Über Verweise in § 14 EStG und § 18 Abs. 3 EStG gelten die Grundsätze auch für die anderen Gewinneinkunftsarten.
- Steuersystematisch ist eine besondere Vorschrift zu Erfassung stiller Reserven im Rahmen von Veräußerungsvorgängen nicht notwendig, da diese bereits nach den allgemeinen Grundsätzen („**Reinvermögenszuwachsttheorie**“) innerhalb der Gewinneinkunftsarten erfasst werden müssen.
- § 16 EStG dient daher nicht der Festlegung einer Steuerbarkeit dieser Einkünfte, sondern ihrer Abgrenzung *innerhalb* der Einkünfte gem. § 15 EStG zu den „laufenden Einkünften“ und damit der Beschränkung der Begünstigungswirkung.

A. Systematische Einordnung

- Rechtfertigung der Begünstigungswirkung des § 16 EStG ...
 - **Abmilderung der Progressionswirkung** durch „geballte Aufdeckung“ von stillen Reserven gegenüber laufend niedrigeren Einkünften (insb. durch Verbindung zum besonderen Steuertarif nach § 34 EStG) *und*
 - **Altersvorsorgeüberlegungen**, da der Aufbau unternehmerischen Betriebsvermögens oftmals einen wesentlichen Teil der Altersvorsorge der betreffenden Personen (Einzelunternehmer, Mitunternehmer) darstellt (insb. durch Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG).
 - Hinweis:
In der Praxis kommt dem Freibetrag regelmäßig eine höhere Begünstigungswirkung zu, da bereits die laufenden Einnahmen vor der Veräußerung oftmals in der oberen Proportionalzone des Steuertarifs („Spitzensteuersatz“) liegen, so dass durch die geballte Aufdeckung der stillen Reserven keine weitere Progressionswirkung mehr eintritt.

A. Systematische Einordnung

- Grundlegende Begriffsbestimmungen ...
 - **Betriebsveräußerung** (§ 16 Abs. 1 EStG) liegt vor, wenn
 - ✓ alle wesentlichen Betriebsgrundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit
 - ✓ in einem einheitlichen Akt entgeltlich oder teilentgeltlich (bei Unentgeltlichkeit: § 6 Abs. 3 EStG = zwingende Buchwertfortführung unabhängig vom Empfänger der betrieblichen Sachgesamtheit)
 - ✓ an einen Erwerber veräußert werden mit der Folge,
 - ✓ dass dieser Erwerber die betriebliche Sachgesamtheit (unverändert) fortführt und der
 - ✓ bisherige Betriebsinhaber seine gewerbliche Tätigkeit in dem bisher geführten Betrieb einstellt.

A. Systematische Einordnung

- Grundlegende Begriffsbestimmungen ...
 - **Betriebsaufgabe** (§ 16 Abs. 3 EStG) liegt vor, wenn
 - ✓ alle wesentlichen Betriebsgrundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit
 - ✓ in einem einheitlichen Akt bzw. innerhalb eines kurzen Zeitraums (d.h. keine „allmähliche Liquidation“ über > 1 Jahr)
 - ✓ an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen und/oder in das Privatvermögen entnommen werden mit der Folge,
 - ✓ dass die betriebliche Sachgesamtheit in ihrer bisherigen Form nicht mehr weiterbesteht und die gewerbliche Tätigkeit nicht mehr fortgeführt werden kann.
- Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 16 EStG ist daher, dass der bisherige Betriebsinhaber seine betriebliche Tätigkeit in bzw. mit diesem Gewerbebetrieb endgültig aufgibt.

A. Systematische Einordnung

- Kein Fall des § 16 EStG liegt dagegen vor, wenn der bisherige Betriebsinhaber den veräußerten Betrieb – ggf. in einer veränderten Struktur – nach der Veräußerung weiterführt (in der Praxis erkennbar z.B. an der Fortführung der Kundenbeziehungen ggf. durch gezielte „Neuakquise“ durch den bisherigen Betriebsinhaber).
- Nicht erforderlich für die Begünstigung nach § 16 EStG ist aber die Einstellung der gesamten betrieblichen Tätigkeit, d.h. andere (bereits bestehende) Gewerbebetriebe können fortgeführt bzw. neue Gewerbebetriebe können eröffnet werden.
- Möglich – und in der Praxis ggf. gewünscht – ist eine weitere Tätigkeit des bisherigen Betriebsinhabers für den neuen Betriebsinhaber in Form einer (unselbständigen) Beratertätigkeit, z.B. als Arbeitnehmer.
- Besondere Zurückhaltung erfordert die Veräußerung einer freiberuflichen Praxis (z.B. Arztpraxis) bei gleichzeitiger Neugründung einer Arztpraxis in räumlicher Nähe zum bisherigen Sitz, da in diesem Fall oftmals die Mitnahme des Patientenstamms vermutet wird (d.h. der Patientenstamm ist dann nicht auf den Praxiserwerber übergegangen).

A. Systematische Einordnung

- Abgrenzungsfragen ...
 - **Keine Betriebsaufgabe** (d.h. keine zwangsweise Aufdeckung von stillen Reserven) liegt grds. vor bei betrieblichen **Umstrukturierungen** (z.B. Veränderungen im Produktsortiment bzw. im Dienstleistungsangebot);
 - **Keine Betriebsaufgabe** liegt vor bei einem **Beurteilungswandel**, d.h. einer veränderten einkommensteuerlichen Einordnung (Wechsel der Einkunftsart, solange der Bereich der Gewinneinkunftsarten nicht verlassen wird (z.B. § 15 EStG in § 18 EStG oder umgekehrt), beim Wechsel zur Vermögensverwaltung (z.B. durch Wegfall der gewerblichen Prägung) liegt eine Betriebsaufgabe vor.
 - **Keine Betriebsaufgabe** ist schließlich auch der **Wechsel zur steuerlichen Liebhaberei**, d.h. im Falle des Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht nach vorhergehender mit Gewinnerzielungsabsicht unternommener Tätigkeit (in diesem Fall werden die stillen Reserven zu diesem Zeitpunkt „eingefroren“ und bei einer späteren Betriebsaufgabeerklärung aufgedeckt und versteuert).

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...
 - Entgeltliche Übertragung des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums an der Sachgesamtheit auf eine andere Person gegen ein kaufmännisch angemessenes Entgelt.
 - Ohne Bedeutung für die Steuerfolgen des § 16 EStG ist der Grund für die Veräußerung (freiwillig bzw. erzwungen, z.B. aufgrund wirtschaftlicher Probleme).
 - Das Entgelt kann bestehen aus ...
 - ✓ einer **Geldzahlung** (sofort oder in Raten/Renten),
 - ✓ einer Gegenleistung in **Sachwerten oder Rechten** (z.B. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten),
 - ✓ der **Übernahme von Verbindlichkeiten** außerhalb der übernommenen Sachgesamtheit („Privatschulden“) bzw. innerhalb der übernommenen Sachgesamtheit bei negativem Kapitalkonto.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...
 - Bsp. 1:

Werner überträgt zum 01.01.12 sein Einzelunternehmen mit einem positiven Kapitalkonto iHv. T€ 100 unentgeltlich auf seine Tochter Rosalinde. In der Schlussbilanz seines Einzelunternehmens sind Lieferantenverbindlichkeiten iHv. T€ 50 und Bankverbindlichkeiten iHv. T€ 70 enthalten.

Die Übernahme der betrieblichen Schulden durch Rosalinde stellt steuerlich kein Entgelt für die Übertragung des Einzelunternehmens dar, so dass § 16 EStG nicht anwendbar ist. Die Übertragung erfolgt wegen der Unentgeltlichkeit zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 3 EStG. Ein Veräußerungsgewinn für Werner entsteht nicht.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...
 - Bsp. 2:

Werner überträgt zum 01.01.12 sein Einzelunternehmen mit einem positivem Kapitalkonto iHv. T€ 100 unentgeltlich auf seine Tochter Rosalinde. In der Schlussbilanz seines Einzelunternehmens sind Lieferantenverbindlichkeiten iHv. T€ 50 und Bankverbindlichkeiten iHv. T€ 70 enthalten. Zudem übernimmt Rosalinde noch einen privaten Kredit, den Werner vor Jahren für den Bau des privaten Einfamilienhauses aufgenommen hat mit einer Restvaluta iHv. T€ 150.

Die Übernahme privater Schulden des bisherigen Betriebsinhabers führt zu einer Gegenleistung iHv. T€ 150, so dass Werner einen Veräußerungsgewinn iHv. T€ 50 zu versteuern hat.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...

- Bsp. 3:

Werner überträgt zum 01.01.12 sein Einzelunternehmen mit einem negativen Kapitalkonto iHv. T€ 100 unentgeltlich auf seine Tochter Rosalinde.

Obwohl hierbei nur betriebliche Schulden übertragen werden, handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang, da die Schulden die Aktiva übersteigen. Der Vorgang ist daher nicht nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten durchzuführen. Werner erzielt durch den Wegfall des negativen Kapitalkontos einen Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 1 EStG iHv. T€ 100.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...
 - Bei **Teilentgeltlichkeit** (d.h. der Wert der Gegenleistung ist nicht kaufmännisch angemessen) ist nach der Rechtsprechung des BFH (sog. „Einheitstheorie“) keine Aufteilung des Vorgangs vorzunehmen, sondern es liegt ...
 - ✓ Insgesamt ein **unentgeltlicher Vorgang** vor, wenn der Wert der Gegenleistung den Buchwert der übertragenen Sachgesamtheit nicht übersteigt.
 - ✓ Insgesamt ein **entgeltlicher Vorgang** vor, wenn der Wert der Gegenleistung den Buchwert der übertragenen Sachgesamtheit übersteigt.

Hinweis:

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens gilt nach der Rechtsprechung dagegen die „Trennungstheorie“, d.h. der teilentgeltliche Vorgang ist in einen unentgeltlichen bzw. entgeltlichen Teil aufzuteilen.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...
 - Bsp. 1:

Werner überträgt zum 01.01.12 sein Einzelunternehmen mit einem Kapitalkonto iHv. T€ 100 an seine Tochter Rosalinde im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gegen eine „Abstandszahlung“ iHv. T€ 50 (alternativ: T€ 150). Der Wert des gesamten Einzelunternehmens zu diesem Zeitpunkt beträgt T€ 200.

Bei einer **Zahlung von T€ 50** erreicht diese nicht das Kapitalkonto, so dass der Vorgang insgesamt unentgeltlich ist und gem. § 6 Abs. 3 EStG eine Buchwertfortführung vorliegt. Werner realisiert keinen Veräußerungsverlust nach § 16 Abs. 1 EStG.

Bei einer **Zahlung von T€ 150** übersteigt diese das Kapitalkonto, so dass der Vorgang insgesamt entgeltlich ist. Werner erzielt einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 EStG iHv. T€ 50.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...
 - Bsp. 2:

Werner überträgt zum 01.01.12 eine vermietete Wohnung (Privatvermögen, Anschaffung vor acht Jahren) an seine Tochter Rosalinde. Der Wert der Wohnung beträgt T€ 200. Die um die Abschreibungen bis zum 01.01.12 verminderten Anschaffungskosten betragen T€ 160. Seine Tochter leistet an ihren Vater eine „Abstandszahlung“ iHv. T€ 50.

Der Vorgang ist – da es sich um ein Wirtschaftsgut im Privatvermögen handelt – in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Da die Frist gem. § 23 EStG noch nicht verstrichen ist, ist der entgeltliche Vorgang insoweit steuerbar.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis (T€ 50) und den auf den Entgeltlichkeitsteil entfallenden Anschaffungskosten ($T€ 50 / T€ 200 * T€ 160 = T€ 40$), so dass gem. § 23 EStG T€ 10 zu versteuern sind.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Veräußerung (§ 16 Abs. 1 EStG) ...

entgeltlich	teilentgeltlich		unentgeltlich
Entgelt = Verkehrswert des übertragenen Vermögens	Entgelt < Verkehrswert des übertragenen Vermögens		Kein Entgelt
	Entgelt > Buchwert des übertragenen Vermögens	Entgelt ≤ Buchwert des übertragenen Vermögens	
§ 16 Abs. 1 EStG		§ 6 Abs. 3 EStG	

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Aufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) ...
 - Die Betriebsaufgabe setzt die **tatsächliche Betriebseinstellung** – und die auf diese gerichteten Handlungen – voraus, alleine der Wille zur Betriebsaufgabe ist nicht ausreichend.
 - Entscheidend für die Annahme einer Betriebsaufgabe (in Abgrenzung zur allmählichen Liquidation = kein Fall des § 16 EStG) ist die Aufdeckung der stillen Reserven in einem **kurzen Zeitraum**, damit die hierdurch entstandene „geballte“ Aufdeckung der stillen Reserven die Begünstigung nach § 16, § 34 EStG rechtfertigt.
 - Die Verteilung der Betriebsaufgabe auf zwei Veranlagungszeiträume (schon dadurch Verminderung der Progressionswirkung) ist unproblematisch.
 - Hohe Kasuistik in der Rechtsprechung (Sechs Monate bis ein Jahr sollten unkritisch sein, Drei Jahre sind zu lang).
 - **Beginn der Betriebsaufgabe**: Erste Vorbereitungshandlungen (z.B. Inserate für Grundstücksverkäufe).

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Aufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) ...
 - **Ende der Betriebsaufgabe:** Veräußerung/Entnahme der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage.
 - In der Praxis besonderes bedeutsam ist die Abgrenzung des Betriebsaufgabegewinns (begünstigt nach § 16, § 34 EStG) vom laufenden Gewinn (§ 15 EStG), da der reguläre Geschäftsbetrieb oftmals noch aufrecht erhalten wird, z.B. ...
 - ✓ Räumungs- und Ausverkäufe des Umlaufvermögens sind laufender Gewinn nach § 15 EStG und daher nicht begünstigt (Hinweis: Im Rahmen einer Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG wird diese Unterscheidung nicht vorgenommen).
 - ✓ Veräußerungsgewinne im Anlagevermögen sind idR. als begünstigter Gewinn nach § 16 EStG zu erfassen.
 - ✓ Auflösung von Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungsposten, die (ausschließlich) auf der Betriebsaufgabe beruhen, sind nach § 16 EStG begünstigt.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

- Objekte der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe iSv. § 16 EStG ...
 - ein ganzer Gewerbebetrieb (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG),
 - ein Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG),
 - eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG, sog. „Teilbetriebsfiktion“),
 - ein gesamter (!) Anteil an einer Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG = keine Mitunternehmerteilanteile),
 - ein Anteil eines persönlichen haftenden Gesellschafter an einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA, § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Gesamter Gewerbebetrieb (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

- Veräußerung bzw. (bei Aufgabe) Entnahme aller wesentlicher Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebes erforderlich.
- Träger des Gewerbebetriebes kann ein Einzelunternehmen oder eine Mitunternehmerschaft sein (für Kapitalgesellschaften ist § 16 EStG nicht anwendbar)
- Wesentliche Betriebsgrundlagen ...
 - ✓ Funktionale Betrachtung: Wesentlich von der Funktion her?
 - ✓ Quantitative Betrachtung: Erhebliche stille Reserven?
- Im Rahmen des § 16 EStG sind beide Betrachtungen von Bedeutung.
- In der Praxis gehören insbesondere Grundstücke oder immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Marken- und Patentrechte sowie Geschäfts- und Firmenwerte) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.
- Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Umlaufvermögen sind idR. keine wesentliche Betriebsgrundlage.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Bsp.:

Werner veräußert sein Einzelunternehmen an Rolf zu einem Veräußerungspreis von T€ 500. Der Buchwert seines Kapitalkontos beträgt T€ 200. Da Rolf den Betrieb an eine andere Stelle – allerdings in räumlicher Nähe zum bisherigen Betriebssitz – verlagern will, erwirbt er das bisherige Betriebsgrundstück inkl. des aufstehenden Bürogebäudes nicht mit. Werner möchte das Grundstück zunächst in seinem (Rest-) Betriebsvermögen belassen und einen anderen Käufer suchen. Auch einen bisher von Werner genutzten Firmen-PKW (Mercedes S-Klasse, 12 Jahre alt) möchte Rolf nicht übernehmen. Entsprechend werden diese beiden Wirtschaftsgüter nicht mit an Rolf übertragen.

Das Betriebsgrundstück ist bei funktionaler Betrachtungsweise als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Die Zurückbehaltung des Grundstücks ist daher für die Annahme einer Betriebsveräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG schädlich. Der Gewinn iHv. T€ 300 ist nicht begünstigt (ggf. aber Annahme einer Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 EStG).

Die Zurückbehaltung des PKW ist unschädlich.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

- Teilbetrieb = ein mit einer „gewissen“ **Selbständigkeit** ausgestatteter, **organisatorisch eigenständiger** Teil des gesamten Gewerbebetriebs, der für sich selbst **lebensfähig** ist und sich von der übrigen Tätigkeit innerhalb des Gewerbebetriebs deutlich **abhebt** (ständige Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH v. 04.07.2007, X R 49/06, BStBl. II, S. 772).
- Frage: Kann der Teilbetrieb vom Erwerber isoliert fortgeführt werden?
- Die Einzelheiten sind von einer hohen Kasuistik geprägt und der Begriff daher in der Praxis nur schwer einzugrenzen (Hinweis: Verbindliche Auskunft vor Veräußerung einholen, § 89 Abs. 2 AO), Merkmale können sein:
 - Räumliche Trennung von „Hauptsitz“ (Zweigstelle, Filiale),
 - Eigenes Produkt- bzw. Leistungsangebot,
 - Gesonderte Buchführung (bzw. gesonderte Buchungskreise),
 - Eigenes Personal,
 - Eigenes Anlagevermögen,
 - Eigener Kundenstamm.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

- Nicht ausreichend ist eine „willkürliche Trennung“ einer einheitlichen Tätigkeit, z.B. Trennung eines Kundenstamms oder Aufteilung räumlicher Absatzgebiete.
- Erforderlich ist auch hier, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebes auf den Erwerber übertragen werden und die Tätigkeit des bisherigen Teilbetriebinhabers eingestellt wird.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Teilbetriebsfiktion (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

- Nach Satz 2 gilt (d.h. Fiktion) eine das gesamte Nennkapital umfassende – also 100%ige Beteiligung – an einer Kapitalgesellschaft **im Betriebsvermögen** als Teilbetrieb, so dass deren Veräußerung oder Aufgabe der Begünstigung gem. §§ 16 EStG unterliegt.
- Grundgedanke:
Geforderte Selbständigkeit des Teilbetriebs ist bei einer auf eine Kapitalgesellschaft ausgelagerten Tätigkeit immer erfüllt, daher erfolgt auch hier keine Prüfung der Kriterien eines Teilbetriebs (Vorteil!).
- Die Beteiligung kann hierbei zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft gehören (unter Einschluss von SBV), solange sich insgesamt 100% der Anteile im Betriebsvermögen befinden.
- Die Beteiligung muss im Laufe eines Wirtschaftsjahres (R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR) vollständig an einen Erwerber veräußert bzw. an unterschiedliche Erwerber veräußert sowie entnommen werden. Im Anschluss darf sich kein Restanteil mehr im Betriebsvermögen befinden.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Teilbetriebsfiktion (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

- Der Gewinn aus der Veräußerung/Entnahme unterliegt zunächst der Begünstigung nach § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG (Teileinkünfteverfahren), nur der danach steuerpflichtige Teil wird mit dem Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG begünstigt.
- Die Steuersatzermäßigung nach § 34 EStG ist nicht anwendbar, da dies – nach der bereits erfolgten Begünstigung durch das Teileinkünfteverfahren, zu einer doppelten Begünstigung führen würde.
- Die Gewinne im Rahmen der Teilbetriebsfiktion sind – abweichend vom Grundsatz der Nichtsteuerbarkeit der Gewinne nach § 16 EStG in der Gewerbesteuer – gewerbesteuerpflichtig (Hinweis 7.1 Abs. 3 GewStH).

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Bsp.:

Im Gesamthandsvermögen der Brösel & Röhricht KG befinden sich 80% der Anteile an der Brösel & Röhricht Vertriebs-GmbH, die übrigen 20% der Anteile befinden sich zu jeweils 10% im SBV II von Werner Brösel und Rolf Röhricht (jeweils 50%ige Gesellschafter der KG).

Im Wirtschaftsjahr 12 veräußert die KG ihre Anteile an der GmbH an einen Dritten mit einem Veräußerungsgewinn von 600 T€, Werner und Rolf entnehmen daraufhin ihre Beteiligungen aus dem SBV II in ihr Privatvermögen und decken hierbei jeweils stille Reserven iHv. 75 T€ auf.

Die Beteiligung an der GmbH im Betriebsvermögen der KG (unter Einbezug des SBV II) gilt als Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die innerhalb eines Wirtschaftsjahres aufgegeben wird.

Der Aufgabegewinn (= aufgedeckte stille Reserven iHv. 750T€) ist zunächst nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG) begünstigt, also steuerfrei: $40\% * 750 \text{ T€} = 300 \text{ T€}$.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Bsp.:

Der steuerpflichtige Gewinn (450 T€) wird Werner und Rolf jeweils zur Hälfte zugewiesen (über Restquote bzw. SBV), also jeweils 225 T€.

Aufgrund der Höhe des Aufgabegewinns wird kein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG gewährt, auch wenn Werner und Rolf die persönlichen Voraussetzungen erfüllen sollten.

Der Aufgabegewinn ist nicht nach § 34 EStG begünstigt, da bereits eine Begünstigung durch das Teileinkünfteverfahren vorliegt (vgl. ausdrücklich § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Zum Gewerbeertrag der KG gehört der Gewinn aus der Aufgabe der Beteiligung an der GmbH nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (also 450 T€), eine weitere Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG findet nicht statt.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Mitunternehmeranteil (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

- Der Gewinn aus der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ist nur dann begünstigt, wenn der **gesamte Mitunternehmeranteil** des Veräußerers veräußert bzw. aufgegeben wird.
- Gewinne aus Teilanteilsübertragungen stellen keinen Anwendungsfall des § 16 EStG dar, sondern es handelt sich um laufende Einkünfte nach § 15 EStG (Hinweis: Daher besteht für diese Einkünfte auch Gewerbesteuerpflicht bei der veräußernden Mitunternehmerschaft).
- Unerheblich ist dagegen, wie die anderen Mitunternehmer mit ihren Mitunternehmeranteilen verfahren.
- Für die Praxis liefert diese Einschränkung ein Gestaltungsproblem, weil ein sukzessives Verkaufen von Mitunternehmeranteilen an einen neuen Mitunternehmer („Kennenlernen bzw. Erprobung des Nachfolgers“) nicht begünstigt ist, während insb. im Bereich des § 17 EStG auch die sukzessive Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erleichtert wird (immer Teileinkünftebegünstigung, immer Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG).

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Bsp.:

An der Brösel & Röhricht KG sind Werner Brösel und Rolf Röhricht zu jeweils 50% beteiligt.

Werner veräußert im Juni 12 aus seinem 50%igen Anteil 45% mit einem Gewinn von 100 T€ und behält 5% zurück. Der Gewinn ist nicht nach § 16 EStG begünstigt.

Veräußert Werner dagegen seinen gesamten 50%igen Anteil mit einem Gewinn von 110 T€, so handelt es sich um einen Fall des § 16 EStG.

Ob sein Mitgesellschafter Rolf seinen Anteil ebenfalls veräußert (ganz oder teilweise) ist für die Behandlung bei Werner unerheblich.

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Mitunternehmeranteil (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

- Wichtig:

Zum Begriff „Mitunternehmeranteil“ gehört neben den Anteil am Gesamthandsvermögen immer auch funktional wesentliches SBV, so dass dieses immer zusammen mit dem Anteil an dem Gesamthandsvermögen an den Erwerber mitübertragen werden muss, um eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu erreichen.

In der Praxis ist dies aber häufig nicht gewollt bzw. nicht möglich, so dass Ausweichgestaltungen gesucht werden müssen ...

- ✓ Entnahme des SBV in das Privatvermögen gleichzeitig mit der Veräußerung (dann: Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 EStG, aber Aufdeckung der stillen Reserven ohne Liquiditätszufluss hinsichtlich des SBV);
- ✓ Überführung des SBV zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in ein anderes BV (insb. gewerblich geprägte Mitunternehmerschaft) vor der Veräußerung des Anteils an dem Gesamthandsvermögen (ggf. auf „Schamfrist“ zu Verhinderung eines Gesamtplanvorwurfes achten).

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Bsp.:

An der Brösel & Röhrich KG sind Werner Brösel und Rolf Röhrich zu jeweils 50% beteiligt. Werner hat seit Jahren ein für den Betrieb der KG wesentliches Grundstück („funktional wesentlich“) an die KG vermietet.

Werner veräußert im Juni 12 seinen 50%igen Anteil vollständig an einen Dritten mit einem Veräußerungsgewinn von 200 T€, möchte das Grundstück (mit stillen Reserven iHv. T€ 300) aber zurückbehalten und weiterhin an die KG vermieten, da die hieraus erzielbaren Mieterträge einen wesentlichen Teil seiner Altersvorsorge darstellen. Zudem ist der Erwerber des Mitunternehmeranteils nicht bereit, das Grundstück zu erwerben, weil er die hierzu notwendigen finanziellen Mittel nicht besitzt.

Gestaltungsaufgabe:

Wie kann erreicht werden, dass Werner dennoch die Veräußerung des Anteils an der KG steuerbegünstigt nach §§ 16, 34 EStG erzielen kann?

B. Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

Mitunternehmeranteil (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

- Eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils liegt auch vor, wenn ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus einer Personengesellschaft ausscheidet und die Mitgesellschafter auf einen Ausgleich des negativen Kapitalkontos verzichten (Veräußerungsgewinn = Betrag des negativen Kapitalkontos zum Zeitpunkt des Ausscheidens).

Bsp.:

Werner ist Kommanditist der Brösel & Röhricht OHG. Er scheidet zum 31.12.12 aus der KG entschädigungslos aus, sein Anteil wird von der Mitgesellschaftern anteilig übernommen. Zum Zeitpunkt seines Ausscheidens beträgt der Stand seiner Gesamthandskapitalkonten in der Summe ./ 300 T€, nach der Vereinbarung mit den Mitgesellschaftern muss Werner das negative Kapitalkonto nicht ausgleichen.

Werner erzielt durch sein Ausscheiden aus der OHG einen Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG iHv. 300 T€.

C. Die Betriebsverpachtung im Ganzen

- Wird ein Gewerbebetrieb (mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen) nach einer aktiven („werbenden“) Tätigkeit verpachtet (z.B. weil eine Veräußerung nicht gelingt), so führt dies nicht zwingend zu einer Betriebsaufgabe, sondern der bisherige Betriebsinhaber hat das sog. „Verpächterwahlrecht“ (§ 16 Abs. 3b EStG), d.h. ...
 - ✓ Behandlung als Betriebsaufgabe, Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen des § 16 Abs. 3 EStG, Entnahme der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen, Pachteinnahmen sind steuerbar nach § 21 EStG.
 - ✓ Behandlung als „ruhender Gewerbebetrieb“, Beibehaltung von Betriebsvermögen, keine Aufdeckung von stillen Reserven, Pachteinnahmen sind steuerbar nach § 15 EStG, keine Gewerbesteuerpflicht der Pachteinnahmen.
- Das Verpächterwahlrecht setzt voraus, dass der verpachtete Gewerbebetrieb im Wesentlichen nicht verändert wird, so dass der bisherige Betriebsinhaber oder seine Erben die Möglichkeit hätten, den ruhenden Gewerbebetrieb wieder aufzunehmen.

C. Die Betriebsverpachtung im Ganzen

- Wird nur ein Teil der Wirtschaftsgüter an den Pächter verpachtet und erwirbt dieser andere wesentliche Betriebsgrundlagen von dem bisherigen Inhaber, so liegt keine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, d.h. das Verpächterwahlrecht besteht dann nicht.
- Auch die Verpachtung einzelner Teilbetriebe an unterschiedliche Pächter begründet für die einzelnen Teilbetriebe jeweils das Verpächterwahlrecht.
- Die Betriebsaufgabeerklärung kann durch den Steuerpflichtigen zu Beginn der Verpachtung oder zu einem späteren Zeitpunkt abgegeben werden. Sie wirkt grds. immer für den Zeitpunkt der Betriebsaufgabeerklärung und führt zu einer Aufdeckung der dann vorliegenden stillen Reserven (eine rückwirkende Betriebsaufgabeerklärung ist nur innerhalb eines Dreimonatszeitraums möglich).
- Die Betriebsaufgabeerklärung kann formlos erfolgen („Dreizeiler“), alleine die Angabe der Pachteinahmen als Einkünfte nach § 21 EStG in der Steuererklärung führt nach der Rechtsprechung aber nicht zu einer Betriebsaufgabe.

D. Die Realteilung

- Begriff „Realteilung“:

Beendigung einer Personengesellschaft durch Übertragung der Wirtschaftsgüter in das Vermögen der Mitunternehmer.

Alternative zur Veräußerung der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft und Verteilung des Liquidationserlöses (in Geld) an die Mitunternehmer.

- Grundsätzlich handelt es sich hierbei um die Aufgabe der Mitunternehmeranteile i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG gegen Sachwertabfindung aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, so dass die stillen Reserven aufzudecken wären.
- Jeder Gesellschafter müsste dann die Differenz zwischen den gemeinen Werten der ihm zugeteilten Wirtschaftsgütern und dem Buchwert seines Kapitalkontos gem. § 16 Abs. 3 EStG versteuern

D. Die Realteilung

- Werden im Zuge einer Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in die jeweiligen Betriebsvermögen der Mitunternehmer übertragen, so besteht bei diesen grds. die Verpflichtung zur Buchwertfortführung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- Die Buchwertfortführungsverpflichtung besteht dann, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (Überführung in ein inländisches Betriebsvermögen).
- Das aufnehmende Betriebsvermögen kann bereits bestehen oder neu gegründet werden.
- Nicht notwendig ist, dass alle Mitunternehmer Wirtschaftsgüter in ihr Betriebsvermögen überführen, soweit dies nicht erfolgt, ist bei diesen eine Entnahme in das Privatvermögen zu erfassen und zu versteuern.
- Eine Realteilung setzt nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 17.09.2015, III R 49/13) nicht mehr die Beendigung der Personengesellschaft voraus, so dass auch das Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachwertabfindung in Form eines Teilbetriebs und Fortführung der Personengesellschaft unter die Norm fällt.

D. Die Realteilung

Bsp.:

Die Brösel & Röhricht OHG setzt sich zum 31.12.12 in der Weise auseinander, dass Werner Brösel das Betriebsgrundstück, das Anlagevermögen und den Kundenstamm in ein neu gegründetes Einzelunternehmen überführt und den Geschäftsbetrieb der OHG alleine fortsetzt.

Rolf Röhricht dagegen entnimmt im Zuge der Auseinandersetzung den Betriebs-PKW und die bis zum 31.12.12 entstandenen betrieblichen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten in sein Privatvermögen.

Im Anschluss wird die OHG vollständig beendet.

Lösung:

Es handelt sich um eine Realteilung, bei der Werner die Buchwerte der von ihm übernommenen Wirtschaftsgüter in seinem Einzelunternehmen fortführen muss (keine Aufdeckung von stillen Reserven). Soweit in den von Rolf in das Privatvermögen entnommenen Wirtschaftsgütern stille Reserven enthalten sind, erfolgt eine Versteuerung nach § 16 Abs. 3 EStG.

D. Die Realteilung

- Ausnahmen von der Buchwertfortführung ...
 - Rückwirkender (d.h. auf den Zeitpunkt der Realteilung wirkender) Ansatz des gemeinen Wertes, wenn innerhalb von drei Jahren nach der Realteilung über **einzelne Wirtschaftsgüter** (Beginn des Frist: Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft im Realteilungsjahr) bestimmte Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Gebäude und wesentliche Betriebsgrundlagen) aus dem Betriebsvermögen der übernehmenden Mitunternehmer veräußert werden (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG).
 - Sofortiger Ansatz des gemeinen Wertes bei der Realteilung über **einzelne Wirtschaftsgüter**, wenn diese Wirtschaftsgüter auf Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen nach KStG (i.W.: Kapitalgesellschaften) übertragen werden (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG).

D. Die Realteilung

Bsp.:

Die Brösel und Röhrich KG wird zum 31.12.12 in der Weise aufgelöst, dass die Gesellschafter alle wesentlichen Grundlagen (inkl. zweier Grundstücke mit gemeinen Werten zum 31.12.12 iHv. T€ 500 und Buchwerten iHv. T€ 350) in ihre neu gegründete Einzelunternehmen übernehmen und danach den Geschäftsbetrieb der KG (mit getrenntem Kundenstamm) fortführen. Es handelt sich bei dem jeweils übernommenen Betriebsvermögen nicht um Teilbetriebe.

Die Erklärung über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KG geht am 01.05.13 beim Finanzamt ein.

Am 01.04.14 veräußert Werner sein übernommenes Grundstück an einen Dritten zum einem Preis von T€ 520.

D. Die Realteilung

Lösung:

Grundsätzlich handelt es sich hierbei um eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, so dass die beiden Gesellschafter die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter aus der Schlussbilanz der KG zum 31.12.12 fortführen müssen. Stille Reserven werden nicht aufgedeckt.

Mit Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung der KG am 01.05.13 beginnt aber eine dreijährige Sperrfrist, da die Realteilung nicht über Teilbetriebe, sondern über einzelnen Wirtschaftsgüter stattgefunden hat.

Da Werner innerhalb dieser dreijährigen Sperrfrist (am 01.04.14) das Grundstück aus seinem Einzelunternehmen heraus veräußert, entsteht für ihn rückwirkend zum 31.12.12 ein Entnahmegewinn iHv. T€ 150, der als laufender Gewinn (§ 15 EStG) zu versteuern ist.

Die Differenz zwischen dem Entnahmewert (T€ 500) und dem Veräußerungsgewinn in seinem Einzelunternehmen (T€ 520) muss er als laufenden Gewinn (§ 15 EStG) in seinem Einzelunternehmen versteuern.

D. Die Realteilung

Bsp.:

An der Brösel & Partner KG sind Werner Brösel mit 80% und eine GmbH mit 20% beteiligt. Die KG setzt sich zum 31.12.12 in der Weise auseinander, dass Werner und die GmbH jeweils einzelne Wirtschaftsgüter in ihr eigenes Betriebsvermögen übernehmen.

In den von der GmbH übernommenen Wirtschaftsgütern befinden sich stille Reserven iHv. T€ 200.

Lösung:

Eine Buchwertfortführung durch die GmbH ist ausgeschlossen, soweit einzelne Wirtschaftsgüter (wie hier) übernommen werden. Die stillen Reserven müssen in der Schlussbilanz der KG zum 31.12.12 aufgedeckt und von der GmbH als Entnahmegewinn versteuert werden.

Hierdurch soll verhindert werden, dass stille Reserven aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft ohne Besteuerung verschoben und im Anschluss der Anteil an der Kapitalgesellschaft begünstigt (§ 3 Nr. 40 EStG bzw. § 32d EStG) veräußert werden.

D. Die Realteilung

- Nur in Ausnahmefällen werden die Buchwerte der von den Realteilern übernommenen Wirtschaftsgüter deren Kapitalkonten entsprechen, denn der Umfang der zu übernehmenden Wirtschaftsgüter richtet sich nach deren Zeitwerten.
- In diesen Fällen sind die Kapitalkonten der Gesellschafter erfolgsneutral anzupassen, wodurch sich aber eine Verschiebung der stillen Reserven und ggf. eine Ausgleichsverpflichtung ergeben kann, die einkommensteuerlich unbeachtlich ist.

Bsp.:

Schlussbilanz der real zu teilenden A,B - KG

	Buchwert	gemeiner Wert		Buchwert	gemeiner Wert
	€	€		€	€
WG für A	100.000	250.000	Kapital A	125.000	250.000
WG für B	150.000	250.000	Kapital B	125.000	250.000
	250.000	500.000		250.000	500.000

D. Die Realteilung

Bsp.:

Eröffnungsbilanz der Einzelunternehmens A

	Buchwert	gemeiner Wert		Buchwert	gemeiner Wert
	€	€		€	€
WG für A	100.000	250.000	Kapital A	100.000	250.000
	100.000	250.000		100.000	250.000
st. Reserven		150.000			

Eröffnungsbilanz der Einzelunternehmens B

	Buchwert	gemeiner Wert		Buchwert	gemeiner Wert
	€	€		€	€
WG für B	150.000	250.000	Kapital B	150.000	250.000
	150.000	250.000		150.000	250.000
st. Reserven		100.000			

Durch die Abstockung des Kapitalkonto des A werden diesem rein buchhalterisch 25 T€ mehr stille Reserven zugewiesen als dem B., d.h. im Fall einer Veräußerung des Einzelunternehmens müsste A einen um diesen Betrag höheren Gewinn versteuern.

A wird daher von B einen Ausgleich für die Mehrsteuer verlangen können (z.B. geschätzter Est-Satz des A * 25 T€), der von B auszugleichen ist. Dieser Ausgleich hat weder bei A noch bei B steuerliche Konsequenzen.

E. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG

- Als sachliche Steuerbefreiung wird ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSv. § 16 Abs.1, 3 EStG u.U. steuerfrei gestellt, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass Gewinne aus Betriebsveräußerungen in der Praxis oftmals einen Teil der Altersvorsorge der ehemaligen Unternehmer darstellen.
- Die Gewährung des Freibetrages setzt voraus ...
 - ✓ Einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen;
 - ✓ Die Vollendung des 55. Lebensjahres des Veräußerers oder seine dauernde Berufsunfähigkeit, jeweils zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder der Betriebsaufgabe;
 - ✓ Die Tatsache, dass ein entsprechender Freibetrag in der Vergangenheit noch nicht gewährt worden ist („... einmal im Leben ...“).
- Da der Freibetrag nur einmal gewährt wird und auch ein nicht voll ausgeschöpfter Freibetrag nicht auf einen weiteren Fall übertragen werden kann, muss der gewählte Veräußerungsfall geplant sein.

E. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG

- Der Freibetrag steht dem Steuerpflichtigen auch dann in voller Höhe zu, wenn er keinen (ganzen) Betrieb, sondern nur einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil veräußert (also keine „Quotelung“ wie im Bereich des § 17 EStG).
- Bei der Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs einer Mitunternehmerschaft erhält entsprechend ggf. jeder Mitunternehmer – soweit er die persönlichen Voraussetzungen erfüllt – einen Freibetrag.
- Soweit in dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn Teilbeträge nach § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG begünstigt sind, sind diese Steuerfreiheiten vorrangig zu berücksichtigen, erst im Anschluss wird der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG.
- Der Freibetrag beträgt grds. € 45.000 und ermäßigt sich um den Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, der € 136.000 übersteigt, d.h. ab einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn von € 181.000 wird kein Freibetrag mehr gewährt.

E. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG

Bsp.:

Werner (60 Jahre) veräußert seinen gesamten 50%igen Mitunternehmeranteil an der Brösel & Röhricht KG mit einem Veräußerungsgewinn von € 160.000. Im Gesamthandsvermögen der KG war zu diesem Zeitpunkt in einer bilanzierten Beteiligung an einer KapG eine stille Reserve iHv. € 40.000 enthalten. Werner hatte in der Vergangenheit noch keinen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen.

Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Veräußerungsgewinn	€	160.000
<u>hiervon:</u>		
Steuerfrei nach § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG (€ 40.000 * 50% Quote Werner * 40% Steuerfreiheit)	€	8.000
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn <u>vor</u> Freibetrag	€	152.000
Freibetrag	€	45.000
Reduzierung Freibetrag	€	16.000
Verbleibender Freibetrag	€	29.000
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn <u>nach</u> Freibetrag	€	123.000

F. Tarifermäßigung

- Einkünfte iSv. § 16 EStG (sowie § 14 EStG, § 18 Abs. 3 EStG) stellen grds. „außerordentliche Einkünfte“ iSv. § 34 Abs. 2 EStG dar.
- Sind innerhalb der Einkünfte iSv. § 16 EStG Einkünfte enthalten, die bereits nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG begünstigt sind, stellen diese keinen Anwendungsfall des § 34 Abs. 2 EStG dar (Verhinderung einer Doppelbegünstigung).

- Bsp.:

Werner veräußert sein Einzelunternehmen zum 01.01.12 mit einem Gewinn iSv. § 16 EStG von T€ 500. In diesem Gewinn sind aufgedeckte stille Reserven aus der Veräußerung (Differenz Verkaufspreis zu Buchwert) aus einer zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft iHv. T€ 100 enthalten.

Der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist nur zu 60% steuerpflichtig (= T€ 60). Der Begünstigung nach § 34 EStG unterliegt daher nur der verbleibende Gewinn von T€ 400. Die nicht begünstigten T€ 60 werden regulär besteuert.

F. Tarifermäßigung

- § 34 EStG setzt voraus, dass eine natürliche Person Einkünfte nach § 16 EStG erzielt. Auf Kapitalgesellschaften ist § 34 EStG – wie bereits § 16 EStG – nicht anwendbar.
- § 34 EStG ist (im Ganzen) nicht anwendbar, wenn im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe eine Begünstigung nach § 6b EStG (oder § 6c EStG) gewählt wurde, da in diesem Fall nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden sind.
- In derartigen Fällen muss entschieden werden, ob ...
 - ✓ die Möglichkeiten zur Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG (Steuerstundungseffekt) und die reguläre Besteuerung des Veräußerungsgewinns oder
 - ✓ die ermäßigte Besteuerung des gesamten Veräußerungsgewinns unter Verzicht auf die Anwendung des § 6b EStG steuerlich günstiger ist.

F. Tarifermäßigung

- § 34 EStG bietet für außerordentliche Einkünfte iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zwei Entlastungsmöglichkeiten an, um die Progressionswirkung der geballten Aufdeckung von stillen Reserven abzumildern ...
 - „Fünftellösung“ gem. § 34 Abs. 1 EStG:
 - Regelbegünstigung, da keine weiteren (persönlichen, sachlichen oder zeitlichen) Voraussetzungen;
 - Steuerpflichtiger muss einen Antrag zur Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG stellen, der für alle im VZ erzielten außerordentlichen Einkünfte nur einheitlich gestellt werden kann.
 - Vier Schritte sind notwendig:
 1. Berechnung der tariflichen ESt auf das „verbleibende zvE“ (zvE ohne außerordentliche Einkünfte)
 2. Berechnung der tariflichen ESt auf das „verbleibende zvE“ zzgl. 1/5 der außerordentlichen Einkünfte
 3. Verfünffachung des Unterschiedsbetrags zwischen 1. und 2.
 4. Addition des Betrags aus 3. zu dem Betrag aus 1.

F. Tarifermäßigung

- Bsp.:

Werner (ledig) veräußert zum 30.09.12 sein Einzelunternehmen mit einem Veräußerungsgewinn (nach Freibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG) i.H.v. T€ 150. Seine übrigen (steuerlich zutreffend ermittelten) Einkünfte im Jahr 12 betragen T€ 30. Die Einkommensteuer ermittelt sich wie folgt:

1. Berechnung der tariflichen ESt
auf das „verbleibende zvE“ (T€ 30, **Tarif 2016**): € 5.468
2. Berechnung der tariflichen ESt auf das „verbleibende zvE“
zzgl. 1/5 der außerordentlichen Einkünfte (T€ 60, **Tarif 2016**) € 16.805
3. Fünffache Differenz zwischen 1. und 2. € 56.685
4. Gesamte tarifliche ESt € 62.153

Ohne die Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG hätte sich bei einem zvE von T€ 180 eine tarifliche Einkommensteuer i.H.v. € 67.205 (**Tarif 2016**) ergeben. Der Progressionsvorteil beträgt somit € 5.052.

F. Tarifermäßigung

- Bsp.:

Werner (ledig) veräußert zum 30.09.12 sein Einzelunternehmen mit einem Veräußerungsgewinn (nach Freibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG) i.H.v. T€ 150. Seine übrigen (steuerlich zutreffend ermittelten) Einkünfte im Jahr 12 betragen T€ 100. Die Einkommensteuer ermittelt sich wie folgt:

1. Berechnung der tariflichen ESt
auf das „verbleibende zvE“ (T€ 100, **Tarif 2016**): € 33.605
2. Berechnung der tariflichen ESt auf das „verbleibende zvE“
zzgl. 1/5 der außerordentlichen Einkünfte (T€ 130, **Tarif 2016**) € 46.338
3. Fünffache Differenz zwischen 1. und 2. € 63.000
4. Gesamte tarifliche ESt € 96.605

Ohne die Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG hätte sich bei einem zvE von T€ 250 eine tarifliche Einkommensteuer i.H.v. € 96.605 (**Tarif 2016**) ergeben. Der Progressionsvorteil beträgt somit € 0.

F. Tarifermäßigung

➤ „Ermäßigter Steuersatz“ gem. § 34 Abs. 3 EStG:

- Besondere Vergünstigung nur für Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (nicht für die anderen außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 2 EStG) bis zu einem Gesamtbetrag von T€ 5.000.
- Steuerpflichtiger muss einen Antrag zur Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG stellen, der sich nur auf einen Veräußerungsvorgang beziehen kann (keine Zusammenfassung verschiedener Veräußerungen innerhalb eines Jahres).
- Die Gewährung ist an besondere Voraussetzungen geknüpft:
 - ✓ Steuerpflichtiger hat zum Zeitpunkt der Veräußerung das 55. Lebensjahr vollendet oder er ist dauernd berufsunfähig;
 - ✓ Bislang noch keine Gewährung der Begünstigung („... einmal im Leben ...“);

F. Tarifermäßigung

➤ „Ermäßigter Steuersatz“ gem. § 34 Abs. 3 EStG:

– Vier Schritte sind notwendig:

1. Berechnung der durchschnittlichen tariflichen ESt auf das gesamte zvE (tarifliche ESt/zvE);
2. Ermittlung des 56%-Satzes auf diese durchschnittliche tarifliche ESt (mindestens aber 14% = Eingangssteuersatz 2016)
3. Anwendung des 56%-Satzes aus 3. auf die außerordentlichen Einkünfte.
4. Addition der ESt aus 3. zu der regulären ESt der regulären Einkünfte.

F. Tarifermäßigung

- Bsp.:

Werner (ledig) veräußert zum 30.09.12 sein Einzelunternehmen mit einem Veräußerungsgewinn (nach Freibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG) i.H.v. T€ 150. Seine übrigen (steuerlich zutreffend ermittelten) Einkünfte im Jahr 12 betragen T€ 30. Die Einkommensteuer ermittelt sich wie folgt:

1. Berechnung der durchschnittlichen tariflichen ESt auf das gesamte zvE (€ 67.205/ € 180.000, **Tarif 2016**): 37,3361%
2. Hiervon 56% („ermäßigter Steuersatz“) 20,9082%
3. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die außerordentlichen Einkünfte (T€ 150) € 31.362
4. Gesamte tarifliche ESt (ESt aus 3. und ESt reguläre Einkünfte) € 42.562

Ohne die Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG hätte sich bei einem zvE von T€ 180 eine tarifliche Einkommensteuer i.H.v. € 67.205 ergeben (**Tarif 2016**). Der Progressionsvorteil beträgt somit € 24.643 (nachrichtlich: nach § 34 Abs. 1 EStG: € 5.052, vgl. oben).

F. Tarifermäßigung

- Bsp.:

Werner (ledig) veräußert zum 30.09.12 sein Einzelunternehmen mit einem Veräußerungsgewinn (nach Freibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG) i.H.v. T€ 150. Seine übrigen (steuerlich zutreffend ermittelten) Einkünfte im Jahr 12 betragen T€ 100. Die Einkommensteuer ermittelt sich wie folgt:

1. Berechnung der durchschnittlichen tariflichen ESt auf das gesamte zvE (€ 96.605/ € 250.000, **Tarif 2016**): 38,6420%
2. Hiervon 56% („ermäßigter Steuersatz“) 21,6395%
3. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die außerordentlichen Einkünfte (T€ 150) € 32.459
4. Gesamte tarifliche ESt (ESt aus 3. und ESt reguläre Einkünfte) € 71.101

Ohne die Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG hätte sich bei einem zvE von T€ 250 eine tarifliche Einkommensteuer i.H.v. € 96.605 (**Tarif 2016**) ergeben. Der Progressionsvorteil beträgt somit € 25.504 (nachrichtlich: nach § 34 Abs. 1 EStG: € 0, vgl. oben).