

§ 16

Veräußerung des Betriebs

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;
BStBl. I 2011, 986)

(1) ¹Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

1. ¹des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs. ²Als Teilbetrieb gilt auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; im Fall der Auflösung der Kapitalgesellschaft ist § 17 Absatz 4 Satz 3 sinngemäß anzuwenden;
2. des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2);
3. des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3).

²Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils im Sinne von Satz 1 Nummer 2 oder 3 erzielt werden, sind laufende Gewinne.

(2) ¹Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3) übersteigt. ²Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 zu ermitteln. ³Soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn insoweit jedoch als laufender Gewinn.

(3) ¹Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3. ²Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. ³Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. ⁴Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, so-

weit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen.⁵ Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn.⁶ Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen.⁷ Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.⁸ Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(3a) Einer Aufgabe des Gewerbebetriebs steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleich; § 4 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.

(3b) ¹In den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen gilt ein Gewerbebetrieb sowie ein Anteil im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 nicht als aufgegeben, bis

1. der Steuerpflichtige die Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt oder
2. dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 erfüllt sind.

²Die Aufgabe des Gewerbebetriebs oder Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 ist in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 rückwirkend für den vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird.³ Wird die Aufgabeerklärung nicht spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt abgegeben, gilt der Gewerbebetrieb oder Anteil im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingeht.

(4) ¹Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45 000 Euro übersteigt.² Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren.³ Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 Euro übersteigt.

(5) Werden bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden, Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar von einem nicht von § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Mitunternehmer übertragen, ist abweichend von Absatz 3 Satz 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der ge-

meine Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 bis 5 des Umwandlungssteuergesetzes weiter überträgt; § 22 Absatz 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.

Autoren: Dr. Michael **Geissler**, Richter am BFH, München
(Allg. Erläuterungen, Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Schluss-ABC)

Prof. Dr. Hagen **Kobor**, Richter am FG, Augsburg (Abs. 2 und 4)

Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am BFH, München (Abs. 3, 3a, 3b und 5)

Joachim **Patt**, Dipl.-Finw., Köln (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 und Satz 2)

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 16 . . . 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 16	1		
II. Rechtentwicklung des § 16	2		
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 16 mit höherrangigem Recht	3		
1. Bedeutung im Besteuerungssystem	3	aa) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen	12
a) Regelung der sachlichen Steuerpflicht	3	bb) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	13
b) Begünstigung der Veräußerungs- und Aufgabegewinne	4	b) Geltung für Steuerinländer mit ausländischen Betriebsstätten	14
c) Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven	5	aa) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen . . .	14
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	6	bb) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften	15
IV. Geltungsbereich des § 16	9	c) Regelungen in § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a	16
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	9	V. Verhältnis des § 16 zu anderen Vorschriften	20
a) Sachlicher Geltungsbereich	9	1. Verhältnis zu den einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften	20
b) Persönlicher Geltungsbereich	10	a) Verhältnis zu § 4 Abs. 1, § 5, § 4 Abs. 3, § 4g, § 5a	20
2. Anwendung des § 16 auf Auslandsbeziehungen	11	b) Verhältnis zu § 6 Abs. 3 .	21
a) Geltung für Steuerländer mit inländischer Betriebsstätte	12	c) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 .	22
		d) Verhältnis zu § 6b	23
		e) Verhältnis zu § 7g	24

	Anm.
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	25
a) Verhältnis zu § 2 Abs. 3, § 10d	25
b) Verhältnis zum Halb-/ Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2)	26
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften über gewerbliche Einkünfte (§§ 15, 15a, 15b, 17)	27
d) Verhältnis zu §§ 14, 18	28
e) Verhältnis zu den Tarifermäßigungen der §§ 34, 34a	29

	Anm.
f) Verhältnis zu den Steuerermäßigungen der §§ 35, 35b	30
3. Verhältnis zum KStG	35
4. Verhältnis zum UmwStG	36
5. Verhältnis zu anderen Steuerarten	40
a) Verhältnis zur Gewerbesteuer	40
b) Verhältnis zur Erbschaftsteuer	41
VI. Verfahrensfragen zu § 16	45
1. Veranlagungsverfahren und gesonderte Feststellung	45
2. Stundung und Erlass	46

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Veräußerung der in Abs. 1 genannten
„Sachgesamtheiten“ 50**

	Anm.
I. Gewerbliche Veräußerungsgewinne (Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz)	50
1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 16	50
a) Vorhandensein gewerblicher Einkünfte	50
b) Umfang der gewerblichen Einkünfte – Gleichstellung der Aufgäbe mit der Veräußerung	51
2. Gewinne iSd. § 16	55
3. Erzielen von Gewinnen iSd. § 16	58
4. Begriff der Veräußerung	60
a) Merkmale des Veräußerungsbegriffs iSd. Abs. 1 Satz 1	60
aa) Übergang des privatrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums	60
bb) Übertragung zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten	61
cc) Entgelt/Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)	62
(1) Begriff des entgeltlichen Geschäfts	62

	Anm.
(2) Entgeltcharakter typischer Leistungsverpflichtungen des Erwerbers	63
b) Entgeltliche, teilentgeltliche und unentgeltliche Übertragungen	70
aa) Voll entgeltliche Übertragungen	70
(1) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung	70
(2) Vermutungsregel	71
bb) Unentgeltliche Übertragungen	72
(1) Fehlende Gegenleistung des Erwerbers	72
(2) Vermutungsregel	73
cc) Teilentgeltliche Vorgänge	75
(1) Begriff der Teilentgeltlichkeit	75
(2) Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen	76
dd) Vereinbarung eines überhöhten Entgelts	78
c) Veräußerung und Erwerb von Todes wegen bei Tod eines Einzelunternehmers	80
aa) Vorbemerkung	80

	Anm.
bb) Übergang auf einen Alleinerben	81
cc) Übergang auf Miterben	82
dd) Erbauseinandersetzung über gewerbliches Betriebsvermögen	83
(1) Vorbemerkungen zur Erbauseinandersetzung	83
(2) Gesamtauseinandersetzung	84
(3) Personelle Teilausinandersetzung	85
(4) Gegenständliche Teilausinandersetzung	86
d) Veräußerung und vorweggenommene Erbfolge	90
aa) Begriff der vorweggenommenen Erbfolge	90
bb) Vorliegen einer voll entgeltlichen Übertragung	91
cc) Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung	92
dd) Vorliegen einer voll unentgeltlichen Übertragung	93
(1) Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen	93
(2) Rechtsfolgen der begünstigten Vermögensübergabe	94
(3) Rechtsfolgen einer nicht begünstigten Vermögensübergabe	95
e) Veräußerung und Einbringungsvorgänge	100
aa) §§ 20–24 UmwStG als <i>leges speciales</i> zu § 16	100
bb) Kapitalgesellschaft als aufnehmender Rechtsträger	101
(1) Einbringung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile gem. §§ 20–23 UmwStG	101
(2) Übertragung ohne Gewährung neuer Gesellschaftsanteile	102
(3) Exkurs: 25 UmwStG	103
cc) Personengesellschaft als aufnehmender Rechtsträger	105
(1) Einbringung gegen Einräumung/Erweiterung einer Mitunternehmerstellung gem. § 24 UmwStG	105

	Anm.
(2) Übertragung ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten	106
II. Betriebsveräußerung – ganzer Gewerbebetrieb, Teilbetrieb, 100 %-Beteiligung an Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	110
1. Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	110
a) Grundstruktur der Veräußerungstatbestände	110
b) Verhältnis der einzelnen Veräußerungstatbestände des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zueinander	111
aa) Verhältnis der Gesamt- zur Teilbetriebsveräußerung	111
bb) Verhältnis der (Teil-)Betriebsveräußerung zur Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung	112
2. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1)	115
a) Begriff des Gewerbebetriebs	115
aa) Begriffsbestimmung	115
bb) Merkmale des „ganzen Gewerbebetriebs“	120
(1) Selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens	120
(2) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen	121
(3) Einzelheiten zu (funktional und/oder quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen	122
cc) Beurteilungszeitpunkt und -perspektive	123
b) Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs	125
aa) Voraussetzungen auf einen Blick	125
bb) Übertragung eines selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens	126
cc) Veräußerung des Betriebsvermögens des ganzen Gewerbebetriebs	127

	Anm.		Anm.
(1) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber	127	(1) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber	153
(2) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern oder betrieblichen Sachgesamtheiten	128	(2) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern oder betrieblicher Sachgesamtheiten	154
(3) Einheitlicher Übertragungsvorgang	129	(3) Einheitlicher Übertragungsvorgang	155
(4) Veräußerung durch eine Personengesellschaft	130	(4) Veräußerung durch eine Personengesellschaft	156
dd) Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit	135	dd) Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit	158
(1) Grundlage und maßgeblicher Zeitpunkt der Tätigkeitseinstellung	135	ec) Wichtige Anwendungsfälle zum Teilbetrieb und/oder zur Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe	159
(2) Tätigkeitseinstellung durch Einzelunternehmer	136		
(3) Tätigkeitseinstellung durch Personengesellschaft	137		
3. Veräußerung des Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2)	140	4. Veräußerung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)	160
a) Begriff des Teilbetriebs	140	a) Geltung als Teilbetrieb	160
aa) Begriffsbestimmung	140	aa) Fiktion des Teilbetriebs	160
bb) Merkmale des Teilbetriebs	142	(1) Sachlicher Anwendungsbereich	160
(1) Organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs	142	(2) Persönlicher Anwendungsbereich	161
(2) Eigenständige Lebensfähigkeit	143	bb) Besteuerungsfolgen der Fiktion	162
(3) Gewisse Selbständigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebs	144	b) Gesamtes Nennkapital umfassende Beteiligung an der Kapitalgesellschaft	165
(4) Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit im Teilbetrieb	145	aa) Kapitalgesellschaft	165
(5) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen	146	bb) Gesamtes Nennkapital umfassende Beteiligung	166
(6) Maßgebender Beurteilungszeitpunkt und maßgebende -perspektive	147	cc) Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	167
b) Veräußerung des Teilbetriebs	150	c) Veräußerung der 100 %-Kapitalbeteiligung	170
aa) Voraussetzungen auf einen Blick	150	5. Sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 3 bei Auflösung der KapGes. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)	175
bb) Übertragung des Teilbetriebs als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens	151	a) Auflösung als aufgabeähnlicher Vorgang	175
cc) Veräußerung des Betriebsvermögens des Teilbetriebs	153	b) Verweis in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 auf § 17 Abs. 4 Satz 3	176
		c) Besteuerung des Liquidationsgewinns	177

	Anm.		Anm.
III. Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	270		
1. Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abgrenzung zu anderen Veräußerungs- und Aufgabestatbeständen des § 16	270		
a) Regelungsinhalt	270		
b) Konkurrenz der Anteilsveräußerung zu anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1	271		
aa) Bedeutung der Abgrenzung von anderen Veräußerungstatbeständen	271		
bb) Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Betriebs inklusive Mitunternehmeranteile	272		
cc) Veräußerung eines Mitunternehmeranteils inklusive einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	273		
dd) Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft bei mehrstufiger Mitunternehmerschaft	274		
ee) Veräußerung des Mitunternehmeranteils kontra Betriebsveräußerung auf Ebene der Personengesellschaft	275		
c) Konkurrenz der Anteilsveräußerung mit der Teilanteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 2)	276		
d) Konkurrenz der Anteilsveräußerung zu den Aufgabestatbeständen	277		
aa) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Betriebsaufgabe)	277		
bb) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (Realteilung)	278		
2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils	285		
a) Gewinnerzielung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	285		
b) Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist (Person des Veräußerers)	286		
c) Begriff der Veräußerung	287		
aa) Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums	287		
bb) Besonderheiten bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen	288		
(1) Entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils	288		
(2) Vorgang der Veräußerung	289		
d) Begriff des Mitunternehmeranteils (Veräußerungsgegenstand)	290		
aa) Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist	290		
bb) Isoliertes Sonderbetriebsvermögen kein Mitunternehmeranteil	291		
cc) Umfang des Mitunternehmeranteils	292		
e) „Gesamter“ Mitunternehmeranteil	293		
aa) Abgrenzung zur Teilanteilsveräußerung	293		
(1) Übertragung der vollständigen Mitunternehmerstellung seit 1.1.2002	293		
(2) Beurteilung von Ausweggestaltungen	294		
(3) Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils in Teilakten	295		
bb) Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen	296		
(1) Wesentliche Betriebsgrundlagen	296		
(2) Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen	297		
(3) Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld der Anteilsveräußerung	298		
cc) Einstellung der gewerblichen Betätigung durch den veräußernden Mitunternehmer	299		
f) Zeitpunkt der Anteilsveräußerung	300		

	Anm.		Anm.
aa) Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend	300		
bb) Rückbeziehung der Veräußerung	301		
(1) Rückwirkende Einbringung in Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft	301		
(2) Rückbeziehung der Veräußerung außerhalb der Einbringungstatbestände	302		
cc) Veräußerung im Jahreswechsel	303		
dd) Anteilsveräußerung bei rückbezogener Umwandlung/Einbringung	304		
g) Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung	320		
aa) Steuerbegünstigter Anteilsveräußerungsgewinn	320		
bb) Ausnahmen von der Steuerbegünstigung des Anteilsveräußerungsgewinns	321		
3. Anwendungsfälle des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	325		
a) Ausscheiden eines Mitunternehmers	325		
b) Erweiterung der Mitunternehmerschaft durch Eintritt eines neuen Mitunternehmers	326		
aa) Hinzutritt mit Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen	326		
bb) Hinzutritt gegen Zahlung an die Altgesellschafter	327		
cc) Hinzutritt ohne Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen und ohne Zahlung an die Altgesellschafter	328		
dd) Eintritt einer Komplementär-GmbH in eine KG	329		
c) Gesellschafterwechsel	330		
4. Formwechsel der Mitunternehmerschaft	331		
5. Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der Mitunternehmerschaft	332		
a) Entgeltliche Änderung gegen Zahlung an die entreicherten Mitunternehmer (disquotale Kapitalerhöhung gegen Zuzahlung)	332	b) Entgeltliche Änderung mit Leistung in das Gesellschaftsvermögen (disquotale Kapitalerhöhung gegen Einlage)	333
		c) Unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse	334
		d) Teilentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse	335
		e) Nominelle Erhöhung der Beteiligung unter Beibehaltung der Quoten (verhältniswahrende Kapitalerhöhung)	336
		6. Entgeltliche Einräumung und Beendigung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung	337
		IV. Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	356
		1. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abgrenzung zu anderen Veräußerungs- und Aufgabetatbeständen	356
		a) Regelungsgehalt	356
		b) Verhältnis zu anderen nach § 16 begünstigten Vorgängen	357
		aa) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Betriebsveräußerung)	357
		bb) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Anteilsaufgabe)	358
		2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA	364
		a) Gewinnerzielung bei der Veräußerung	364
		b) Begriff der Veräußerung	365
		aa) Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums	365
		bb) Veräußerung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen	366

	Anm.		Anm.
(1) Einbringung der Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft	366	aa) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 (Veräußerung des gesamten Anteils)	377
(2) Umwandlung der KGaA in eine Personengesellschaft	367	bb) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Aufgabe des gesamten Anteils)	378
(3) Umwandlung der KGaA in eine AG, GmbH oder eingetragene Genossenschaft	368	cc) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (Realteilung) und § 6 Abs. 5 Satz 3 (Übertragung von Betriebsvermögen im Mitunternehmerbereich)	379
cc) Keine Veräußerung bei bloßem ertragsteuerlichen Formwechsel der Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters	369	dd) Verhältnis zu §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG (Einbringung von Teilanteilen in eine Kapitalgesellschaft/Personengesellschaft)	380
c) Gesamter Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters als Veräußerungsgegenstand	370	2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2: Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3	381
aa) Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters	370	a) Gewinnerzielung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	381
bb) Veräußerung des gesamten Anteils	371	b) Person des Veräußerers	382
d) Rechtsfolgen der Anteilveräußerung	372	c) Veräußerung eines Teilanteils (Entgeltliche Übertragung)	383
aa) Natürliche Personen oder Personengesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter	372	d) Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Gegenstand der Veräußerung)	384
bb) Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter	373	aa) Begriff des Teilanteils	384
V. Teilanteilveräußerung (Abs. 1 Satz 2)	374	bb) Beurteilung des Teilanteils aus der Veräußererperspektive	385
1. Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 2 und Abgrenzung gegenüber anderen Aufgabe- und Veräußerungstatbeständen	374	cc) Umfang des Teilanteils	386
a) Regelungsgehalt	374	(1) Teilung der Mitunternehmerstellung	386
aa) Einfügung des Abs. 1 Satz 2 durch das UntStFG	374	(2) Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens	387
bb) Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 für Umstrukturierungsmaßnahmen	375	(3) Anteilige Mitveräußerung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens (Kongruenzgebot)	388
cc) Erstmalige Anwendung des Abs. 1 Satz 2	376	(4) Bedeutung des Kongruenzgebots	389
b) Verhältnis zu anderen Veräußerungs- und Aufgabestatbeständen nach §§ 6, 16 EStG und §§ 20, 24 UmwStG	377	(5) Anwendungsfälle der Teilanteilveräußerung	390
		e) Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Gegenstand der Veräußerung)	393

	Anm.
f) Rechtsfolgen der Teilanteilsveräußerung	394
3. Tatbestand und Rechtsfolge der Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3 (aF) vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2	395

	Anm.
a) Vorbemerkung	395
b) Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3 (aF)	396
c) Rechtsfolgen der Teilanteilsveräußerung	397
aa) Steuervergünstigung	397
bb) Weitere Rechtsfolgen	398

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung des Veräußerungsgewinns . 400**

	Anm.
I. Vorbemerkungen zu Abs. 2 400	
1. Bedeutung des Abs. 2	400
2. Anwendungsbereich	401
3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung	402
II. Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1) 405	
1. Begriff des Veräußerungspreises 405	
2. Umfang des Veräußerungspreises 406	
a) Wiederkehrende Bezüge	406
aa) Wahlrecht	406
bb) Ausübung des Wahlrechts	408
cc) Besteuerungsgrundsätze	409
dd) Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente	410
b) Leistungen Dritter	411
c) Schuldübernahme	412
d) Sonderfälle bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	413
3. Bewertung des Veräußerungspreises 415	
III. Abzug der Veräußerungskosten (Abs. 2 Satz 1) 420	
IV. Abzug des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1) 425	
1. Abzugsschema	425
2. Umfang des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen	426

	Anm.
a) Allgemeine Grundsätze	426
b) Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	427
aa) Veräußertes Betriebsvermögen	427
bb) Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern/Restbetriebsvermögen	428
cc) Betriebsveräußerung durch Personengesellschaft	429
c) Teilbetriebsveräußerung	430
d) Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	431
e) Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3	432

V. Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 2) . 435

1. Bedeutung des Abs. 2 Satz 2 435	
2. Zeitpunkt der Wertermittlung 436	
3. Wertermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 437	
a) Allgemeine Grundsätze	437
b) Wertermittlungsgrundsätze	438
c) Besonderheiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	439
4. Abgrenzung von laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn 440	

VI. Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn 445

	Anm.
1. Allgemeine Grundsätze und Rechtswicklung	445
2. Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises	446
3. Nachträgliche Änderung der Veräußerungskosten	447
4. Nachträgliche Änderung des Werts des Betriebsver- mögens	448

VII. Veräußerung an sich selbst (Abs. 2 Satz 3)	
1. Überblick und Rechtsent- wicklung	455
2. Veräußerungsgeschäft	456
3. Identität der Person des Ver- äußerers und des Erwerbers	457
4. Rechtsfolge: Fiktion eines laufenden Gewinns	458

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Betriebsaufgabe 500**

	Anm.
I. Betriebsaufgabe als fikti- ver Veräußerungsstat- bestand (Abs. 3 Satz 1)	500
1. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe	500
a) Fiktion der Betriebsver- äußerung	500
b) Rechtsfolge der Fiktion: Anwendung der Abs. 1, 2 und 4 sowie des § 34	501
2. Aufgabe des Gewerbe- betriebs sowie eines An- teils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3	505
a) Merkmale der Betriebs- aufgabe im Überblick	505
b) Gegenstand der Be- triebsaufgabe	506
aa) Aufgabe des ganzen Ge- werbebetriebs	506
bb) Aufgabe eines Mitunter- nehmer- oder KGaA- Anteils	507
cc) Aufgabe eines Teil- betriebs	508
dd) Aufgabe einer das ge- samte Nennkapital um- fassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	509
ee) Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft	510
c) Betriebsaufgabe als Be- triebsbeendigung	515
aa) Grundsatz: Ende des wirtschaftlichen Organis- mus	515

	Anm.
bb) Abgrenzung zwischen begünstigter Aufgabe und Neueröffnung einer- seits und der Fortset- zung/Verlegung des Be- triebs andererseits	516
(1) Abstellen auf den kon- kreten Betrieb	516
(2) Wechsel der Betriebsart, Änderung des Unterneh- mensgegenstands	517
(3) Verlegung des Betriebs- sitzes	518
d) Aufgabehandlung: Über- führung der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen oder Einzelveräußerung	520
aa) Varianten der Aufgäbe- handlungen	520
bb) Ausgliederung wesentli- cher Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebs- vermögen im Zusam- menhang mit der Auf- gabehandlung	521
cc) Betriebsstillegung ohne Veräußerung oder er- kennbare Überführung ins Privatvermögen	522
dd) Strukturwandel, Beurtei- lungswandel, unentgeltli- che Betriebsübertragung	523
ee) Ersatz der Aufgabehand- lung durch Rechtsvor- gänge, insbesondere bei Wegfall einer Betriebs- aufspaltung oder gewerb- lichen Prägung	524

	Anm.		Anm.
(1) Teilweise Fortgeltung des finalen Begriffs der Betriebsaufgabe	524	(2) Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung unter Fortbestehen der Mitunternehmerschaft im Übrigen (sog. unechte Realteilung)	543
(2) Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung	525	cc) Abgrenzung der Realteilung zu ähnlichen Vorgängen	544
(3) Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft	526	b) Tatbestandsvoraussetzungen für die Buchwertfortführung	545
(4) Durch Dritte ausgelöste Ereignisse	527	aa) Mitunternehmerschaften, die einer Realteilung zugänglich sind	545
c) Betriebsaufgabe als einheitlicher Vorgang (innerhalb angemessener Frist)	530	bb) Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern . .	546
aa) Beschränkung der Begünstigung auf wirtschaftlich einheitliche Vorgänge	530	cc) Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer	547
bb) Angemessene Frist	531	(1) Ziel- und Herkunfts-Betriebsvermögen	547
(1) Dauer der Frist	531	(2) Übertragung auf Schwester- oder Nachfolgegesellschaften	548
(2) Beginn der Betriebsaufgabe	532	(3) Übergang ins Privatvermögen	549
(3) Ende der Betriebsaufgabe	533	dd) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven; entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4	550
cc) Abgrenzung zur (nicht begünstigten) allmählichen Abwicklung	534	(1) Sichergestellte Besteuerung stiller Reserven als Grundlage des Buchwertprivilegs	550
dd) Vornahme weiterer Abwicklungshandlungen nach Beendigung der eigentlichen Betriebsaufgabe	535	(2) Sicherstellung auch bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte in einem ausländischen Doppelbesteuerungsabkommen-Staat	551
f) Aufgabewille und Aufgabekerklärung	537	c) Rechtsfolgen der Realteilung	552
II. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Abs. 3 Sätze 2–4)	540	aa) Bei der real geteilten Mitunternehmerschaft: zwingender Ansatz der Buchwerte	552
1. Die gesetzliche Regelung im Überblick	540	bb) Bindung des übernehmenden Mitunternehmers an die Buchwerte . .	553
2. Grundsatz: Buchwertfortführung bei Realteilung (Abs. 3 Satz 2)	541		
a) Begriff der Realteilung . .	541		
aa) Zivilrechtlicher Begriff . .	541		
bb) Ertragsteuerrechtlicher Begriff	542		
(1) Aufgabe der Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens (sog. echte Realteilung)	542		

Anm.	Anm.
cc) Ausgleich von Differenzen zwischen den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem Kapitalkonto des Übernehmers in der Gesamthandsbilanz	
554	
dd) Behandlung eines Spitzenausgleichs	
555	
(1) Begriff des Spitzenausgleichs (Wertausgleichs)	
555	
(2) Rechtsfolgen	
556	
(3) Gestaltungen zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs	
557	
ee) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei der Realteilung	
558	
ff) Weitere Rechtsfolgen der Realteilung	
559	
3. Ansatz des gemeinen Werts bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist (Abs. 3 Satz 3)	
560	
a) Bedeutung der Regelung	
560	
b) Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands	
561	
c) Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts im Veranlagungszeitraum der Realteilung	
562	
4. Ansatz des gemeinen Werts bei Übertragung auf Körperschaften (Abs. 3 Satz 4)	
565	
a) Bedeutung der Regelung	
565	
b) Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands	
566	
c) Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts bei der Übertragung	
567	
	III. Keine Begünstigung der Veräußerung an sich selbst (Abs. 3 Satz 5)
	578
	IV. Aufgabegewinn (Abs. 3 Sätze 6–8)
	580
	1. Definition des Aufgabegewinns; Aufgabebilanz
	580
	2. Ansatz des Veräußerungspreises bei veräußerten Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 6)
	581
	a) Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe
	581
	b) Rechtsfolge: Ansatz des Veräußerungspreises
	582
	3. Ansatz des gemeinen Werts bei nicht veräußerten Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 7)
	583
	a) Nicht veräußerte Wirtschaftsgüter
	583
	b) Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts im Zeitpunkt der Aufgabe
	584
	4. Weitere Bestandteile des Aufgabegewinns
	586
	a) Andere Erträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe
	586
	b) Aufgabekosten
	587
	c) Wert des aufgegebenen Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen
	588
	d) Abgrenzung zu nachträglichen Einkünften
	589
	5. Verteilung des Aufgabegewinns bei mehreren Beteiligten (Abs. 3 Satz 8)
	590

**E. Erläuterungen zu Abs. 3a:
Fiktion der Betriebsaufgabe bei
Ausschluss oder Beschränkung des
deutschen Besteuerungsrechts 620**

Anm.	Anm.
I. Einordnung des Abs. 3a	II. Voraussetzungen des Abs. 3a
620	625

	Anm.
1. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (Abs. 3a Halbs. 1)	625
2. Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 (Abs. 3a Halbs. 2)	626

III. Rechtsfolgen des Abs. 3a; Vereinbarkeit mit Europarecht	630
---------------------------------------------------------------------------	------------

<p>F. Erläuterungen zu Abs. 3b: Aufgabezeitpunkt bei Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen</p>	650
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 3b ..	650
II. Gesetzliche Regelung für Betriebsaufgaben ab dem 5.11.2011	653
1. Tatbestände der Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne	653
2. Voraussetzungen der Betriebsunterbrechung im engeren Sinne	655
a) Objektive Möglichkeit bzw. subjektive Absicht zur Fortführung des Betriebs	655
b) Fallgruppen zur Fortsetzungsmöglichkeit	656
c) Überschaubarer Zeitraum	657
d) „Eigentumsmäßig geteilter Betrieb“ als weitere Fallgruppe der Betriebsunterbrechung?	658
3. Voraussetzungen der Betriebsverpachtung im Ganzen	660
a) Überblick über die Voraussetzungen	660
b) Verpachtung und andere Überlassungsverträge ..	661
c) Verpachtung eines Gewerbebetriebs „im Ganzen“	662
aa) Objekt der Betriebsverpachtung	662
bb) Grundsatz: Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen	663

	Anm.
cc) Sonderfälle	664
d) Erhaltung des betrieblichen Organismus während der Pachtzeit (keine wesentliche Umgestaltung)	665
e) Notwendigkeit einer Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters oder Rechtsnachfolgers	667
f) Keine Erzielung originär gewerblicher Einkünfte (Nachrang der Betriebsverpachtung)	668
4. Rechtsfolgen	670
a) Betriebsverpachtung im Ganzen	670
b) Betriebsunterbrechung im engeren Sinne	671
5. Gesetzliches Hinausschieben des Zeitpunkts der Betriebsaufgabe	673
a) Ausdrückliche Aufgabeerklärung gegenüber dem Finanzamt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 1)	673
b) Dem Finanzamt werden Tatsachen für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 bekannt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 2)	674
6. Begrenztes Wahlrecht zur Abgabe rückwirkender Aufgabeerklärungen (Abs. 3b Sätze 2 und 3) ...	675
a) Wahlrecht des Steuerpflichtigen	675

	Anm.		Anm.
b) Abgabe der Aufgabekerklärung spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt	676	b) Zeitliche Wirkung der Aufgabekerklärung	682
III. Rechtslage für Betriebsaufgaben bis zum 4.11. 2011	680	3. Verfahrensrechtliche Möglichkeiten bei „übersehener“ Betriebsaufgabe	685
1. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsunterbrechung bzw. Betriebsverpachtung	680	a) Einführung zu den verfahrensrechtlichen Problemen	685
2. Besonderheiten der Aufgabekerklärung	681	b) Keine Erfassung des Aufgabegewinns in einem späteren Veranlagungszeitraum	686
a) Anforderungen an die Aufgabekerklärung	681	c) Korrekturmöglichkeiten für den vergangenen Veranlagungszeitraum der Betriebsaufgabe	687

**G. Erläuterungen zu Abs. 4:
Freibetrag 700**

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkungen zu Abs. 4	700	d) Erbfall	710
1. Bedeutung des Abs. 4	700	2. Veräußerungsgewinn	715
2. Verfahrensfragen	702	a) Begriff und Umfang des begünstigten Veräußerungsgewinns	715
II. Freibetrag: Voraussetzungen und Höhe (Abs. 4 Satz 1)	707	b) Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge	716
1. Begünstigte Steuerpflichtige	707	3. Antrag	720
a) Steuerpflichtiger iSd. Abs. 4	707	4. Freibetrag von 45 000 €	725
b) Vollendung des 55. Lebensjahres	708	III. Einmalige Gewährung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 2)	730
c) Dauernde Berufsunfähigkeit	709	IV. Kürzung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 3)	735

**H. Erläuterungen zu Abs. 5:
Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft nach Realteilung mit Übertragung von Teilbetrieben 750**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 5	750	1. Übertragung von Anteilen bei einer Realteilung mit Teilbetrieben	751
II. Voraussetzungen des Auschlussstatbestands	751		

	Anm.		Anm.		
2. Veräußerung oder Weiterübertragung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung	752	<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">755</td> </tr> </table>	III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts	755	
III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts	755				

<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 80%;">I. ABC der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">800</td> </tr> </table>	I. ABC der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe	800
I. ABC der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe	800	

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 16

Schrifttum: BECKER, Erläuterungen zur Rechtsprechung. A. Allgemeines Steuerrecht. Reichsabgabenordnung. – Einkommensteuergesetz., StuW 1935 Sp. 95; SEITHEL, Neue Möglichkeiten der steuerfreien Entnahme von Grund und Boden nach dem Steuerreform-Gesetz 1990, DStR 1989, 55; TISMER/OSSENKOPP, Veräußerung von Kommanditanteilen bei Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen, FR 1992, 39; WENDT, StSenkG/StSenkErgG: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199; TIEDTKE/WÄLZHOFF, Teilbetriebsveräußerung durch die Organgesellschaft und Tarifbegünstigung nach § 34 EStG beim Organträger (§ 34 EStG), GmbHR 2001, 847; PAUS, Die ertragsteuerlichen Regelungen des Steueränderungsgesetzes 2001, StWa. 2002, 67; DÖTSCH, Subjektive Tatbestandsmerkmale und innere Tatsachen im Rahmen der Einkunftsermittlung, FR 2007, 589; REIMER, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; WENDT, Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung nach § 16 Abs. 3b EStG, FR 2011, 1023.

I. Grundinformation zu § 16

1

Die Vorschrift wurde durch das EStG 1934 (s. Anm. 2) in das EStG eingeführt. § 16 ergänzt § 15 und enthält Regelungen zu Grund und Höhe gewerblicher Einkünfte im Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, des gesamten Mitunternehmeranteils oder des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (betriebliche Sachgesamtheiten). Die zentralen Grundaussagen des § 16 finden sich in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1. Danach gehören Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe der vorstehend genannten Sachgesamtheiten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des Abs. 4 und § 34 stbegrünstigt sind. Gewinne aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils oder eines Teilanteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA werden hingegen nach Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich den nicht begünstigten laufenden Gewinnen zugeordnet. Der Betriebsaufgabebetstand wird durch die Regelungen in Abs. 3a und 3b ergänzt. Abs. 3a ordnet eine Betriebsaufgabe für bestimmte Entstrickungskonstellationen an. Nach Abs. 3b liegt in Fällen einer Betriebsunterbrechung oder Betriebsverpachtung im Ganzen eine Betriebsaufgabe nur dann vor, wenn der Stpfl. die Aufgabe ausdrücklich gegenüber dem FA erklärt oder dem FA Tatsachen bekannt werden, die darauf schließen lassen, dass eine Aufgabe nach Abs. 3 Satz 1 vorliegt. Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 5–8 enthalten – gegenüber der laufenden Gewinnermittlung – eigenständige Vorschriften zur Ermittlung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns. Abs. 3 Sätze 2–4 und Abs. 5 behandeln die Realteilung einer Mitunternehmerschaft; diese erfolgt nach Abs. 3 Satz 2 grds. zu Buchwerten, unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2, Sätze 3, 4 oder Abs. 5 allerdings unter Aufdeckung der stillen Reserven. Abs. 4 sieht die Gewährung eines einmaligen Freibetrags im Fall der alters- oder gesundheitsbedingten Betriebsveräußerung/-aufgabe vor.

Über Verweise in § 14 Satz 2 und § 18 Abs. 3 Satz 2 gilt § 16 entsprechend auch für die Einkünfte aus LuF und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. § 16 erweist sich damit – in Anlehnung an die Reinvermögenszugangstheorie – als die folgerichtige Umsetzung der vom Gesetzgeber getroffenen Entsch., nach der bei den Gewinneinkunftsarten die Vermögensänderungen als Teil der Einkünfte zu erfassen sind; er bildet den systemkonsequenten Schlussstein der Besteuerung stiller Reserven am Ende eines „unternehmerischen Lebens“.

II. Rechtsentwicklung des § 16

EStG 1925: Erstmals wurde in §§ 30–32 die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, von Anteilen an einer PersGes. und von Anteilen des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA geregelt.

Das preußische EStG hatte im Hinblick auf seine Ausrichtung an der Quellentheorie keine Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung der Einkunftsquelle vorgesehen. Das erste Reichs-EStG (EStG 1920) folgte zwar der Reinvermögenszugangstheorie von G. VON SCHANZ (vgl. Einf. ESt. Anm. 12) und hätte deshalb folgerichtig den Gewinn aus einer Betriebsveräußerung erfassen müssen. Der RFH legte jedoch § 33 EStG 1920 zunächst dahin aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehöre (RFH v. 25.10.1923, RFHE 13, 101). Dies entsprach auch der hM im Schrifttum (vgl. STRUTZ, EStG 1925, § 30 Anm. 2 aE). RFH v. 29.10.1924 (RFHE 15, 47) gab allerdings zu erkennen, dass man nun die Erfassung des Veräußerungsgewinns für systemgerecht halte; lediglich soweit dieser Gewinn weitgehend inflationsbedingt sei, dürfe er nicht besteuert werden (glA BECKER, EStG 1925, § 30 Bem. 3). Auf diese Entsch. stützte sich dann der RegE zur Rechtfertigung des § 30 EStG 1925 (abgedruckt bei STRUTZ, EStG 1925, § 30 Anm. 2 aE).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Inhaltlich im Wesentlichen unverändert wurden die Regelungen des EStG 1925 zur Betriebsveräußerung in § 16 EStG 1934 überführt. § 16 Abs. 1 und 2 traten an die Stelle des bisherigen § 30 Abs. 1 und 2, § 16 Abs. 3 an die Stelle des bisherigen § 30 Abs. 4, § 16 Abs. 4 an die Stelle des bisherigen § 32 und § 16 Abs. 5 an die Stelle des bisherigen § 31.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Durch Art. XII wurden § 16 Abs. 4 und 5 ab 1.1.1946 aufgehoben.

MRG Nr. 64 v. 22.6.1948: Vom 21.6.1948 an wurden die durch das KRG Nr. 12 zunächst aufgehobenen § 16 Abs. 4 und 5 wieder in Kraft gesetzt.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Einfügung des Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2, wonach eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. als Teilbetrieb gilt. Neufassung des Abs. 4; dadurch wurde die bisherige Freigrenze in einen Freibetrag umgewandelt und auf 20 000 DM erhöht sowie in einem neuen Satz 2 eine Gewinn-Obergrenze von 80 000 DM eingeführt, bei deren Überschreiten sich der Freibetrag allmählich verminderte. Verlängerung der Frist in Abs. 5 von drei auf fünf Jahre. Die Änderungen in Abs. 4 galten für nach dem 31.12.1964 vorgenommene Veräußerungen, die verlängerte Frist des Abs. 5 war auch bei früheren noch nicht bestandskräftig veranlagten Veräußerungsvorgängen zu berücksichtigen (§ 52 Abs. 15 idF des StÄndG 1965).

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Erhöhung des Freibetrags in Abs. 4 auf 30 000 DM und der Obergrenze auf 100 000 DM. Ein neuer Satz 3 in Abs. 4 sah die Verdoppelung von Freibetrag und Obergrenze bei Veräußerung oder Aufgabe infolge Alters oder Berufsunfähigkeit vor. Erstmalige Geltung der Neuregelung für Veräußerungen nach dem 31.12.1970 (§ 52 Abs. 18 idF des 2. StÄndG 1971).

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769, 2165; BStBl. I 1974, 530, 733): Streichung des Abs. 5 zugunsten des neu eingeführten § 35, der eine Milderung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt regelte.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Erhöhung der Vergünstigung für Veräußerung oder Aufgabe infolge Alters oder Berufsunfähigkeit (Abs. 4 Satz 3) durch Heraufsetzen des Freibetrags auf 120 000 DM

und der Obergrenze auf 300 000 DM. Erstmalige Geltung der erhöhten Beträge für Veräußerungen nach dem 31.12.1983 (§ 52 Abs. 21a idF des StEntlG 1984).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Fiktion eines laufenden Gewinns, soweit bei der Betriebsveräußerung der Veräußerer zugleich Erwerber oder Mitunternehmer der erwerbenden PersGes. ist (Abs. 2 Satz 3) oder soweit im Rahmen der Betriebsaufgabe einzelne WG veräußert werden und der Veräußerer zugleich Erwerber oder Mitunternehmer des Erwerbers ist (Abs. 3 Satz 2) – sog. Veräußerung an sich selbst. Erstmalige Geltung für Veräußerungen, die nach dem 31.12.1993 erfolgen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StMBG).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Neufassung des Abs. 4, wonach der Freibetrag nur noch einmal im Leben und auch nur bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe wegen Alters oder dauernder Berufsunfähigkeit in Anspruch genommen werden kann. Absenkung des Freibetrags auf 60 000 DM. Erstmalige Geltung für Veräußerungen, die nach dem 31.12.1995 erfolgen (§ 52 Abs. 19a Satz 2 idF des JStG 1996).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Neufassung des Abs. 1 Nr. 1, wobei die bergrechtl. Gewerkschaft nicht mehr erwähnt wird. Halbs. 2 des neuen Satzes 2 regelt, dass Liquidationserlöse aus einer hundertprozentigen Beteiligung an einer KapGes. nicht mehr begünstigt sind, soweit sie zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Erstmalige Geltung im VZ 1997 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1997).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Ergänzung des Abs. 3 Satz 1, wonach als Veräußerung auch die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils und des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters bei einer KGaA gilt. Einfügung eines neuen Satzes 2 in Abs. 3, der die Realteilung als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils fingiert, wenn nicht in Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile geteilt wird. Geltung für Veräußerungen und Realteilungen, die nach dem 31.12.1998 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Erhöhung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 1 für einen Veräußerungs-/Aufgabegewinn von bisher 60 000 DM auf 100 000 DM. Diese Vorschrift ist nach § 52 Abs. 34 Sätze 4–7 idF des StSenkG erstmals auf „Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen“. Obwohl das Gesetz von „Veräußerungen und Realteilungen“ spricht, ist für die zeitliche Anwendung zwischen Veräußerung und der grds. nach Abs. 3 Satz 1 gleichgestellten Aufgabe zu differenzieren (KANZLER, FR 1995, 851 [853]). Da sich diese Vorgänge idR über einen längeren Zeitraum erstrecken, ist umstritten, zu welchem Zeitpunkt sie tatsächlich iSd. Anwendungsregel „erfolgen“:

Eine Veräußerung „erfolgt“ uE mit dem wirtschaftlichen Übergang eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 19.1.2010 – VIII R 49/07, BFH/NV 2010, 870; KANZLER, FR 1995, 851 [853]; WENDT, FR 2000, 1199 [1203]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 575).

► *Bei der Aufgabe* ist uE auf den letzten Akt der Verwertung der wesentlichen Betriebsgrundlagen abzustellen (glA HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 237a [5/2004]; STAHL in KORN, § 16 Rz. 411 [8/2012]; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 575).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 4 Satz 1 wird die Angabe „60 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „30 700 Euro“ (Freibetrag) und in Abs. 4 Satz 3 die Angaben „300 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „154 000 Euro“ (Ermäßigung des Freibetrags) ersetzt. Die Regelung, die zum 1.1.2002 in Kraft treten sollte, geht hinsichtlich des Freibetrags ins Leere, weil dieser durch das StSenkG v. 23.10.2000 bereits auf 100 000 DM angehoben worden war.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 4 Satz 1 wird die Angabe „100 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „51 200 Euro“ ersetzt. Damit wird das redaktionelle Versehen im StEuglG noch vor dessen Inkrafttreten behoben.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35):

► *Abs. 1:* Erweiterung des Abs. 1 um einen neuen Satz 2 betr. Teilanteilsveräußerungen sowie Ergänzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 durch den Hinweis auf den „gesamten“ Anteil. Diese Regelungen gelten erstmals für Veräußerungen, die nach dem 31.12.2001 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 1 idF des UntStFG).

► *Abs. 3:* Ersetzung des bisherigen Satz 2 durch drei neue Sätze; die bisherigen Sätze 3–6 wurden zu Sätzen 5–8. Die Neuregelung normiert die Realteilung zu Buchwerten als Regelfall (Satz 2), einen rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts bei Veräußerung/Entnahme innerhalb einer Sperrfrist (Satz 3) sowie den Ansatz des gemeinen Werts bei unmittelbarer oder mittelbarer Übertragung auf ein KStSubjekt (Satz 4). Die Neuregelung gilt für Realteilungen nach dem 31.12.2000 (§ 52 Abs. 34 Satz 4 idF des UntStFG). Die gesetzliche Übergangsregelung lässt offen, welche Fassung anzuwenden ist, wenn die Realteilung im Jahr 2000 beginnt, ihre Abwicklung sich aber über den Jahreswechsel 2000/2001 hinaus erstreckt. Die FinVerw. wollte nach dem alten Realteilungserlass (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl. I 2006, 228, unter X.) das neue Recht bereits dann auf die gesamte Realteilung anwenden, wenn eine vor Beginn des Jahres 2001 begonnene Realteilung nach dem Jahreswechsel beendet wurde (ebenso SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 397 [8/2017]; STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 [13171]; STAHL in KORN, § 16 Rz. 294 [8/2012]). Der derzeit vorliegende Realteilungserlass (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07, BStBl. I 2017, 36) äußert sich zu dieser Frage nicht mehr ausdrücklich, geht aber unter I. wohl von den gleichen Grundsätzen aus.

Nach aA ist für die Zuordnung zum maßgebenden Recht ausschließlich der Beginn der Realteilung maßgebend (CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13135]; CARLÉ in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 102). Wieder andere stellen auf den Zeitpunkt der überwiegenden Zuweisung des BV der Mitunternehmerschaft ab (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 188a [8/2007]; SEITZ, StbJb. 2004/05, 201 [205]) und berufen sich dabei auf einen in § 52 Abs. 34 Satz 4 idF des UntStFG ange deuteten Willen des Gesetzgebers, den nämlichen Realteilungsvorgang nur einem Besteuerungssystem zu unterwerfen. Dies schafft uE nur neue Abgrenzungsprobleme. Der durchaus offene Wortlaut der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 34 Satz 4 idF des UntStFG deutet jedenfalls nicht zwingend auf eine einheitliche Behandlung hin. Zutreffend erscheint es hingegen, jeweils auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am einzelnen WG abzustellen (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1639]; jetzt auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 541).

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Redaktionelle Änderungen in Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 durch Präzisierung der Verweise auf Abs. 1; Geltung dieser Gesetzesfassung ab VZ 2002 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StEuglG).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 4 Satz 1 wird der Freibetrag für Veräußerungs-/Aufgabegewinne von 51 200 € auf 45 000 € gesenkt und in Abs. 4 Satz 3 die Grenze, bei deren Übersteigen der Freibetrag gekürzt wird (bzw. gänzlich entfällt), von 154 000 € auf 136 000 € verringert.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Einfügung des neuen Abs. 5 als Folgeänderung des neu konzeptionierten Einbringungsteils des UmwStG (§§ 20 ff. UmwStG). Danach sind die von einer natürlichen Person auf eine Körperschaft im Rahmen einer Realteilung, bei der Teilbetriebe übertragen wurden, zu Buchwerten mitübertragenen Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse rückwirkend mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn diese Anteile innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren nach der Realteilung veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG idF des SEStEG weiter übertragen werden. Nach § 52 Abs. 34 Satz 7 idF des SEStEG ist die Neuregelung erstmals anzuwenden, wenn die Anteile im Rahmen der Realteilung nach dem 12.12.2006 erworben wurden.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ergänzung des Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 um den Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 idF des JStG 2010 und Einfügung des neuen Abs. 3a. Nach beiden Vorschriften kommt es in bestimmten Entstrickungskonstellationen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2: Zuordnung eines bisher einer inländ. BS zuzuordnenden WG zu einer ausländ. BS; Abs. 3a: Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus einer Betriebs-/Teilbetriebsveräußerung) zu einer Gewinnrealisierung. § 52 enthält keine eigene Anwendungsvorschrift für den in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 aufgenommenen Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4; uE ist diese Vorschrift zeitlich im gleichen Umfang wie die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 (rückwirkend) anzuwenden (s. Anm. 551). Abs. 3a greift in allen offenen Fällen ein (§ 52 Abs. 34 Satz 5 idF des JStG 2010).

BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die seit VZ 2004 geltenden Regelungen des Abs. 4 Satz 1 und 3 werden formell bestätigt. Damit soll die vom BVerfG (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104) festgestellte formelle Verfassungswidrigkeit der durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 eingefügten Regelungen beseitigt werden. Nach Auffassung der BReg. sind diese Regelungen weiterhin mW vom VZ 2004 anwendbar (s. BTDrucks. 17/3984).

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Einfügung des neuen Abs. 3b. Danach liegt in Fällen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen eine Betriebsaufgabe erst dann vor, wenn der Stpfl. eine solche ausdrücklich gegenüber dem FA erklärt oder dem FA Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass der Betriebsaufgabebetstand erfüllt ist. Diese Regelung gilt für Betriebsaufgaben ab dem 5.11.2011 (§ 52 Abs. 34 Satz 9 idF des StVereinfG 2011).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 16 mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung im Besteuerungssystem

3 a) Regelung der sachlichen Steuerpflicht

Auffassung der (wohl) herrschenden Meinung: Die Rspr. und weite Teile des Schrifttums gehen davon aus, dass Abs. 1 Satz 1 (und Abs. 3 Satz 1) für die Frage der sachlichen StPflcht nur deklaratorische Bedeutung besitzen. Danach hätte der Gesetzgeber die StPflcht für die in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 geregelten Besteuerungssachverhalte nicht besonders bestimmen müssen, weil sich diese bereits aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der § 2, § 4 Abs. 1, § 5, § 15 ergebe. Nach dieser Auffassung hat die Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 (Abs. 3 Satz 1) nur insofern konstitutive Bedeutung, als sie Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs usw. von der Steuer befreit (Abs. 4) oder tarifbegünstigt (§ 34), soweit diese nicht ausnahmsweise als laufende Gewinne (Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5) gelten. Zudem dürfte für Aufgabegewinne § 16 der Höhe nach (gemeiner Wert nach Abs. 3 Satz 7, nicht Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4) konstitutiv sein.

BFH v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543 (544), zu Abs. 1; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 (714), zu Abs. 3; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 5; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 4 (8/2017).

Die Auffassung der (wohl) hM geht auf die vom RFH zu den §§ 30–32 EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189) – den Vorläufern des § 16 – begründete Rspr. zurück. Danach sei der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung/-aufgabe ohne Weiteres als gewerblicher Gewinn anzusehen. Die Bedeutung dieser Tatbestände erschöpfe sich allein darin, den Veräußerungs-/Aufgabegewinn vom laufenden Gewinn abzugrenzen, um die Anwendung der StBegünstigungen zu ermöglichen (zB RFH v. 26.11.1932, RStBl. 1932, 624; s. auch BECKER, StuW 1935 Sp. 95 [107 f.]). Diese Rspr. wurde vom BFH übernommen (zB BFH v. 28.7.1961 – VI 25/61 U, BStBl. III 1961, 436).

Stellungnahme: Die Auffassung der (wohl) hM überzeugt nicht. Die Regelung des § 16, nach der Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe betrieblicher Sachgesamtheiten besteuert werden, ist zwar mit Blick auf die gesetzgeberische Entsch., im Rahmen der Gewinneinkunftsarten den Reinvermögenszugang zu erfassen, der folgerichtige Schlusspunkt dieses Konzepts (s. auch Anm. 1). Eine Theorie stellt aber in Anbetracht des im StRecht geltenden Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (dazu WERNSMANN in HHSP., § 4 AO Rz. 650 [11/2017]; s. auch § 38 AO) keine ausreichende Rechtsgrundlage dafür dar, einen bestimmten Lebenssachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen. Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1, Abs. 3):* § 15 erfasst tatbestandlich nur solche Veräußerungen (Entnahmen), die den Betrieb als Sachgesamtheit unberührt lassen. Dies ergibt sich bereits daraus, dass der zur Ermittlung der gewerblichen Einkünfte vorgesehene BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 einen (fort-)bestehenden (laufenden) Gewerbebetrieb voraussetzt. So ist das BV am Schluss des Wj. mit dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. zu vergleichen. Ein derartiger Vergleich ist nur so lange möglich, als der Betrieb als laufender Gewerbebetrieb existiert. Folgerichtig ordnet § 6 Abs. 2 EStDV an, dass bei einer Veräußerung oder Aufgabe des (gesamten) Betriebs zur Ermittlung des (laufenden) Gewinns an die Stelle des BV am Schluss des Wj. das BV im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung tritt; es ist

auf diesen Zeitpunkt eine letzte Schlussbilanz aufzustellen, welche die laufende gewerbliche Tätigkeit abschließt (zB BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725, Rz. 15, mwN).

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 und Abs. 3 Satz 1 ordnen daher konstitutiv die sachliche StPflcht der Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs an (glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. A 51 [12/2017]; KAUFFMANN in FROTSCHE, § 16 Rz. 10 [11/2013] zur Betriebsveräußerung; krit. gegenüber der hM auch STAHL in KORN, § 16 Rz. 2 [8/2012]).

► *Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmer- bzw. Komplementäranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3, Abs. 3 Satz 1):* Auch die Regelungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 ordnen die sachliche StPflcht der Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmer- bzw. Komplementäranteils nicht nur klarstellend, sondern rechtsbegründend an (glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. A 52 [12/2017]; KAUFFMANN in FROTSCHE, § 16 Rz. 11 [11/2013]; krit. gegenüber der hM auch STAHL in KORN, § 16 Rz. 2 [8/2012]). Die sachliche StPflcht dieser Gewinne ergibt sich nicht bereits aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3. Die in diesen Vorschriften genannten „Gewinnanteile“ sind nämlich die Anteile der Gesellschafter am laufenden Gesamthandsgewinn der PersGes., der durch Vermögensvergleich der PersGes. ermittelt wird (glA TISMER/OSENKOPP, FR 1992, 39 [42]). Demzufolge ist auch Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG (Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils) keine überflüssige Klarstellung, sondern eine konstitutive Vorschrift.

► *Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2, Abs. 3 Satz 1) oder einer 100 %-Kapitalbeteiligung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1):* Die Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs oder einer 100 %-Kapitalbeteiligung im BV sind hingegen vom tatbestandlichen Anwendungsbereich der § 4 Abs. 1, § 5, § 15 erfasst; diese Sachverhalte lassen den Fortbestand des (laufenden) Betriebs unberührt. Eine Schlussbilanz muss nicht erstellt werden; die Teilbetriebsveräußerung stellt für den Gesamtbetrieb lediglich einen laufenden Geschäftsvorfall dar (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BFH/NV 2018, 487, Rz. 49). Insoweit besitzt die Vorschrift des § 16 deklaratorische Bedeutung.

► *Entstrickungsfälle des Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a:* Ebenso besitzen die durch das JStG 2010 eingefügten Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a – sofern man die Rspr. des I. Senats des BFH für zutr. erachtet, wonach in diesen Fällen keine Entnahme bzw. Betriebsaufgabe vorliege (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019; s. dazu ausführl. Anm. 551 und 625) – konstitutive Bedeutung (ebenso TROSSEN in KSM, § 16 Rz. A 54 [12/2017]). Ohne diese Regelungen hätte der Fiskus in den dort genannten Fällen kein Besteuerungsrecht. Nach der hier vertretenen Auffassung laufen die Regelungen in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a auch nicht tatbestandlich leer. Vielmehr erhalten sie über den Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 einen eigenständigen sachlichen Anwendungsbereich (s. Anm. 551 und 625 f.). Danach ordnen Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a für den Fall, dass ein bisher einer inländ. BS des Stpfl. zuzuordnendes WG nunmehr einer ausländ. BS zuzuordnen ist, konstitutiv die Besteuerung der stillen Reserven an.

► *Betriebsfortführung nach Abs. 3b:* Die Regelungen in Abs. 3b sind hingegen für die sachliche StPflcht lediglich von deklaratorischer Bedeutung (ebenso TROSSEN in KSM, § 16 Rz. A 55 [12/2017]). Die Betriebsverpachtung im Ganzen war schon vor Einfügung des Abs. 3b durch das StVereinfG 2011 nach zutreffender

Auffassung der Rspr. nicht zwingend als Betriebsaufgabe zu werten (s. Anm. 653), auch wenn grds. der Aufgabetatbestand erfüllt ist (s. Anm. 5). Ebenso war schon bisher die Betriebsunterbrechung (gemeint ist die Betriebsunterbrechung im engeren Sinne) als Ausnahme von der Betriebsaufgabe anerkannt (s. Anm. 653), so dass auch diese Regelung nur deklaratorischer Art ist (glA WENDT, FR 2011, 1023 [1027]).

4 b) Begünstigung der Veräußerungs- und Aufgabegewinne

Eine weitere zentrale Bedeutung des § 16 besteht darin, Veräußerungs-/Aufgabegewinne von dem laufenden (gewerblichen) Gewinn abzugrenzen. Gewinne iSd. § 16 können – anders als die laufenden nach § 15 – stl. mehrfach begünstigt sein:

Freibetrag nach Abs. 4: Abs. 4 bestimmt eine sachliche StBefreiung. Diese Vorschrift will die alters- bzw. gesundheitsbedingte Veräußerung/Aufgabe erleichtern; s. ausführl. Anm. 700 ff.

Weitere Steuerbefreiungen für Veräußerungs-/Aufgabegewinne: Ergänzt wird Abs. 4 durch § 15 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 13 Abs. 5, nach der ein Gewinn iSd. § 16 insoweit „außer Ansatz“ bleibt, als er auf bestimmte für eigene Wohnzwecke genutzte Grundstücks- und Gebäudeteile im BV entfällt (s. auch Anm. 584; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 6; SEITHEL, DStR 1989, 55 [61 f.]). Daneben ist die den Entnahmegewinn bei Ansatz des Buchwerts stfrei belassende Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 (sog. Buchwertprivileg bei Sachspenden) nicht nur auf den laufenden Gewinn, sondern auch auf den Veräußerungs-/Aufgabegewinn iSd. § 16 anwendbar; dies bedeutet, dass ein nach den §§ 16, 34 stbegünstigter Aufgabegewinn selbst dann vorliegt, wenn der Stpfl. wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 entnimmt (s. Anm. 128, 584; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 94; s. auch BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; R 16 Abs. 2 Satz 7 EStR 2012).

Ermäßigter Steuersatz (§ 34): Für Gewinne nach § 16 kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 die Tarifiermäßigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 in Betracht. § 34 setzt voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden (zB BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 16). Da nach zutreffender hM § 16 bereits auf Tatbestandsebene voraussetzt, dass alle erheblichen stillen Reserven aufgedeckt werden (quantitative Betrachtungsweise; s. dazu Anm. 121), greift § 34 bei Vorliegen von Gewinnen iSd. § 16 regelmäßig ein. Zwingend ist dies aber nicht (zB BFH v. 8.6.2017 – IV R 6/14, BStBl. II 2017, 1053, Rz. 48). So existieren – sei es aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund der zeitraumbezogenen Auslegung des § 34 (s. dazu Anm. 29, 128) – Fälle, in denen zwar der Tatbestand des § 16 gegeben ist, die Tarifiermäßigungen aber nicht zu gewähren sind. Mit Wirkung ab 1.1.2001 wurde für Veräußerungs-/Aufgabegewinne (bei Vorliegen der gleichen wie in Abs. 4 genannten Voraussetzungen: Vollendung des 55. Lebensjahres oder dauernde Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtl. Sinne) in § 34 Abs. 3 idF des StSenkErgG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1812; BStBl. I 2001, 25) wieder der halbe StSatz – begrenzt auf einen Betrag von insgesamt von 10 Mio. DM (für VZ 2001) bzw. 5 Mio. € (ab VZ 2002) – eingeführt (WENDT, FR 2000, 1199). Soweit die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 nicht vorliegen (zB bezüglich des 5 Mio. € übersteigenden Gewinns), kommt die Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 von Amts wegen (s. § 34 Anm. 11; PAUS, StWa. 2002, 67 [75]) zur Anwendung. Durch das HBeglG 2004 wurde der halbe StSatz mW ab dem VZ 2004 auf 56 % des durchschnittlichen StSatzes heraufgesetzt – begrenzt nach unten durch

eine Mindestbesteuerung mit dem Eingangssteuersatz (ab VZ 2004: 16 %; ab VZ 2005: 15 %; ab VZ 2009: 14 %). Demnach war der halbe (reduzierte) StSatz nur für die VZ 1999 und 2000 nicht anwendbar. In diesen VZ wird die Tarifiermäßigung (nur) nach der Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 (auf Antrag des Stpfl.) berechnet.

Für Veräußerungs-/Aufgabegewinne, die dem Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahren) unterliegen (s. Anm. 26), ist § 34 (Fünftel-Regelung und ermäßigter StSatz) nicht anwendbar (§ 34 Abs. 2 Nr. 1); insoweit kommt stets der Regelsteuersatz zur Anwendung (s. Anm. 26, 29).

Mittelbare Bedeutung für die Gewerbesteuer: Zudem hat die Unterscheidung zwischen laufenden Gewinnen und Veräußerungs-/Aufgabegewinnen iSd. § 16 auch mittelbare Bedeutung für die GewSt. Veräußerungs-/Aufgabegewinne eines Personenunternehmens unterliegen im Grundsatz nicht der GewSt; hiervon existieren zwischenzeitlich aber zahlreiche Ausnahmen (s. Anm. 40).

c) Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven

5

Schließlich hat § 16 den weiteren Zweck, die Versteuerung der stillen Reserven sicherzustellen (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [903]).

Entstrickungsfälle (sog. finaler Betriebsaufgabebegriff): Der vorstehend genannte Gesetzeszweck kommt vor allem dann zum Tragen, wenn der Fiskus Gefahr läuft, durch eine Handlung oder einen Rechtsvorgang das Besteuerungsrecht bezüglich der in der betrieblichen Sachgesamtheit befindlichen stillen Reserven zu verlieren (Entstrickungsfälle). Auch wenn die Existenz eines allgemeinen Grundsatzes der Gewinnrealisierung durch Steuerentstrickung sehr umstritten ist und die Rspr. bisher ein allgemeines Besteuerungsgebot in solchen Fällen abgelehnt hat (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 [248]; BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 [189]), bejaht sie gleichwohl eine Betriebsaufgabe, wenn zwar der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus bestehen bleibt, aber durch eine Handlung oder einen Rechtsvorgang so in seiner ertragstl. Einordnung verändert wird, dass eine Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist (sog. finale Betriebsaufgabe, zB BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; s. auch Anm. 524, mwN). Die Rspr. bejaht beispielsweise eine Betriebsaufgabe wegen Steuerentstrickung, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (s. Anm. 525) oder gewerblich geprägten PersGes. (s. Anm. 526) wegfallen oder eine betriebliche Sachgesamtheit von Todes wegen auf eine stbefreite Körperschaft übergeht (BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509). Die durch den I. Senat erfolgte Änderung der Rspr. („Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme und Betriebsaufgabe“) in den Fällen der Steuerentstrickung durch Überführung von WG ins Ausland (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019) hat uE keine Auswirkungen auf die übrigen Fallgruppen einer Gewinnrealisierung durch Steuerentstrickung (s. Anm. 524). Der sog. finale Betriebsaufgabebegriff hat nach wie vor seine Berechtigung.

Ausnahmsweise Verzicht auf Gewinnrealisierung bei sichergestellter Besteuerung der stillen Reserven (aufgeschobene Gewinnrealisierung): Der Zweck des § 16, die stl. Erfassung stiller Reserven sicherzustellen, erlaubt es in Fällen, in denen die künftige Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet ist, trotz Vorliegens des Tatbestands des § 16 auf deren Besteuerung zu verzichten (= aufgeschobene Gewinnrealisierung).

► *Beispiele für aufgeschobene Gewinnrealisierungen:* Eine aufgeschobene Gewinnrealisierung findet sich bspw. in den dem § 16 vorgehenden §§ 20, 24 UmwStG (s. Anm. 100). Daneben enthält auch § 16 einen solchen Fall. So ist nach allgemeinen Grundsätzen die Realteilung einer PersGes. (sog. echte Realteilung) als Betriebsaufgabe auf Ebene der PersGes. (s. Anm. 542) und das Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Sachwertabfindung (sog. unechte Realteilung) als Aufgabe dessen Mitunternehmeranteils (s. Anm. 543) zu werten. Gleichwohl ordnet Abs. 3 Satz 2 für die dort genannten Fälle zwingend die Buchwertfortführung an, sofern die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet bleibt. Daneben würde auch die Betriebsverpachtung im Ganzen den Tatbestand der Betriebsaufgabe erfüllen (s. WENDT, FR 2011, 1023). Dennoch bejaht die Rspr. zu Recht nicht automatisch eine Betriebsaufgabe. Nach zutreffender Auffassung ist der tatbestandliche Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 teleologisch zu reduzieren (DÖTSCH, FR 2007, 589 [595]; s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 692). Schließlich lässt sich noch die Überführung betrieblicher Sachgesamtheiten aus dem einen in ein anderes BV desselben Stpfl. anführen. In diesen Fällen sind in analoger Anwendung des § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 die Buchwerte fortzuführen (s. Anm. 22), auch wenn der Tatbestand einer Betriebsaufgabe erfüllt ist.

► *Keine Fälle der aufgeschobenen Gewinnrealisierung* sind der Strukturwandel (s. Anm. 523), die Betriebsunterbrechung i.e.S. (s. Anm. 120, 653, 655), der Übergang zu einem Liebhabereibetrieb (s. Anm. 120, 523), die im Inland erfolgende Betriebsverlegung (s. Anm. 518), die Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens (s. Anm. 527) und die unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 (s. Anm. 21). In diesen Fällen ist überhaupt kein Gewinnrealisierungstatbestand, insbes. nicht der einer Betriebsaufgabe erfüllt.

6 2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Verfassungsmäßigkeit des § 16: An der Verfassungsmäßigkeit der Abs. 1 bis 3 sowie der Abs. 4 und 5 bestehen keine Zweifel. Insbesondere ist es verfassungsrechtl. unbedenklich, dass Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen unabhängig von der Höhe der Beteiligung des Mitunternehmers (Abs. 1 Satz 2) stpfl. sind (vgl. BFH v. 5.11.1998 – VIII B 30/98, BFH/NV 1999, 769). Verfassungsrechtlich problematisch ist hingegen die rückwirkende Geltung des Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2. Diese Rückwirkung ist uE jedoch im Erg. verfassungsrechtl. gerechtfertigt, weil die Neuregelung die zuvor geltende Rspr. zum finalen Entnahme-/Betriebsaufgabebegriff festschreibt (s. ausführl. Anm. 551). Keine Bedenken in verfassungsrechtl. Hinsicht bestehen gegen die Vorschrift des Abs. 3b (glA REIMER, FR 2011, 929 [936]).

Unionsrechtskonformität: Die Vereinbarkeit des § 16 mit Unionsrecht ist im Grundsatz nicht zweifelhaft. Die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a sind mit der unionsrechtl. Niederlassungsfreiheit vereinbar; s. ausführl. Anm. 551 und 630.

7–8 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 16

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

a) Sachlicher Geltungsbereich

9

Gewerbliche Veräußerungs-/Aufgabegewinne: § 16 gilt nur für Veräußerungs-/Aufgabegewinne aus Gewerbebetrieb. Er setzt voraus, dass der Stpfl. bereits vor der Veräußerung/Aufgabe eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat (s. Anm. 50). Allerdings muss es sich hierbei nicht zwingend um eine werbende Tätigkeit gehandelt haben, denn es kann auch ein Betrieb im Aufbau unter bestimmten Voraussetzungen nach § 16 veräußert werden (s. Anm. 120). Die Veräußerungs-/Aufgabegewinne aus LuF und selbständiger Arbeit sind in §§ 14, 14a und in § 18 Abs. 3 entsprechend dem § 16 geregelt (s. Anm. 28).

Eingeschränkte Geltung für Körperschaften: Während § 16 für die gewerblichen Veräußerungs-/Aufgabegewinne natürlicher Personen uneingeschränkt gilt, sind Besonderheiten zu beachten, wenn (Teil-)Betriebsinhaber oder Mitunternehmer eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 KStG ist. § 16 ist in diesen Fällen nur insoweit anwendbar, als nicht die Voraussetzungen der Spezialvorschriften der §§ 11–13 KStG vorliegen (s. Anm. 35). Ist § 16 anwendbar, erzielt die Körperschaft kstpfl. Veräußerungs-/Aufgabegewinne (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16), die nicht stbegünstigt sind. Lediglich bis VZ 1995 fand Abs. 4 Anwendung (s. § 11 KStG Anm. 10). § 34 gilt für Körperschaften ohnehin nicht (BFH v. 21.2.1991 – IV R 93/89, BStBl. II 1991, 455). Dies ist nach zutreffender Auffassung von Rspr. (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817 [818]; BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515 [516]), und FinVerw. (R 19 Abs. 2 KStR 2015) auch dann der Fall, wenn eine KapGes. als OG zu einer natürlichen Person oder PersGes. aus natürlichen Personen in einem Organschaftsverhältnis iSd. §§ 14 ff. KStG steht (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 11; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, GmbHR 2001, 847; OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 14 Rz. 163, mwN).

b) Persönlicher Geltungsbereich

10

Geltung für natürliche Personen: § 16 ist unmittelbar auf alle unbeschränkt stpfl. natürlichen Personen anwendbar. Zur Geltung für beschränkt stpfl. natürliche Personen s. Anm. 12.

Geltung für Mitunternehmenschaften: Auch wenn mitunternehmerisch tätige PersGes. und Gemeinschaften weder ESt- noch KStSubjekt sind, sind sie hinsichtlich Einkünftequalifikation, Gewinnerzielung und Gewinnermittlung als partielles StSubjekt anzusehen (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; s. auch Anm. 61). Sie können damit auch Mitunternehmerin einer anderen Mitunternehmenschaft sein (doppel- oder mehrstöckige Mitunternehmenschaft; dazu grundlegend BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Dies bedeutet:

- Wird der (Teil-)Betrieb einer Mitunternehmenschaft veräußert/aufgegeben, ist die Mitunternehmenschaft (nicht deren Mitunternehmer) Gewinnerzielungs-subjekt iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 130) und Abs. 3 (s. Anm. 510); die Mitunternehmenschaft erfüllt den Veräußerungs-/Aufgabebetstand. Der erzielte Veräußerungs-/Aufgabegewinn wird auf Ebene der Mitunternehmenschaft einheitlich und gesondert festgestellt (§ 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1

- Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO; s. Anm. 45) und den Mitunternehmern zugerechnet (s. Anm. 58 und 590).
- Wird bei einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft der gesamte Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft von der Obergesellschaft veräußert/aufgegeben, ist die Obergesellschaft (nicht deren Obergesellschafter) Gewinnerzielungssubjekt iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 sowie des Abs. 3; s. auch Anm. 285. Der durch die Obergesellschaft als Veräußerin erzielte Gewinn wird auf Ebene der Untergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt und der Obergesellschaft zugerechnet (s. Anm. 45; § 15 Anm. 630).
 - Wird im Fall einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft der Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft veräußert/aufgegeben, wird der Veräußerungstatbestand vom Obergesellschafter erfüllt. Veräußerungs-/Aufgabegegenstand ist der Anteil an der Obergesellschaft. Streitig und durch die Rspr. noch nicht abschließend geklärt ist, ob dieser Vorgang nur eine Veräußerung darstellt oder in zwei Veräußerungen aufzuteilen ist (offen BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BStBl. II 2010, 157, unter 2.a). Nach zutreffender Ansicht liegt nur eine Veräußerung, nicht zugleich auch eine (zweite) mittelbare Veräußerung/Aufgabe des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft vor; der stbegünstigte Veräußerungsgewinn umfasst sowohl die realisierten stillen Reserven der Obergesellschaft als auch die der Untergesellschaft (s. Anm. 274). Der durch den Obergesellschafter erzielte Gewinn wird auf Ebene der Obergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt (s. Anm. 45) und dem Obergesellschafter zugerechnet.

Geltung für Körperschaften: Nach § 8 Abs. 1 KStG ist § 16 (Abs. 1–3b und 5) auch auf KStSubjekte (Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 KStG) anwendbar (s. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). § 16 kommt auch bei grds. stbefreiten Körperschaften zur Anwendung, soweit sie (partiell) kstplf. gewerbliche Einkünfte erzielen.

So gilt § 16 für die Veräußerung/Aufgabe des wirtschaftlichen – keinen Zweckbetrieb darstellenden (vgl. § 64 AO) – Geschäftsbetriebs einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Körperschaft, wenn im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gewerbliche Einkünfte erzielt werden (zu den möglichen Einkunftsarten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs s. ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 5 Rz. 14). Daneben sind auch jPöR mit ihren BgA kstplf. (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG); die Einkünfte eines BgA sind stets als gewerbliche Einkünfte zu behandeln (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716 [717]). Demnach ist § 16 auch bei Veräußerung/Aufgabe des BgA anwendbar.

Zur Geltung des § 16 für beschränkt stplf. Körperschaften s. Anm. 13.

11 2. Anwendung des § 16 auf Auslandsbeziehungen

Schrifttum: LÜDICHE, Die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, StbKongrRep. 1994, 218; SCHAUHOFF, Die Bedeutung des § 13 KStG für gemeinnützige Körperschaften, DStR 1996, 366; ROTH, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung, StbJb. 1997/98, 427; BOGENSCHÜTZ/STRIEGEL, Gewerbesteuerliche Behandlung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personengesellschaften, DB 2000, 2547; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 787; KUMPF, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenerlass, FR 2001, 449; WAGNER, Auflösung von ausländischen Betriebsstätten: Steuerfolgen nach Doppelbesteuerungsabkommen und „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen“ unter Berücksichtigung von Bankstrukturen, IStR 2001, 570; NACKE/INTEMANN, Ausgewählte Probleme des Halbeinkünfteverfahrens,

DB 2002, 756; VOGEL, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; KÖRNER, Europarecht und Umwandlungssteuerrecht, IStR 2006, 109; KÖRNER, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, 469; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil 1: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMAYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864; REHM/NAGLER, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, IStR 2008, 129; WITTKOWSKI/LINDSCHEID, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach dem JStG 2009, IStR 2009, 225; MITSCHKE, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 28.10.2009 – I R 99/08 (Keine „finale Betriebsaufgabe“ durch Betriebsverlegung ins Ausland), FR 2010, 187; HRUSCHKA, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – C 371/10 (Sofortige Fälligkeit der Wegzugsbesteuerung einer Gesellschaft unverhältnismäßig), DStR 2011, 2343; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; RUINER, Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National grid Indus BV, IStR 2012, 49; KÖRNER, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland – Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – C 371/10, IStR 2012, 1; MITSCHKE, National Grid Indus – Ein Phyrussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung, IStR 2012, 6; MUSIL, Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 29.11.2011 – C 371/10 (Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse anlässlich der Sitzverlegung), FR 2012, 32; EBBINGHAUS/HINZ, Erträge und Aufwendungen nach Betriebsstättenliquidation – Steuerliche Sanierungsrisiken für das ausländische Stammhaus, FR 2013, 974; HAASE/STIEBERBERG, Was geschieht bei Wegzug der Komplementär-GmbH?, IStR 2014, 888; DÜRRSCHMIDT, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 20.5.2015 – I R 75/14 (Nachträgliche Einkünfte einer aufgegebenen Auslandsbetriebsstätte), IStR 2015, 885; GOSCH, Entstrickungsbesteuerung: Gestaffelte Erhebung der Steuer auf stille Reserven, BFH/PR 2015, 296; FÖRSTER, Eine Neuordnung der Entstrickungsbesteuerung ist notwendig, in LÜDICKE/MELLINGHOFF/RÖDDER (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 83.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, 1076, geändert durch BMF v. 20.11.2000 – IV B 4 - S 1300 - 222/00, BStBl. I 2000, 1509; BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 1300 - 273/02, BStBl. I 2002, 1385; BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888; BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, weitgehend überlagert durch BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, 2016/1066571 (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung), BStBl. I 2017, 182; Leitfaden zur Besteuerung ausländischer Einkünfte bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, Stand Juli 2004; OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, juris (im Folgenden: Leitfaden der FinVerw.); BMF v. 29.9.2004 – IV B 4 - S 1300 - 296/04 (Verwaltungsgrundsätze-Dotationskapital), BStBl. I 2004, 917; BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, 2016/1066571 (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung), BStBl. I 2017, 182.

a) Geltung für Steuerausländer mit inländischer Betriebsstätte

aa) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

12

Eine natürliche Person, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, ist mit den wirtschaftlich ihrer inländ. BS (§ 12 AO) oder ihrem inländ. stV zuzuordnenden gewerblichen Einkünften beschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; s. ausführl. § 49 Anm. 170 ff.). Dabei kann es sich auch um Einkünfte iSd. § 16 handeln. § 16 kommt insbes. bei der Veräußerung/Aufgabe der inländ. BS in Betracht.

Veräußerung/Aufgabe einer inländischen Betriebsstätte: Die inländ. BS kann Teil eines Gewerbebetriebs (so bei einem im Ausland belegenen Gewerbebetrieb) sein, sie kann aber auch den ganzen Gewerbebetrieb (so zB bei einem Einzelunternehmer mit Wohnsitz im Ausland und Gewerbebetrieb im Inland) darstellen. Die Anwendung des § 16 setzt voraus, dass es sich bei der Veräußerung/aufgegebenen inländ. BS um den ganzen Gewerbebetrieb, einen Teilbetrieb oder gesamten Mitunternehmeranteil handelt.

► *Veräußerung/Aufgabe eines (Teil-)Betriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3):* Bei Veräußerung/Aufgabe der inländ. BS im Rahmen der Veräußerung/Aufgabe des gesamten ausländ. Gewerbebetriebs oder ausländ. Teilbetriebs ist § 16 insoweit anwendbar, als der Gewinn wirtschaftlich der inländ. BS zuzuordnen ist; die Rspr. ordnet die Gewinne nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs zu (s. § 49 Anm. 242). Wird nur die inländ. BS veräußert/aufgegeben, ist § 16 dann anwendbar, wenn es sich bei der inländ. BS um den ganzen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb handelt (LÜDICKE, StBKongrRep. 1994, 217 [240]). Zur Verlegung einer inländ. BS ins Ausland s. Anm. 625 f.

► *Veräußerung/Aufgabe des (Teil-)Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3, Abs. 1 Satz 2):* Im Ausland ansässige Mitunternehmer einer inländ. gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten PersGes. haben inländ. Betriebsstätteeneinkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Hierfür reicht es aus, dass im Inland eine BS (§ 12 AO) für den Betrieb der PersGes. unterhalten wird; es ist nicht erforderlich, dass die inländ. BS eine solche des Steuerausländers ist (BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937). Zu diesen Betriebsstätteeneinkünften gehört neben den laufenden Einkünften auch der Gewinn aus der Veräußerung/Aufgabe des gesamten oder eines Teils des inländ. Mitunternehmeranteils. Inländische Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a liegen auch vor, soweit ein nach ausländ. Recht errichtetes Wirtschaftsgebilde, das als Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu werten ist, im Inland eine BS unterhält. Die Einkünfte aus der Veräußerung/Aufgabe des Mitunternehmeranteils sind stpfl., soweit sie auf die inländ. BS entfallen. Ob ein ausländ. Wirtschaftsgebilde eine Mitunternehmerschaft darstellt, entscheidet sich anhand eines Typenvergleichs mit deutschen Mitunternehmerschaften (zB BFH v. 15.3.1995 – II R 24/91, BStBl. II 1995, 653; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 1.2).

► *Verfahrensfragen:* Die Betriebsstätteeneinkünfte werden im Wege der Veranlagung, nicht durch StAbzug festgesetzt (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1). Es sind die Tarifermäßigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 (s. § 50 Abs. 1 Satz 3), nicht hingegen der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 anwendbar (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

► *Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts durch Doppelbesteuerungsabkommen:* Das sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 16 ergebende Besteuerungsrecht wird durch die DBA regelmäßig nicht eingeschränkt (REIMER in BLÜMICH, § 49 Rz. 66 [11/2016]). Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit einer inländ. BS werden nach Art. 13 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA im Betriebsstätten- oder Belegenheitsstaat besteuert (WASSERMEYER in WASSERMEYER, Art. 13 DBA-MA Rz. 78 [10/2017]). Dies gilt auch für die Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils, weil das Abkommensrecht die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer gewerblich tätigen PersGes. als Unternehmen (BS) des Mitunternehmers behandelt (WASSERMEYER in WASSERMEYER, Art. 13 DBA-MA Rz. 79 [10/2017]).

Bei Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine inländische Kapitalgesellschaft/Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durch einen beschränkt Stpfl. sind vorrangig die §§ 20–23 UmwStG zu prüfen:

§ 20 UmwStG gilt uneingeschränkt auch für beschränkt Stpfl., die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU-/EWR-Bereich haben (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb iVm. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG). Diese Vorschrift greift ein, wenn die inländ. BS als (Teil-)Betrieb zu qualifizieren ist.

Hat der beschränkt Stpfl. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt außerhalb des EU-/EWR-Bereichs (Drittland), ist § 20 UmwStG nur dann anwendbar, wenn bei Einbringung ein unbeschränktes inländ. Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in den Geschäftsanteilen an der Übernehmerin besteht (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG).

Bei Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durch einen beschränkt Stpfl. ist § 24 UmwStG anwendbar, wenn die inländ. BS als (Teil-)Betrieb zu qualifizieren ist. Die für die Einbringung in eine KapGes. geltenden Einschränkungen des Anwendungsbereichs auf im EU-/EWR-Bereich ansässige natürliche Personen (s.o.) sind bei Einbringungen in eine PersGes. nicht zu beachten (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG). § 24 UmwStG ist daher für alle beschränkt Stpfl. anwendbar (PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 17 [11/2011]).

bb) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

13

Im Ausland ansässige KStSubjekte iSd. § 1 Abs. 1 KStG sind mit ihren inländ. gewerblichen Einkünften beschränkt kstpfl. (§ 2 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2). Es bleibt auf Folgendes hinzuweisen:

Zur Auflösung, Verlegung oder Übertragung inländischer Betriebsstätten beschränkt stpfl. Körperschaften s. Anm. 35.

Bei Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine inländische Kapitalgesellschaft/Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durch eine beschränkt stpfl. Körperschaft ist – wie bei einer Einbringung durch eine beschränkt stpfl. natürliche Person (s. Anm. 12) – danach zu unterscheiden, ob die Körperschaft ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU-/EWR-Bereich (§ 20 UmwStG ist anwendbar) oder Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittland hat (§ 20 UmwStG ist nur dann anwendbar, wenn unbeschränktes inländ. Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in den Geschäftsanteilen an der Übernehmerin besteht).

b) Geltung für Steuerinländer mit ausländischen Betriebsstätten

aa) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen

14

Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens: Das deutsche Besteuerungsrecht aus § 16 bleibt uneingeschränkt bestehen (s. § 34d Nr. 2 Buchst. a). § 16 greift bei Veräußerung/Aufgabe der im Ausland belegenen BS ein, wenn diese einen (Teil-)Betrieb darstellt, ebenso bei Veräußerung/Aufgabe von Mitunternehmeranteilen an inländ. PersGes. mit ausländ. BS oder an ausländ. Mitunternehmensanteilen mit in- und ausländ. BS.

► *Die Vermeidung der Doppelbesteuerung* erfolgt durch die Anrechnungsmethode; ausführl. s. § 34c Anm. 49 ff.

► *Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 2a Abs. 1 und 2:* Sollte aus der Veräußerung/Aufgabe einer im Ausland belegenen gewerblichen BS ein Verlust iSd. § 16 entstehen, ist die spezielle Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2a zu beachten (s. ausführl. § 2a Anm. 30 ff.). Nach § 2a idF des JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) finden diese Beschränkungen aber nur noch dann Anwendung, wenn die gewerbliche BS in einem Drittstaat (Nicht-EU-/EWR-Staat) belegen ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2a). Ist dies der Fall, greifen die Beschränkungen gleichwohl nicht ein, wenn die Drittstaat-BS bestimmte aktive Tätigkeiten iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 zum Gegenstand hat (Aktivitätsklausel; s. ausführl. § 2a Anm. 100 ff.). Bei BS-Verlusten aus EU-/EWR-Staaten besteht nach § 2 Abs. 2a auch dann keine Verlustverrechnungsbeschränkung, wenn die Aktivitätsklausel nicht erfüllt ist (s. auch WITTKOWSKI/LINDSCHEID, IStR 2009, 225). EWR-Staaten (Island, Norwegen, Liechtenstein) müssen jedoch zusätzlich das Amtshilfeabkommen unterzeichnet haben und damit wie EU-Staaten an der Sicherstellung der tatsächlichen Besteuerung mitwirken (§ 2a Abs. 2a Satz 2); auch Liechtenstein erfüllt diese Voraussetzung seit dem 28.10.2010 (§ 2a Anm. 129; HEINICKE in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 2a Rz. 8).

Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellungsmethode: In den DBA ist für gewerbliche Einkünfte (auch solche iSd. § 16) regelmäßig die Freistellungsmethode (nicht Anrechnungsmethode) geregelt (s. Leitfaden der FinVerw., Rz. 3.4.1). Nach stRspr. des BFH bewirkt die DBA-Freistellung von Einkünften nicht nur, dass die positiven Einkünfte stfrei sind, sondern ebenso, dass die negativen Einkünfte nicht die Bemessungsgrundlage der deutschen ESt mindern (zB BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161, mwN; sog. Symmetriethese).

Die stfreien Auslandseinkünfte nach § 16 wirken sich jedoch im Grundsatz auf die Ermittlung des EStsatzes (ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) aus. Ausländische (positive wie negative) DBA-stfreie Einkünfte iSd. § 16 sind nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 mit einem Fünftel in den ProgrVorb. einzubeziehen.

Allerdings kommt der (positive und negative) ProgrVorb. unter den in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 idF des JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) genannten Voraussetzungen nicht (mehr) zur Anwendung. § 2a idF JStG 2009 hätte ohne Änderung des § 32b bewirkt, dass negative gewerbliche Einkünfte aus EU-/EWR-Staaten grds. auch zu einem negativen ProgrVorb. geführt hätten. Die hieraus drohenden Steuererausfälle wollte der Gesetzgeber offensichtlich nicht hinnehmen (WAGNER in BLÜMICH, § 32b Rz. 66 [9/2016]; SCHIFFERS in KORN, § 32b Rz. 31.1 [9/2016]). Der (positive und negative) ProgrVorb. gilt daher nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Satz 3 nur noch für solche stfreien DBA-Einkünfte aus gewerblichen BS, die entweder in einem Drittstaat belegen sind oder sich zwar in einem EU-/EWR-Staat befinden, aber fast ausschließlich aktive Tätigkeiten zum Gegenstand haben (s. auch SCHIFFERS in KORN, § 32b Rz. 31.1 [9/2016]; WITTKOWSKI/LINDSCHEID, IStR 2009, 225); Auslandseinkünfte aus einer passiven gewerblichen EU-/EWR-BS unterliegen daher nicht dem ProgrVorb.

15 bb) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften

Bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens besteht das Besteuerungsrecht aus § 16. Die Körperschaft kann zwischen der StAnrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 1) und dem StAbzug (§ 26 Abs. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 2) wählen; liegen weder die Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 noch die des § 34c Abs. 2 vor, wird von Amts wegen ein Abzug nach § 34c Abs. 3 geprüft (ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 26 Rz. 140). Bei Verlusten aus ausländ.

BS ist nach § 8 Abs. 1 KStG – wie bei den EStSubjekten – § 2a grds. zu beachten (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; s. auch § 2a Anm. 14).

Bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens kommt für gewerbliche Einkünfte regelmäßig die Freistellungsmethode zur Anwendung (s. Anm. 14). Diese freigestellten Auslandseinkünfte haben – anders als bei unbeschränkt stpfl. EStSubjekten (s. Anm. 14) – keinen Einfluss auf die Höhe des auf die übrigen Einkünfte anwendbaren KStSatzes, so dass die Auslandseinkünfte uneingeschränkt freigestellt werden; § 32b ist als Tarifvorschrift auf KStSubjekte nicht anwendbar (s. § 32b Anm. 21).

c) Regelungen in § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a

16

Die durch das JStG 2010 v. 8.1.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) eingefügten Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 3a (sowie § 4 Abs. 1 Satz 4) stellen Reaktionen des Gesetzgebers auf die Aufgabe der „Theorie der finalen Entnahme und Betriebsaufgabe“ durch den I. Senat (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) dar. Der BFH lehnt zwischenzeitlich bei der Überführung von EinzelWG bzw. der Verlegung einer betrieblichen Sachgesamtheit vom Inland in einen ausländ. DBA-Staat eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Überführung bzw. Verlegung ab. Im Kern soll mit den Neuregelungen in den vorstehend genannten Fällen wieder eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Überführung bzw. Verlegung erreicht werden. Zu den Einzelheiten s. Anm. 551 und 620 ff.

Einstweilen frei.

17–19

V. Verhältnis des § 16 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu den einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungs-vorschriften

a) Verhältnis zu § 4 Abs. 1, § 5, § 4 Abs. 3, § 4g, § 5a

20

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5: § 4 Abs. 1 und § 5 sind eigenständige Vorschriften zur Ermittlung des laufenden Gewinns. Sie werden allerdings nach § 16 Abs. 2 Satz 2 (Abs. 3 Satz 1) für die Ermittlung des (anteiligen) Werts des BV auf den Veräußerungs-/Aufgabezeitpunkt (= Veräußerungsanfangs-/Aufgabeanfangsvermögens) benötigt (s. Anm. 435 ff.).

§ 6 Abs. 2 EStDV bezieht sich ebenfalls auf die Ermittlung des letzten laufenden Gewinns und ordnet in Modifikation des § 4 Abs. 1 EStG an, dass für die Berechnung des letzten laufenden Gewinns bei Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs an die Stelle des BV am Schluss des Wj. das BV im Zeitpunkt der Veräußerung/Aufgabe tritt. Der Stpfl. hat für den Zeitpunkt der Veräußerung/Aufgabe eine (letzte) Schlussbilanz nach den allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen unter Fortentwicklung der letzten regulären Bilanz zu erstellen (s. Anm. 437).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Da § 16 Abs. 2 Satz 2 als Veräußerungs-/Aufgabeanfangsvermögen den Buchwert des BV verlangt, muss ein § 4 Abs. 3-Rechner im Fall einer Betriebsveräußerung/-aufgabe zunächst zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen. Ein sich dabei ergebender Übergangsgewinn/-verlust ist Teil der laufenden Einkünfte des letzten Wj. (s. Anm. 439); eine Verteilung des Übergangsgewinns im Billigkeitswege auf mehre-

re Wj. ist nicht möglich (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287 [288]; H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH 2017).

Gewinnrealisierung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4 und Gewinnaufschub nach § 4g: Überführt der Stpfl. im Rahmen einer Realteilung ein WG aus einer inländ. BS in eine ausländ. BS, ist über den Verweis in Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 4 anzuwenden. Danach kommt es hinsichtlich des überführten WG (nicht bezüglich der gesamten Realteilung) zu einer Gewinnrealisierung, wenn dieses WG nunmehr der ausländ. BS zuzuordnen ist (s. im Einzelnen Anm. 551). Liegt die ausländ. BS in einem anderen EU-Staat, kann der Stpfl. einen Ausgleichsposten gem. § 4g bilden und die Versteuerung des „Entnahmegewinns“ so über fünf Jahre verteilen (s. Anm. 551). Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 4 gilt nicht nur für EinzelWG, sondern über Abs. 3a auch dann, wenn betriebliche Sachgesamtheiten ins Ausland verlegt werden; zur Möglichkeit einer Ratenzahlung in diesen Fällen nach § 36 Abs. 5 s. Anm. 630.

Tonnagebesteuerung nach § 5a: § 5a räumt dem Stpfl. ein Wahlrecht ein, statt der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 eine pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage durchzuführen. Es handelt sich um eine besondere Gewinnermittlungsart, die nach dessen Abs. 1 Satz 1 nur auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr anwendbar ist. Gemäß § 5a Abs. 5 Satz 1 umfassen die so ermittelten Gewinne auch Einkünfte nach § 16. Veräußerungs-/Aufgabegewinne sind deshalb nicht nach § 16 Abs. 2 oder 4 zu ermitteln und zu versteuern, sondern sind bereits durch den Tonnagegewinn abgegolten (s. § 5a Anm. 90). Es kommen jedoch insbes. § 34 und § 35 nicht zur Anwendung (§ 5a Abs. 5 Satz 2; s. dazu § 5a Anm. 91).

21 b) Verhältnis zu § 6 Abs. 3

Die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen wurde erstmals mW ab dem 1.1.1999 durch § 6 Abs. 3 im EStG geregelt. Der Gesetzgeber versteht § 6 Abs. 3 als Fortführung des bis VZ 1998 in Kraft gewesenen § 7 Abs. 1 EStDV (BTDrucks. 14/23, 173). Diese Vorschrift ordnet die Gewinnneutralität beim Übertragenden und die Fortführung der Buchwerte beim Erwerber an.

Normspezifische Auslegung des § 6 Abs. 3: § 6 Abs. 3 und § 16 haben unterschiedliche Gesetzeszwecke. Während § 6 Abs. 3 der Erhaltung und Fortführung von Unternehmen nach unentgeltlichen Übertragungen dient, sichert § 16 die Gewährung der Tarifiermäßigung nach § 34 bei Aufdeckung aller stiller Reserven (s. BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, Rz. 36, 45). Mit Blick auf diese unterschiedlichen Gesetzeszwecke sind die in § 6 Abs. 3 und § 16 verwendeten Gesetzesbegriffe jeweils normspezifisch auszulegen.

Grundsatz – keine Tatbestandskonkurrenz: § 6 Abs. 3 bestätigt das vormalig in § 7 Abs. 1 EStDV aF festgeschriebene Gesetzesverständnis, dass die unentgeltliche Übertragung der in § 16 genannten Sachgesamtheiten weder Betriebsveräußerung noch Betriebsaufgabe ist (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [854]; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 15). Im Grundsatz schließen sich daher § 16 und § 6 Abs. 3 in ihrer Anwendung auf Tatbestands-ebene aus. Bei der Übertragung einer im BV befindlichen 100 %-Kapitalbeteiligung kann schon deshalb keine Tatbestandskonkurrenz entstehen, weil eine derartige Beteiligung nicht unter § 6 Abs. 3 fällt (s. Anm. 102, 170 und § 6 Anm. 1215).

Ausnahmsweise Vorrang des § 6 Abs. 3: Ausnahmsweise kann aufgrund der unterschiedlichen Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen in § 6 Abs. 3 (rein funktionale Betrachtungsweise, s. § 6 Anm. 1208) und § 16 Abs. 3 (nach hM funktional-quantitative Betrachtungsweise, s. Anm. 121) ein Konkurrenzverhältnis zwischen § 16 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 1 auftreten. Dies ist der Fall, wenn bei einer unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit zwar alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übertragen, aber funktional unwesentliche WG mit erheblichen stillen Reserven (ausschließlich quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen) zurückbehalten und die darin befindlichen stillen Reserven (zB infolge Überführung ins PV) aufgedeckt werden. In diesem Fall ist § 6 Abs. 3 mit Blick auf seinen Gesetzeszweck – Erhaltung und Fortführung von Unternehmen – gegenüber § 16 Abs. 3 Satz 1 vorrangig (glA wohl auch § 6 Anm. 1290). Ein dabei durch Aufdeckung stiller Reserven realisierter Gewinn ist nicht stbeganstigt.

ZB ist § 6 Abs. 3 anzuwenden, wenn der Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen und gleichzeitig funktional unwesentliche WG mit erheblichen stillen Reserven des SonderBV ins PV überführt oder an Dritte veräußert werden (glA wohl auch BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458 Rz. 8) oder wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Einzelunternehmens unentgeltlich auf einen Erwerber übertragen und gleichzeitig funktional unwesentliche WG mit erheblichen stillen Reserven ins PV überführt oder an Dritte veräußert werden.

c) Verhältnis zu § 6 Abs. 5

22

Überführung betrieblicher Sachgesamtheiten: § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 regeln als spezielle Bewertungsvorschriften eine aufgeschobene Gewinnrealisierung bei Vorliegen einer Entnahme im Fall der Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen (Sonder-)BV desselben Stpfl. Trotz des auf EinzelWG beschränkten Wortlauts ist davon auszugehen, dass diese Vorschriften auch auf die Überführung von betrieblichen Sachgesamtheiten aus einem in ein anderes (Sonder-)BV desselben Stpfl. analog anwendbar sind (glA BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 6; § 6 Anm. 1525, mwN) Für eine Unterscheidung zwischen EinzelWG und betrieblichen Sachgesamtheiten besteht keine sachliche Rechtfertigung. Dies bedeutet:

► *Im Fall der Überführung eines Teilbetriebs (auch einer 100 %-Kapitalbeteiligung) in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen* liegt zwar eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 vor. Eine Gewinnrealisierung scheidet aber aufgrund analoger Anwendung von § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 aus. Ein Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven besteht nicht.

► *Bei der (handelsbilanziellen) Zuordnung des Mitunternehmeranteils zu einem anderen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen* liegt schon gar keine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor. Die betriebliche Beteiligung an einer PersGes. stellt zwar handelsrechtl. einen Vermögensgegenstand iSd. § 246 Abs. 1 HGB dar (BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427; BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953). Sie ist nach Auffassung der Rspr. stl. aber kein selbständiges WG, sondern verkörpert die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehörenden WG (BFH v. 19.2.1981 – IV 41/78, BStBl. II 1981, 730 [731]; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/0, BStBl. II 2003, 272; s. auch Anm. 122 „Mitunternehmeranteile“). Dies bedeutet, dass bei einer (handelsbilanziellen) Neuordnung des Mitunternehmeranteils zu einem anderen BV desselben Stpfl. be-

reits kein WG zwischen verschiedenen BV überführt wird. Mangels Gewinnrealisierung kann sich kein Bewertungsproblem ergeben (s. auch § 6 Anm. 1525). Im SonderBV kann sich ein Mitunternehmeranteil ohnehin nicht befinden (BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 31; aA BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953).

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung – sog. unechte Realteilung: Scheidet ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung (Sachgesamtheit oder EinzelWG) aus der weiter bestehenden Mitunternehmerschaft aus und setzt er die in Erfüllung seines Abfindungsanspruchs erlangten WG in einem anderen BV ein, liegt nach neuerer Rspr. des BFH eine von § 16 Abs. 3 Satz 2 erfasste sog. unechte Realteilung (Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Ausscheidenden) vor. Dies gilt nach der BFH-Rspr. unabhängig davon, ob der Ausscheidende eine Sachgesamtheit (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 35; glA BMF v. 20.1.2016 – IV C 6 - S 2242/07/100002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II.) oder EinzelWG (BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125, Rz. 35; aA BMF v. 20.1.2016 – IV C 6 - S 2242/07/100002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II.) erhält (s. ausführl. zum Ganzen Anm. 543); im letztgenannten Fall verdrängt § 16 Abs. 3 Satz 2 als *lex specialis* die nach dem Wortlaut ebenfalls erfüllten Tatbestände der § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 (sog. Minderung von Gesellschaftsrechten).

23 d) Verhältnis zu § 6b

Fragen aus dem Zusammentreffen von § 6b und § 16 können sich in vielerlei Hinsicht ergeben. Insbesondere sind anzuführen:

Neubildung einer § 6b-Rücklage anlässlich einer Betriebsveräußerung/-aufgabe: § 6b ist auf den Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 anwendbar, soweit dieser Gewinn auf § 6b-begünstigte WG entfällt. Gleiches gilt für den aus Veräußerungen, nicht aber Überführungen ins PV erzielten Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3. Die Fiktion des Abs. 3 Satz 1, nach der auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs als Veräußerung gilt, erstreckt sich nicht auf § 6b (s. § 6b Anm. 30, 170 „Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs“; JACHMANN in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 6b Rz. 7). Im Rahmen einer Realteilung (ohne Spitzenausgleich) ist § 6b nicht anwendbar, weil entweder ohnehin die Buchwerte nach Abs. 3 Satz 2 fortzuführen sind oder im Fall einer Gewinnrealisierung nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 ein nicht § 6b-begünstigter Aufgabegewinn entsteht (s. § 6b Anm. 34).

Nimmt der Stpfl. die Vergünstigungen des § 6b (Übertragung auf ein Reinvestitionsobjekt oder Bildung einer § 6b-Rücklage) ganz oder teilweise in Anspruch, scheiden für den übrigen, nicht nach § 6b neutralisierten Veräußerungs-/Aufgabegewinn die Tarifermäßigungen des § 34 (Fünftel-Regelung und reduzierter StSatz) nach § 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6 aus. Der verbleibende Gewinn ist normaltariflich zu versteuern; anwendbar bleibt aber Abs. 4 (s. Anm. 715). Eine gebildete § 6b-Rücklage kann für die Zeit weitergeführt werden, für die sie ohne Veräußerung/Aufgabe des Betriebs zulässig gewesen wäre (R 6b. 2 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012). Die spätere Auflösung einer anlässlich einer Betriebsveräußerung/-aufgabe gebildeten § 6b-Rücklage führt zu laufenden, nicht begünstigten nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 438).

Neubildung einer § 6b-Rücklage durch Mitunternehmer anlässlich einer Veräußerung iSd. § 16: Ab dem VZ 2002 gilt wieder – wie bereits bis VZ 1998 – die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise; zu den Einzelheiten s. § 6b Anm. 25, 33.

Bestehende § 6b-Rücklagen: Bestehen bereits § 6b-Rücklagen, hat der Stpfl. bei Betriebsveräußerung/-aufgabe folgende Möglichkeiten:

► *Auflösung der § 6b-Rücklage:* Der Stpfl. kann die § 6b-Rücklage zugunsten des Veräußerungs-/Aufgabegewinns auflösen. Der dabei entstehende Gewinn gehört zum stbegünstigten Gewinn (s. Anm. 715; R 6b. 2 Abs. 10 Satz 5 EStR 2012). Der Stpfl. kann demnach einen laufenden Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG in einen begünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinn umformen.

► *Fortführung der § 6b-Rücklage:* Die Fortführung der Rücklage ist ohne besondere Voraussetzungen zulässig. Sie kann für die Zeit weitergeführt werden, für die sie ohne Veräußerung/Aufgabe des Betriebs zulässig gewesen wäre (R 6b. 2 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012). Die spätere Auflösung führt zu laufendem Gewinn. Allerdings liegt nach Auffassung der FinVerw. keine begünstigte Betriebsveräußerung/-aufgabe vor, wenn die fortgeführte Rücklage stille Reserven enthält, die bei der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage aufgedeckt worden sind (R 6b. 2 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; s. ausführl. Anm. 121).

► *Übertragung der Rücklage auf Ersatzwirtschaftsgüter:* Schließlich kann der Stpfl. die Rücklage auf ErsatzWG übertragen. Zur Übertragungsmöglichkeit s. R 6b.2 Abs. 6 und 7 EStR 2012.

e) Verhältnis zu § 7g

24

Rechtslage nach § 7g aF (vor Inkrafttreten des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630):

► *Die Neubildung einer Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 ff. aF* kommt nicht mehr in Betracht, wenn die Vornahme der vom Stpfl. am Bilanzstichtag (vorgeblich) geplanten Investition im Zeitpunkt der Erstellung des entsprechenden Jahresabschlusses und dessen Einreichung beim FA wegen zwischenzeitlicher Betriebsveräußerung/-aufgabe nicht mehr realisiert werden kann (BFH v. 17.11.2004 – X R 41/03, BFH/NV 2005, 848). Gleiches gilt, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Einreichung des entsprechenden Jahresabschlusses beim FA zwar den Betrieb noch nicht veräußert/aufgegeben, aber bereits den entsprechenden Entschluss gefasst hatte (BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862).

► *Im Fall einer Betriebsveräußerung/-aufgabe ist eine bestehende Ansparrücklage zwingend aufzulösen;* eine Fortführung oder Übertragung kommt – anders als bei § 6b (s. Anm. 23) – nicht in Betracht, weil die Ansparrücklage auf den konkreten Betrieb bezogen ist und die beabsichtigte Investition infolge der Veräußerung/Aufgabe nicht durchgeführt worden ist (BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862). Der hierbei im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang entstehende Gewinn zählt nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 [1863 f.], mwN) und FinVerw. (BMF v. 30.10.2007 – IV B 2 - S 2139 - b/07/001, 2007/0483907, BStBl. I 2007, 790, unter 4.; aA noch BMF v. 25.8.2005 – IV B 2 - SS 2139b - 17/05, BStBl. I 2005, 859) zum stbegünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinn und nicht zum laufenden Gewinn (s. auch Anm. 438).

Rechtslage nach § 7g idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Ist im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung/-aufgabe noch ein Abzugsbetrag für eine nicht mehr realisierbare Investition vorhanden, ist gem. § 7g Abs. 3 die Veranlagung des Wj. rückwirkend zu korrigieren, in dem der Investitionsabzugsbetrag (Abzugsjahr) in Anspruch genommen wurde (BMF v. 20.11.2013 – IV C 6 - S 2139 - b /01/10002, 2013/1044077, BStBl. I

2013, 1493 Rz. 52). Es entsteht ein laufender Gewinn des Abzugsjahrs. Zur zeitlichen Anwendung des § 7g s. 52 Abs. 23 idF des UntStReformG 2008.

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

25 a) Verhältnis zu § 2 Abs. 3, § 10d

Die Einkünfte nach § 16 unterfallen dem Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 und dem Verlustabzug nach § 10d.

Verlustausgleich (§ 2 Abs. 3): Ab VZ 2004 ist neben dem horizontalen auch der vertikale Verlustausgleich im Verlustentstehungsjahr wieder uneingeschränkt möglich:

▶ *Veräußerungs-/Aufgabeverluste und positive Einkünfte:* Ergibt sich ein Veräußerungs-/Aufgabeverlust, so mindert dieser Verlust den laufenden gewerblichen Gewinn (horizontaler Verlustausgleich). Übersteigt er den laufenden gewerblichen Gewinn, ist der verbleibende gewerbliche Verlust mit anderen positiven Einkünften des Stpfl. aus anderen Einkunftsarten im gleichen VZ auszugleichen.

▶ *Veräußerungs-/Aufgabegewinn und negative Einkünfte:* Um die weitestgehende Wirkung der Tarifiermäßigung zu erzielen, sind die ermäßigt besteuerten Einkünfte wie ein „besonderer Topf“ innerhalb der Summe der Einkünfte zu behandeln. Sie sind zum Ausgleich mit negativen Einkünften derselben oder einer anderen Einkunftsart erst heranzuziehen, wenn alle positiven voll stpfl. Einkünfte bereits mit Verlusten ausgeglichen sind (zB BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470]; s. im Einzelnen § 34 Anm. 19, mwN).

Etwas anderes gilt, wenn ausgleichende gewerbliche Verluste vorliegen, die speziellen Verlustverrechnungsbeschränkungen (zB § 2a Abs. 1, § 15 Abs. 4, § 15a) unterliegen. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen haben Vorrang. In diesem Fall müssen die tarifbegünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinne vorrangig für den Verlustausgleich mit diesen gewerblichen Verlusten herangezogen werden (zu § 15a s. dort Anm. 64; zu § 15 Abs. 4 s. BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470]).

Ein danach verbleibender laufender Verlust muss allerdings mit den positiven Einkünften aus § 16 ausgeglichen werden. Es ist nicht möglich, den Ausgleich von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen mit Verlusten aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkunftsarten im Entstehungsjahr zu vermeiden, um die Tarifiermäßigungen in Anspruch zu nehmen (s. § 34 Anm. 19; BFH v. 25.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223).

Verlustabzug (§ 10d): § 10d Abs. 1 regelt den Rücktrag, § 10d Abs. 2 den Vortrag negativer Einkünfte. Gewinne/Verluste iSd. § 16 erfahren beim Verlustabzug nach § 10d keine Sonderbehandlung.

Ab dem VZ 2004 gilt für Gewinne/Verluste iSd. § 16 Folgendes: Nicht ausgeglichene Verluste iSd. § 16 sind nach § 10d Abs. 1 im Rahmen der absoluten Höchstbeträge (511 500 €/1 023 000 €) rücktragsfähig und nach § 10d Abs. 2 unter Beachtung der Mindestbesteuerung vortragsfähig. Soweit Gewinne iSd. § 16 in das Verlustabzugssystem einfließen, ist zu beachten, dass ermäßigt besteuerte Veräußerungs-/Aufgabegewinne nicht von der Verrechnung mit nach § 10d abzuziehenden Verlusten ausgenommen werden können. Allerdings kann der Stpfl. beim Verlustrücktrag durch das Antragsrecht nach § 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 verhindern, dass bereits begünstigt versteuerte Veräußerungsgewinne nachträglich mit Verlusten des Folgejahres ausgeglichen werden.

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (UntStReiseKG) sind die in § 10d Abs. 1 Satz 1 genannten absoluten Höchstbeträge von 511 500 € auf 1 000 000 € und

von 1023000 € auf 2000000 € angehoben worden (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188). Diese Beträge sind erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2013 nicht ausgeglichen werden können (§ 52 Abs. 25 Satz 7 idF des UntStReiseKG).

b) Verhältnis zum Halb-/Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2) 26

Die bei einer Betriebsveräußerung/-aufgabe erzielten Gewinnanteile unterliegen, soweit diese auf Anteile an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfallen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (ab VZ 2009: und Nr. 9) gehören, gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2 dem sog. Halbeinkünfteverfahren (stpfl. Anteil: 50 %), ab dem VZ 2009 (s. § 52a Abs. 3, 4 idF des UntStReformG 2008) dem sog. Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2 idF des UntStReformG 2008 (stpfl. Anteil: 60 %). Der stpfl. Teil dieser Gewinne gehört aber nach wie vor zum Veräußerungs-/Aufgabegewinn.

Bei Gewinnen nach § 16 gilt das Halb-/Teileinkünfteverfahren sowohl in Fällen, in denen in der veräußerten/aufgegebenen Sachgesamtheit Kapitalbeteiligungen enthalten sind, als auch dann, wenn Gegenstand der Veräußerung/Aufgabe eine im BV gehaltene 100 %-Kapitalbeteiligung ist (s. Anm. 162). Das Halb-/Teileinkünfteverfahren findet auch bei Veräußerung/Aufgabe durch eine Mitunternehmerschaft Anwendung, soweit natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind (§ 3 Nr. 40 Anm. 25; BOGENSCHÜTZ/STRIEGEL, DB 2000, 2547 [2552]); zu der sich hieraus ergebenden Verfahrensfrage, auf welcher Ebene das Halb-/Teileinkünfteverfahren (bei der Mitunternehmerschaft oder beim Mitunternehmer) durchzuführen ist, s. § 3 Nr. 40 Anm. 48. Soweit eine KapGes. an der die Kapitalbeteiligung veräußernden Mitunternehmerschaft beteiligt ist, greifen § 8b Abs. 6 und 2 KStG ein (s. § 3 Nr. 40 Anm. 25; BOGENSCHÜTZ/STRIEGEL, DB 2000, 2547 [2552]).

Zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung des stpfl. Teils der dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegenden Gewinne sind die Tarifiermäßigungen des § 34 Abs. 1 (Fünftel-Regelung) und Abs. 3 (ermäßigter StStz) nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 ausgeschlossen. Der Freibetrag des Abs. 4 bleibt hingegen anwendbar (s. ausführl. Anm. 715).

Aufteilung eines Gesamtkaufpreises: Sind in der veräußerten betrieblichen Sachgesamtheit Kapitalbeteiligungen enthalten und ist ein Gesamtkaufpreis vereinbart, muss dieser zwecks Besteuerung des Veräußerers auf die mitverkauften Kapitalbeteiligungen und die restlichen WG aufgeteilt werden (s. auch § 3 Nr. 40 Anm. 90; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [759]).

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften über gewerbliche Einkünfte (§§ 15, 15a, 15b, 17) 27

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 füllt § 16 zusammen mit §§ 15, 15a, 15b, 17 den estrechtl. Begriff der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ aus.

Verhältnis zu § 15: Während § 15 die laufenden Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb unter Fortbestand der betrieblichen Sachgesamtheit betrifft, führt die Gewinnrealisierung nach § 16 – jedenfalls bei Veräußerung/Aufgabe des gesamten Betriebs oder Mitunternehmeranteils – zum Wegfall der betrieblichen Sachgesamtheit in der Person des Stpfl. Soweit beide Vorschriften in tatbestandliche Konkurrenz treten können (so bei Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs oder einer 100 %-Kapitalbeteiligung), ist die Vorschrift des § 16 vorrangig.

Verhältnis zu § 15a: §§ 15a und 16 treffen zusammen, wenn bei entgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils für den Veräußerer sein negatives Kapitalkonto „wegfällt“, dh. er sein negatives Kapitalkonto nicht auszugleichen braucht (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112). Nach § 167 Abs. 3 HGB ist der Kommanditist bei seinem Ausscheiden zu keinem Ausgleich verpflichtet. Es entsteht mindestens in Höhe des negativen Kapitalkontos ein Veräußerungsgewinn iSd. § 16. Dabei ist für die Entstehung des Gewinns unerheblich, ob das negative Kapitalkonto aus ausgleichs- und abzugsfähigen oder aus verrechenbaren Verlusten besteht (BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, BStBl. II 2015, 954, Rz. 20; s. auch § 15a Anm. 138). Im letztgenannten Fall bleibt der Gewinn allerdings ohne estrechtl. Auswirkung, weil dieser um den für den Kommanditisten festgestellten Gewinn zu mindern ist (s. § 15a Abs. 2 Satz 1; dazu nachfolgend). Die gleiche Situation ergibt sich, wenn im Rahmen einer Betriebsveräußerung/-aufgabe der KG negative Kapitalkonten der Kommanditisten wegfallen (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15a Rz. 13, 240 ff.).

Der „Wegfall“ eines negativen Kapitalkontos gehört aber insoweit nicht zum Veräußerungspreis, als der Kommanditist für Schulden der KG aus §§ 171, 172 HGB oder aus einer Bürgschaft haftet und er mit einer Inanspruchnahme (ohne Rückgriffsmöglichkeit) ernsthaft rechnen muss (BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; s. § 15a Anm. 138).

► *Negatives Kapitalkonto aus nur verrechenbaren Verlusten:* Besteht das negative Kapitalkonto aus nur verrechenbaren Verlusten (vgl. § 15a Abs. 2, 4), sind die Gewinne des Kommanditisten iSd. § 16 mit den vorhandenen verrechenbaren Verlusten nach § 15a Abs. 2 zu verrechnen (s. § 15a Anm. 64 und 138). Der Wegfall des negativen Kapitalkontos bleibt daher für den Kommanditisten im Erg. ohne estrechtl. Auswirkung, soweit das negative Kapitalkonto dem noch vorhandenen verrechenbaren Verlust entspricht (BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631, Rz. 44). Es bleibt allerdings zu beachten, dass die stbegünstigten Gewinne iSd. § 16 hier nicht als „besonderer Topf“ behandelt und die verrechenbaren Verluste nicht erst mit anderen positiven voll stpfl. Einkünften verrechnet werden können (s. Anm. 25).

► *Negatives Kapitalkonto aus nur ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten:* Besteht das negative Kapitalkonto aus nur ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten, ist § 52 Abs. 24 Satz 3 zu beachten; s. dazu nachfolgend.

Verhältnis zu § 52 Abs. 24 Satz 3: § 52 Abs. 24 Satz 3 greift ein, wenn in den vorstehend genannten Fällen das negative Kapitalkonto aus ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten (zB weil § 15a noch nicht anwendbar war oder die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Sätze 2–3 vorliegen) besteht (s. auch § 15a Anm. 140, 141). Diese Vorschrift zielt allein auf eine Neutralisierung der dem Kommanditisten vor seinem Ausscheiden oder vor Auflösung der Gesellschaft zugerechneten ausgleichsfähigen Verluste (s. BTDrucks. 8/3648, 25 f.). Erfüllt ein Sachverhalt sowohl den Tatbestand des § 52 Abs. 24 Satz 3 als auch einen des § 16, wird erstgenannte Vorschrift von letztgenannter verdrängt (BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631, Rz. 33, zur Betriebsaufgabe); die Rechtsfolgen des § 52 Abs. 24 Satz 3 kommen gleichwohl zur Geltung (s. BFH v. 30.3.2017 – IV R 9/15, BStBl. II 2017, 896). Der entstehende Gewinn ist gem. § 52 Abs. 24 Satz 3 nach Abs. 4, § 34 begünstigt. Er ist aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung im Fall der Auflösung einer KG selbst dann stbegünstigt, wenn keine Betriebsveräußerung/-aufgabe, sondern eine allmähliche Abwicklung vorliegt (BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253 [255]); dies ist sachlich nicht zu rechtfertigen (s. § 15a Anm. 140). Mit vorste-

hend genannter Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos wird zwar kein tatsächlicher Vermögenszugang besteuert, aber ein Ausgleich dafür geschaffen, dass die Verluste beim Kommanditisten in der Vergangenheit rechtl. (nicht notwendig auch tatsächlich) ausgleichs- und abzugsfähig waren, obwohl sich sein Vermögen nicht gemindert hatte (BFH v. 25.1.1996 – IV R 91/94, BStBl. II 1996, 289 [291]). Zur Erlassproblematik in diesen Fällen s. Anm. 46.

Verhältnis zu § 15b: § 15b regelt eine Verlustverrechnungsbeschränkung für Steuerstundungsmodelle (s. § 15b Anm. 1 ff.; BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, 2007/0299270, BStBl. I 2007, 542). Ist die gewerbliche Tätigkeit (Einzelinvestition oder Beteiligungen an einer Gesellschaft/Gemeinschaft) als Steuerstundungsmodell iSd. § 15b Abs. 2, 3 zu qualifizieren, dürfen die hieraus – während der Anlaufphase – erzielten Verluste nur mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle (= jeweiliges Steuerstundungsmodell) verrechnet werden, die der Stpfl. in folgenden Wj. erzielt. Die bei der Entäußerung eines Steuerstundungsmodells erzielten Veräußerungs-/Aufgabegewinne nach § 16 sind daher vorrangig mit noch vorhandenen § 15b-Verlusten zu verrechnen; sollte ein Veräußerungs-/Aufgabeverlust nach § 16 entstehen, können diese Verluste nicht genutzt werden. § 15b ist gegenüber § 15a vorrangig (§ 15b Abs. 1 Satz 3).

Verhältnis zu § 17: § 17 kann nur für mindestens 1 %-Kapitalbeteiligungen in Betracht kommen, die sich im PV befinden (s. § 17 Anm. 20). Handelt es sich bei den Kapitalbeteiligungen hingegen um gewerbliches (Sonder-)BV, realisiert der Stpfl. mit deren Veräußerung Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die entweder unter § 15 oder § 16 fallen.

d) Verhältnis zu §§ 14, 18

28

§§ 14 (14a), 18 Abs. 3 regeln neben § 16 für Gewinneinkünfte die Besteuerung von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen.

Land- und Forstwirtschaft: Bei den Einkünften aus LuF gelten die Grundsätze der Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entsprechend (s. § 14 Anm. 42 ff.). § 14 Satz 2 verweist auf eine entsprechende Anwendung des § 16, so dass auch die Teilbetriebsfiktion im land- und forstw. BV anwendbar ist (s. Anm. 160). Ebenso ist für Veräußerungen nach dem 31.12.2001 die Vorschrift des Abs. 1 Satz 2 zu beachten.

Selbständige Arbeit: Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören gem. § 18 Abs. 3 ebenfalls Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des Vermögens, eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen zu den stpfl. Einkünften (s. § 18 Anm. 290). In § 18 Abs. 3 Satz 2 wird ua. auf eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 verwiesen. Somit gelten auch hier die Teilbetriebsfiktion (s. Anm. 160) und Abs. 1 Satz 2.

Zeitweise war fraglich, ob der durch das UntStFG eingefügte Abs. 1 Satz 2 (Veräußerung von Teilanteilen) auch bei freiberuflichen Mitunternehmerschaften gilt. § 18 Abs. 3 enthielt nämlich keine Pauschalverweisung auf § 16 und nannte weder Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich. Hieraus konnte der Schluss gezogen werden, dass die Veräußerung von freiberuflichen Teilanteilen auch nach dem 31.12.2001 tarifbegünstigt sei (BÖTTNER, DB 2002, 1798; STAHL, KÖSDI 2002, 1353). Mit Änderung des § 18 Abs. 3 Satz 2 durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) ist der fehlende Verweis auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 nachgeholt worden. Infolgedessen ist auch bei einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft (Praxisgemeinschaft, Sozietät, Partnerschaftsgesellschaft) die Veräußerung eines Teilanteils nicht mehr gem. § 18 Abs. 3 iVm. § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 2

Nr. 1 begünstigt. Damit ist das gerade im freiberuflichen Bereich häufig anzutreffende sog. Zweistufenmodell (Aufnahme eines Freiberuflers in eine Einzelpraxis gegen eine Minimalbeteiligung und spätere Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils zur Herstellung der angestrebten Beteiligung des hinzutretenden Gesellschafters; s. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 565) aus stl. Sicht hinfällig geworden, da die Veräußerung des Teilanteils in der zweiten Stufe nicht mehr zur Tarifvergünstigung führt. Dies gilt auch für Zweistufenmodelle, die vor dem 1.1.2002 begonnen worden sind und bei denen die Übertragung des Teilanteils (2. Stufe) erst später erfolgt (kein Vertrauensschutz; glA WENDT, FR 2002, 127 [137]; FRYSTATZKI, EStB 2002, 153).

29 e) Verhältnis zu den Tarifiermäßigungen der §§ 34, 34a

Tarifiermäßigungen des § 34: § 34 gehört zu den Tarifvorschriften und regelt in Abs. 1 (Fünftel-Regelung) und Abs. 3 (besonderer StSatz iHv. 56 % – bis VZ 2003 50 % – des durchschnittlichen StSatzes) zwei besondere Tarifiermäßigungen für außerordentliche Einkünfte. Auf Gewinne iSd. § 16 sind regelmäßig, aber nicht zwingend beide Tarifiermäßigungen anwendbar (s. auch Anm. 4). Der besondere StSatz des § 34 Abs. 3 kann nach seinen Sätzen 4 und 5 nur einmal im Leben für einen Veräußerungs-/Aufgabegewinn gewährt werden (s. § 34 Anm. 82 f.). In folgenden Fällen sind die Tarifiermäßigungen trotz Vorliegens eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns ausgeschlossen:

▶ *Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge:* Bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge für den Fall, dass der Veräußerer die Besteuerung der wiederkehrenden Bezüge im jeweiligen Zuflusszeitpunkt als nachträgliche BE (sog. Zuflussbesteuerung) wählt (s. Anm. 406).

▶ *Halb-/Teileinkünfteverfahren:* Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 finden die Tarifiermäßigungen insoweit keine Anwendung, als die Veräußerungs-/Aufgabegewinne nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zur Hälfte (ab VZ 2009: zu 40 %) stbefreit sind (s. Anm. 26; arg.: Vermeidung einer Doppelbegünstigung). § 16 Abs. 4 bleibt allerdings insgesamt anwendbar (s. Anm. 715).

▶ *Anwendung der §§ 6b, 6c:* Die Tarifiermäßigungen des § 34 entfallen insgesamt für den Veräußerungs-/Aufgabegewinn, wenn der Stpfl. anlässlich einer Betriebsveräußerung/-aufgabe ganz oder teilweise § 6b oder § 6c in Anspruch nimmt (§ 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6; s. auch Anm. 15). Zu Einzelheiten s. § 34 Anm. 33. § 16 Abs. 4 bleibt auf den verbleibenden Gewinn anwendbar (s. Anm. 23 und 715).

▶ *Veräußerung „an sich selbst“ (§ 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5):* Soweit bei einer Veräußerung im Rahmen einer Betriebsveräußerung/-aufgabe auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn insoweit als laufender Gewinn.

▶ *Teleologische Auslegung des § 34 – sog. Gesamtplanrechtsprechung:* Nach zutreffender Rspr. des BFH ist § 34 nicht zu gewähren, wenn vor der Betriebsveräußerung/-aufgabe (quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlagen durch Buchwertüberführung/-übertragung ohne Aufdeckung stiller Reserven aus dem BV ausscheiden und sich beide Vorgänge (Ausscheiden zum Buchwert und anschließende Betriebsveräußerung/-aufgabe; s. dazu Anm. 128) aufgrund einheitlicher Planung und in engen zeitlichen Zusammenhangs zueinander vollziehen (zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636]; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 [231]; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 [397], zur Betriebsaufgabe; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 18, alle zur Anteilsübertragung; H 16 Abs. 4 „Buchwertübertra-

gung von wesentlichen Betriebsgrundlagen“ (EStH 2017). Rechtsgrundlage hierfür ist nicht § 42 AO, sondern eine teleologische Auslegung des § 34 (so ausdrücklich BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 19). Unschädlich ist jedoch, wenn sich im BV des Gesamtbetriebs mehrere Sachgesamtheiten befinden und eine Sachgesamtheit bereits vor oder zeitgleich mit der Veräußerung in ein anderes BV zum Buchwert überführt oder übertragen und die andere Sachgesamtheit danach oder zeitgleich veräußert wird. Die Veräußerung der Sachgesamtheit ist stbegünstigt (zB BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, Rz. 16 ff., zu Buchwertübertragung eines Anteils an einer Untergesellschaft vor Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 24 ff., zu Buchwertübertragung/-überführung einer 100 %-Kapitalbeteiligung vor Aufgabe des Betriebs); s. auch Anm. 112.

Bei einer Realteilung führt der Spitzenausgleich zu einer anteiligen Gewinnrealisierung. Nach zutreffender Auffassung (str.) ist insoweit § 34 (auch § 16 Abs. 4) nicht anwendbar (s. Anm. 556).

Tariffermäßigung des § 34a: Diese Vorschrift gewährt auf Antrag für den vom (Mit-)Unternehmer nicht entnommenen Gewinn eine Tariffermäßigung. Nach § 34 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 kommt es jedoch in den Fällen der Betriebsveräußerung/-aufgabe nach § 16 Abs. 1 und 3 zur (entnahmeunabhängigen) Nachversteuerung. Der Gesetzeswortlaut erfasst infolge des Verweises auf § 16 Abs. 1 und 3 als die Nachversteuerung auslösende Tatbestände die Veräußerung/Aufgabe grds. aller in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 genannten betrieblichen Sachgesamtheiten. Ebenso wird vom Wortlaut die Veräußerung/Aufgabe eines Teilmitunternehmeranteils erfasst (§ 16 Abs. 1 Satz 2). Allerdings soll nach Ansicht der FinVerw. die Veräußerung/Aufgabe des Teilbetriebs oder eines Teilmitunternehmeranteils keine Nachversteuerung der zuvor nach § 34a begünstigten Gewinne auslösen (BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - a/07/10001, 2008/0431405, BStBl. I 2008, 838 Rz. 42; idS die hM, s. § 34a Anm. 96).

f) Verhältnis zu den Steuerermäßigungen der §§ 35, 35b

30

Verhältnis zu § 35: § 35 gewährt eine StErmäßigung für gewerbliche Einkünfte, die der GewSt unterliegen (§ 35 Abs. 1 Satz 1 und 3). Es soll die Doppelbelastung dieser Einkünfte mit ESt und GewSt gemildert werden (s. § 35 Anm. 5). Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 sind daher nur dann in diese StErmäßigung einzubeziehen, wenn sie mit GewSt belastet sind (s. dazu im Einzelnen auch BMF v. 3.11.2016 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002:003, BStBl. I 2016, 1187 Rz. 14). Hierunter fallen die gewstpfl. Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Teilmitunternehmeranteils, einer 100 %-Kapitalbeteiligung, laufende Gewinne nach § 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5, § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG und Gewinne gem. § 7 Satz 2 GewStG (s. Anm. 40). Nicht einzubeziehen sind trotz GewStPflcht kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG die Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG. Danach gewinnt die Abgrenzung zwischen § 7 Satz 1 GewStG (Einbeziehung in das Anrechnungsvolumen des § 35) und § 18 Abs. 3 UmwStG (keine Einbeziehung in das Anrechnungsvolumen des § 35) an Bedeutung; ein Gewinn kann entweder nur unter § 7 Satz 1 GewStG oder unter § 18 Abs. 3 UmwStG fallen (dazu WENDT, FR 2016, 172); dazu fortführend Anm. 40.

Verhältnis zu § 35b idF des ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140): § 35b gewährt mW ab dem VZ 2009 wieder eine StErmäßigung für alle Einkünfte (nicht nur für Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd.

§ 16), die sowohl mit ESt als auch mit ErbSt belastet sind; s. im Einzelnen Anm. 41.

31–34 Einstweilen frei.

35 3. Verhältnis zum KStG

§ 16 ist nach § 8 Abs. 1 KStG grds. auch auf KStSubjekte anwendbar (s. Anm. 9). Allerdings sind in §§ 11–13 KStG bestimmte Fälle geregelt, die einer Gewinnrealisierung bei Betriebsaufgabe ähnlich sind und dem § 16 vorgehen.

Verhältnis zu § 11 KStG: § 11 KStG ist eine Sondervorschrift für die Besteuerung der Gewinne aus der Auflösung und Abwicklung (Liquidation) der in § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG genannten KStSubjekte (unbeschränkt stpfl. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit); sie enthält für die Teilbereiche Gewinnermittlungsart und -zeitraum dem § 16 vorgehende Sonderregelungen (s. § 11 KStG Anm. 5, 10, 16). § 11 KStG führt zu einer nicht stbegünstigten Schlussbesteuerung. Für die anderen in § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 genannten KStSubjekte sind bei der Liquidationsbesteuerung über § 8 Abs. 1 KStG die Regelungen des § 16 anwendbar, sofern sie einen stpfl. Gewerbebetrieb unterhalten (GRAFFE in DPM, § 11 KStG Rz. 1 [12/2012]; OLGEMÖLLER in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 11 KStG Rz. 5).

Bis einschließlich VZ 1995 fand § 16 Abs. 4 auch auf Liquidationsgewinne nach § 11 KStG Anwendung (s. § 11 KStG Anm. 10). Ab dem VZ 1996 ist § 16 Abs. 4 nicht mehr anwendbar (s. auch Anm. 9). § 34 gilt für Körperschaften ohnehin nicht (s. Anm. 9).

Von der Liquidationsbesteuerung der unbeschränkt stpfl. Körperschaft ist die Besteuerung des Liquidationserlöses beim Anteilseigner zu unterscheiden. Liegt eine zum BV gehörende 100 %-Beteiligung an einer KapGes. vor, wird der Vorgang auf Ebene des Alleingeschafters als Teilbetriebsaufgabe angesehen; zur Besteuerung des Liquidationsgewinns auf Ebene des Alleingeschafters s. Anm. 175 ff.

Verhältnis zu § 12 KStG: § 12 KStG idF des SEStEG sieht für bestimmte Entstrickungskonstellationen eine Gewinnrealisierung vor. Diese Vorschrift verdrängt in ihrem tatbestandlichen Anwendungsbereich den § 16.

Verhältnis zu § 13 KStG: § 13 KStG regelt die Einkommensermittlung in Fällen, in denen ein unbeschränkt stpfl. KStSubjekt in vollem Umfang oder teilweise von der KSt befreit wird oder umgekehrt ein bisher stbefreites KStSubjekt in vollem Umfang oder teilweise stpfl. wird. Es wäre fraglich, ob ohne diese Regelung der Wechsel von der StPflicht zur vollen (§ 13 Abs. 1 KStG) oder teilweisen StFreiheit (§ 13 Abs. 5 KStG) nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16 als Entstrickungsvorgang besteuert werden könnte. Diese Unsicherheit beseitigt § 13 KStG (SCHAUHOFF, DStR 1996, 366). Nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG sind die WG in der Schlussbilanz – vorbehaltlich der Regelung in Abs. 4 – mit den Teilwerten anzusetzen (Gewinnrealisierung). Beginnt die StFreiheit hingegen aufgrund des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (privilegierte Rechtsträger), wird in der Schlussbilanz auf die Versteuerung des Entstrickungsgewinns verzichtet (s. § 13 KStG Anm. 80 f.).

4. Verhältnis zum UmwStG

36

Die §§ 20–24 UmwStG regeln insbes. die Einbringung von betrieblichen Sachgesamtheiten (Betrieben, Teilbetrieben und (Teil-)Mitunternehmeranteilen) in eine KapGes. (seit SEStEG auch in eine Genossenschaft) und in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlagen). Die Einbringung dieser Sachgesamtheiten in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist eine Veräußerung iSd. Abs. 1. Vorrangig sind aber die §§ 20–23, § 24 UmwStG anwendbar; zu Einzelheiten s. Anm. 100–106.

Einstweilen frei.

37–39

5. Verhältnis zu anderen Steuerarten**a) Verhältnis zur Gewerbesteuer**

40

Schrifttum: FÜGER/RIEGER, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, 933; BECHLER/SCHRÖDER, Gewerbesteuerliche Belastungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften – Replik zu BRINKMANN/SCHMIDTMANN, DStR 2003, 869; BRINKMANN/SCHMIDTMANN, Gewerbesteuerliche Belastungen bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, DStR 2003, 93; REINHARDT, Das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 8b KStG und Auswirkungen auf die Gewerbesteuer, BB 2003, 1148; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Gewerbesteuer bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, DB 2003, 790; GÜNKEL/LEVEDAG, Die Gewerbesteuer bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen durch Kapitalgesellschaften, FR 2004, 261; KÖRNER, Gewerbeertragsbesteuerung von Mitunternehmensanteilen, Inf. 2004, 265; WOLLWEBER/BECKSCHÄFER, Gewerbesteuer in der Personengesellschaft – Zivilrechtliche Lösungen zum Ausgleich ihrer „fremdbestimmten“ Auswirkungen, EStB 2010, 354; WENDT, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 1.8.2013 – IV R 18/11 (Keine Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns), FR 2013, 1142; WENDT, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 3.4.2014 – IV R 12/10 (Abgrenzung der nicht gewerbesteuerbaren Abwicklung von der Aufnahme einer neuen gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit), FR 2014, 1029; NÖCKER, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 3.12.2015 – IV R 4/13 (Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG auch für die Gewerbesteuer), FR 2016, 480; WENDT, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 24.9.2015 – IV R 30/13 (Gewinne aus der Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit keine Gewinne iSd. § 18 Abs. 4 UmwStG 2002), FR 2016, 172; SCHRADE, Gewerbesteuer bei unterjähriger Veräußerung von Mitunternehmeranteilen – Ausgleichsvereinbarungen und Dispositionsplanung bei der Beteiligung von natürlichen Personen an doppelstöckigen Personengesellschaften, FR 2017, 862; WEISS, Anmerkung zu BVerfG, Urteil v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11 (Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft), EStB 2018, 157.

Verwaltungsanweisungen: R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009; BMF v. 23.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292; BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, 2007/0100766, BStBl. I 2007, 302; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2247/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36 (Abschnitt VI).

Gewerbesteuerliche Anknüpfung an werbenden Betrieb: Die GewSt will nur die durch den laufenden (werbenden) Betrieb anfallenden Gewinne erfassen (stRspr., zB BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, mwN; so bereits RFH v. 1.12.1937 – VI 688/37, RStBl. 1938, 356). Diese Rechtslage hat sich durch Einfügung des § 7 Satz 2 idF des UntStFG nicht geändert (aA wohl BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303, Rz. 6 und 8). Es bleibt dabei, dass der Objektsteuercharakter der GewSt an das Erg. eines wer-

benden Betriebs anknüpft (zB BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977, Rz. 17). Dies führt dazu, dass – unabhängig von der Gewährung der StBegünstigungen nach Abs. 4 und § 34 (zB wegen fehlender Zusammenballung der stillen Reserven; s. dazu BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709) – Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Gewerbeertrags stets auszuscheiden sind, wenn damit die endgültige Einstellung der gewerblichen Betätigung verbunden ist; die sachliche StPflicht endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit (zB BFH v. 7.9.2016 – IV R 31/13, BStBl. II 2017, 482, Rz. 36, mwN). Demnach unterliegen bei Einzelgewerbetreibenden und gewerblich tätigen oder geprägten PersGes. Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 grds. nicht der GewSt (BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, mwN; R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 7 GewStG Rz. 27; DRÜEN in BLÜMICH, § 7 GewStG Rz. 122 ff. [5/2016]). Es existiert eine nicht gewerbsteuerbare Abwicklungsphase. Zu beachten bleibt, dass § 16 auch bereits vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit (im Rahmen der nicht gewerbsteuerbaren Vorbereitungsphase) anwendbar sein kann (BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000, Rz. 51; zum Betrieb im Aufbau s. Anm. 120). Von dem Grundsatz, dass Gewinne iSd. § 16 nicht gewerbsteuerbar sind, existieren zwischenzeitlich aber (zahlreiche) Ausnahmen (zB § 7 Satz 2 GewStG idF des UntStFG). Im Einzelnen gilt Folgendes:

Nicht der Gewerbesteuer unterliegende Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 sind:

▶ *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs/Teilbetriebs* iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 (zB BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; R 7.1 Abs. 3 GewStR 2009). Hiervon sind auch solche Einkünfte umfasst, die zwar nicht selbst Veräußerungs-/Aufgabegewinn sind, aber im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang (s. Anm. 128, 581) mit einer Betriebsveräußerung/-aufgabe anfallen und damit zum stbegünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinn gehören (zB BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, mwN). Es ist jedoch zu beachten, dass nicht alle im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung/-aufgabe anfallenden Gewinne zum Veräußerungs-/Aufgabegewinn iSd. § 16 gehören müssen. So sind Gewinne aus Geschäftsvorfällen auszugrenzen, die sich als Fortsetzung der laufenden unternehmerischen Tätigkeit erweisen; diese unterliegen der GewSt (zB BFH v. 1.8.2013 – IV R 19/11, BFH/NV 2014, 75, Rz. 19 f.). Zu den weiteren Ausnahmen nach § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG, § 18 Abs. 3 UmwStG s. nachfolgend.

▶ *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe eines gesamten Mitunternehmeranteils oder Komplementäranteils an einer KGaA* iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3, Abs. 3 Satz 1. Dies gilt auch, wenn der Anteil in einem BV gehalten wird (BFH v. 25.5.1962 – I 78/61 S, BStBl. III 1962, 438; R 7.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009). Nach der Rspr. ist aber der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Grundstückshandlungsgesellschaft gewstpfl., wenn das BV der Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Grundstücken besteht, die dem UV zuzurechnen sind (BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777); s. dazu auch Anm. 321. Zu den weiteren Ausnahmen nach § 7 Satz 2 Nr. 2, 3 GewStG, § 18 Abs. 3 UmwStG s. nachfolgend.

▶ *Gewinne/Verluste aus sonstigen betriebsbeendenden Vorgängen*. Dazu gehören insbes. Gewinne aus der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder gesamten Mitunternehmeranteils nach §§ 20, 24 UmwStG bei Ansatz des Teilwerts/gemeinen Werts oder eines Zwischenwerts, einschließlich des aus der Überführung eines nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden WG in das PV ent-

stehenden Gewinns (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376 f.]), ebenso der Gewinn aus dem Spitzenausgleich bei der Realteilung des BV einer PersGes., obwohl der Vorgang nicht nach § 34 begünstigt ist (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VI.).

Gewerbsteuerpflichtige Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 sind:

► *Veräußerungs-/Aufgabegewinne nach § 7 Satz 2 GewStG:* Nach dieser durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35) mW ab dem Erhebungszeitraum 2002 eingefügten Vorschrift gehört der Gewinn und – trotz des missverständlichen Wortlauts – auch der Verlust (SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 7 Rz. 128, mwN) aus der Veräußerung/Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft (Nr. 1), eines Mitunternehmeranteils (Nr. 2) und des Komplementäranteils an einer KGaA (Nr. 3) zum Gewerbeertrag, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt. Diese Regelung führt dazu, dass die Höhe des Gewerbeertrags von der Rechtsform des Mitunternehmers abhängt. Diese rechtsformabhängigen Besteuerungsfolgen sind verfassungsgemäß (BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511, bestätigt durch BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303). Im Einzelnen:

▷ *Ab Erhebungszeitraum 2002 – abweichend von der Rechtslage bis 2001 – Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe des Betriebs/Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (iVm. Abs. 3 Satz 1), soweit diese Gewinne/Verluste auf eine Kapital- oder Personengesellschaft als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallen (§ 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG).* Hierher gehört auch der bei einer Realteilung nach Abs. 3 Satz 4 entstehende Gewinn/Verlust, soweit er nicht auf natürliche Personen entfällt (s. auch Anm. 567).

Soweit der vorbezeichnete Gewinn/Verlust aus der Veräußerung/Aufgabe des (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft auf Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG entfällt, sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft gem. § 7 Satz 4 GewStG idF des EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158; anwendbar für Erhebungszeiträume ab 2004) § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 (soweit natürliche Personen beteiligt sind) und § 8b KStG (soweit KapGes. beteiligt sind) anzuwenden. Gleiches galt auch bereits für die Erhebungszeiträume vor 2004 (BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, BStBl. I 2007, 302, Rz. 1a).

▷ *Ab Erhebungszeitraum 2002 Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils oder Komplementäranteils an einer KGaA iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 (iVm. Abs. 3 Satz 1), soweit die Veräußerung/Aufgabe durch eine Kapital- oder Personengesellschaft erfolgt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 und 3 GewStG).* Diese Gewinne/Verluste aus der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils gehören zum stpfl. Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft (BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511, Rz. 52; BMF v. 23.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 58; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 [935]; krit. GÜNKEL/LEVEDAG, FR 2004, 261). Bis zum Erhebungszeitraum 2001 unterlagen solche Gewinne nicht der GewSt, auch wenn eine KapGes. ihren gesamten Mitunternehmeranteil veräußerte (BFH v. 28.2.1990 – I R 92/86, BStBl. II 1990, 699, unter II.3.a bb). Nur deklaratorische Bedeutung dürfte hingegen § 7 Satz 2 Nr. 3 GewStG haben, weil eine KGaA KapGes. iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG ist (glA DRÜEN in BLÜMICH, § 7 GewStG Rz. 129 [5/2016]).

Im Fall einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft gilt Folgendes: Veräußert die Obergesellschaft ihren gesamten Anteil an der Untergesellschaft, so ist dieser Vorgang insgesamt nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gewstpfl., weil die Obergesellschaft keine natürliche Person ist; dies gilt auch, wenn (ausschließlich) natürliche Personen an der Obergesellschaft beteiligt sind (glA FG Bremen v. 18.8.2010 – 2 K 94/09 (5), EFG 201, 723, Az. BFH IV R 39/10; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 7 GewStG Rz. 128; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 [934]). Die GewSt entsteht auf Ebene der Untergesellschaft. Die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft ist hingegen gewstfrei, wenn Veräußerer eine natürliche Person ist. Es handelt sich um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang, nämlich um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft, nicht auch um einen auf die Untergesellschaft bezogenen Veräußerungsvorgang (s. Anm. 10; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 7 Rz. 128, mwN; R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR 2009; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2003, 790 [792] str.).

Soweit der gewstpfl. Gewinn/Verlust aus der Veräußerung/Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder eines Komplementäranteils an einer KGaA auf Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG entfällt, gilt das vorstehend zu § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG Gesagte.

► *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe eines Teils eines Mitunternehmeranteils oder Komplementäranteils an einer KGaA iSd. § 16 Abs. 1 Satz 2 (arg.: laufende gewerbliche Einkünfte; R 7.1 Abs. 3 Satz 6 GewStR 2009).* Solche Gewinne sind aber nicht erst ab dem Erhebungszeitraum 2002 mit Einf. des § 16 Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG Teil des Gewerbeertrags, sondern waren dies auch schon vorher (BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777).

Da der veräußernde Mitunternehmer nur einen Bruchteil seiner Mitunternehmerstellung aufgibt, kommt es – im Gegensatz zur Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (BFH v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316) – nicht zu einem (Mit-)Unternehmerwechsel iSd. § 2 Abs. 4 GewStG; der Veräußerer führt seine mitunternehmerische Tätigkeit in der Gesellschaft fort (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BFH/NV 2000, 1210). Der Veräußerer behält seine sachliche StPflcht als Mitunternehmer der PersGes. bei, so dass der Veräußerungsgewinn aus diesem Grund zum laufenden Erg. der PersGes. iSd. § 7 Satz 1 GewStG gehört (BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777; BFH v. 25.8.2010 – I R 21/10, BFH/NV 2011, 258; OFD Düss. v. 18.1.2001, FR 2001, 215; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 410; aA BEUSSER, FR 2001, 880; NEYER, BB 2005, 577). Dies gilt somit auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2, dh. für Veräußerungen vor dem 1.1.2002 (s. aber Vertrauensschutzregelung der FinVerw., OFD Düss. v. 10.9.2002, FR 2002, 1151).

Da der Gewinn aus einer Teilanteilsveräußerung stets gem. § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag der PersGes. rechnet, findet nicht nur § 7 Satz 2 GewStG, sondern auch der Sonder-Gewerbesteueratbestand des § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG keine Anwendung, wenn ein „umwandlungsgeborener“ Teilanteil veräußert wird. Die Regelung in § 18 Abs. 3 UmwStG ist nämlich gegenüber § 7 Satz 1 GewStG subsidiär (zutr. BFH v. 26.4.2012 – IV R 24/09, BFH/NV 2012, 1398, Rz. 24; aA die FinVerw., welche die Veräußerung eines „umwandlungsgeborenen“ Teilanteils unter § 18 Abs. 3 UmwStG subsumiert und dieser Vorschrift Vorrang gegenüber § 7 Satz 1 und 2 GewStG einräumt; s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/10001/2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 18.06 und 18.09 jeweils letzter Satz).

► *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung*, es sei denn, die Veräußerung/Aufgabe erfolgt im Zusammenhang mit der Veräußerung/Aufgabe des Gewerbebetriebs oder (echten) Teilbetriebs (BFH v. 14.1.2002 – VIII B 95/01, BFH/NV 2002, 811, mwN; H 7.1 Abs. 3 „Gewinn aus der Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“ GewStH 2016); die Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 gilt im GewStRecht nicht (s. auch Anm. 160).

► *Gewinne/Verluste, die nach § 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5 und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG als laufende Gewinne/Verluste gelten* (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BFH/NV 2004, 1189; BFH v. 18.12.2014 – IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520, Rz. 13; H 7.1 Abs. 3 „Veräußerungs- und Aufgabegewinne“ GewStH 2016).

► *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils einer Personengesellschaft oder einer natürlichen Person, wenn dies innerhalb von fünf Jahren nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person erfolgt* (§ 18 Abs. 3 UmwStG). Nach hM erfasst der Sondertatbestand des § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG auch den Teil eines Mitunternehmeranteils (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/10001/2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 18.06 und 18.09 jeweils letzter Satz; s. auch SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 18 UmwStG Rz. 49, mwN; so wohl auch BFH v. 30.8.2007 – IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109). Hiernach wäre in diesen Fällen gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG die StErmäßigung des § 35 nicht anwendbar. Unseres Erachtens geht in diesen Fällen jedoch § 7 Satz 1 GewStG dem § 18 Abs. 3 GewStG vor (s. vorstehend „Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe eines Teils eines Mitunternehmeranteils“), so dass die StErmäßigung des § 35 eingreift.

b) Verhältnis zur Erbschaftsteuer

41

Schrifttum: CREZELIUS, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006, DStR 2007, 415; HÜBNER, Die „Erleichterung“ der Unternehmensnachfolge nach der Entscheidung des BVerfG, DStR 2007, 1017; FECHNER, Die Reform der Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts aus Unternehmenssicht, FR 2008, 349; STEGER/KÖNIGER, Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel?, BB 2016, 3099; BRUCKMEIER/ZWIRNER/VODERMEIER/ZIMNY, Änderungen und Auswirkungen der ErbSt-Reform 2016 auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Unternehmensbewertung, DB 2017, 797; MAITERH, ErbSt-Reform 2016: Belastungswirkungen und Gestaltungsansätze bei der Unternehmensnachfolge, DB 2017, 1037; MANNEK/JOHANNES, Erbschaftsteuerliche Behandlung unternehmerischen Vermögens, NWB 2017, 3432; BÄUML, Die Unternehmens- und Vermögensnachfolge im neuen Erbschaftsteuerrecht als Herausforderung für die Gestaltungspraxis, DB 2018, 521.

Allgemeines: Mögliche Überschneidungen zwischen der ErbSt und ESt gibt es, wenn der erbstpfl. Erwerb Vermögen enthält, das zwar noch nicht beim Erblasser estpfl. war, aber später beim Erben estpfl. sein kann. Im Anwendungsbereich des § 16 gehören hierher die Fälle der Veräußerung/Aufgabe unentgeltlich erworbener betrieblicher Sachgesamtheiten durch den Erben (s. auch Einf. ESt. Anm. 842). Es droht eine Doppelbelastung der nicht realisierten Wertsteigerungen des BV (stillen Reserven) mit ErbSt und ESt.

Eine Doppelbelastung beim Erben droht zwar auch dann, wenn der Erblasser seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt hat und die Einnahmen aus betrieblichen Forderungen erst dem Erben zufließen (s. auch Anm. 81 „Zurechnung der Einkünfte“). Bei dieser Fallgruppe steht aber nicht das Verhältnis des § 16, son-

dern das des § 15 zur ErbSt in Rede, auch wenn der Erbe die Sachgesamtheit veräußern oder aufgeben sollte. So muss der Erbe auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung/-aufgabe zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 übergehen. Die durch die Bilanzierung der betrieblichen Forderungen entstehenden BE sind dem nicht begünstigten (laufenden) Übergangsgewinn nach § 15 EStG zuzuordnen (s. Anm. 20, 439). Nachfolgend wird daher nur auf das Problem der (möglichen) Doppelbelastung stiller Reserven eingegangen.

Bis zum VZ 2008 war das Problem der Doppelbelastung stiller Reserven praktisch nicht vorhanden. Ab dem VZ 2009 ordnet § 35b eine StErmäßigung bei Doppelbelastung mit ErbSt und ESt an.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

▶ *Auf Ebene der Erbschaftsteuer:* Ein Abzug der latenten (noch nicht entstandenen) ESt ist wegen des Stichtagsprinzips der §§ 9, 11 ErbStG von der erbstl. Bemessungsgrundlage nicht möglich (stRspr., zB BFH v. 6.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 1990, 643); sie ist keine nach § 10 Abs. 5 ErbStG abziehbare Nachlassverbindlichkeit. Etwas anderes gilt nach neuer Rspr. des BFH zwar für solche Steuerschulden, die im Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht entstanden waren, die aber bereits der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung des StTatbestands begründet hat und die mit Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH v. 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790, Rz. 13 ff.). Erfolgt die Veräußerung oder Aufgabe der betrieblichen Sachgesamtheit aber erst durch den Erben, wird der estrelevante Tatbestand der Betriebsveräußerung/-aufgabe durch den Erben verwirklicht. Für diesen Fall bleibt es dabei, dass die EStSchuld keine Nachlassverbindlichkeit ist. Ebenso sieht das ErbStG keine Anrechnung der ESt auf die ErbSt vor.

▷ *Bis Veranlagungszeitraum 2008* war das Problem einer Doppelbelastung der in betrieblichen Sachgesamtheiten ruhenden stillen Reserven eher theoretischer Natur. Wurde ein Betrieb oder eine Beteiligung an einer PersGes. unentgeltlich übertragen, kam es im Rahmen der ErbSt nach § 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 109 Abs. 1 BewG zu einer weitgehenden Übernahme der Steuerbilanzwerte (s. dazu MEINCKE/HANNES/HOLTZ, 17. Aufl. 2018, § 12 ErbStG Rz. 78). Diese Werte lagen im Allgemeinen weit hinter dem gemeinen Wert der Unternehmen. Damit wurde eine doppelte Erfassung der stillen Reserven typisierend vermieden (vgl. FECHNER, FR 2008, 349; HÜBNER, DStR 2007, 1017; CREZELIUS, DStR 2007, 415).

▷ *Ab Veranlagungszeitraum 2009* existieren – eingeführt durch das ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140) – neue Bewertungsverfahren. Diese Neuregelungen gingen auf den Beschl. des BVerfG (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192) zurück, wonach die an Steuerwerte anknüpfende Bewertung des erbschaftstl. Erwerbs mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war. Danach sind die stillen Reserven in einem ersten Schritt in einem deutlich größerem Umfang in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (§ 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 157 Abs. 5 Satz 2, § 109, § 11 Abs. 2 BewG; Ansatz des BV mit dem gemeinen Wert; s. dazu MEINCKE/HANNES/HOLTZ, 17. Aufl. 2018, § 12 ErbStG Rz. 79). In einem zweiten Schritt wurden die stillen Reserven mit komplexen Verschonungsregeln (§§ 13a und 13b ErbStG) wieder freigestellt; betriebliche Sachgesamtheiten blieben erbstl. weiterhin sehr stark begünstigt.

▷ *Ab 1.7.2016* gelten – eingeführt durch das ErbStAnpG v. 4.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464; BStBl. I 2016, 1202) – erneut geänderte Verschonungsregeln für

das unternehmerische Vermögen (§§ 13a bis 13c, § 28a ErbStG), denn das BVerfG erklärte im Zuge des Vorlagebeschlusses des BFH (BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899) die ursprünglichen Verschonungsregeln (§§ 13a und 13b ErbStG) ebenfalls mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar und längstens bis zum 30.6.2016 für weiter anwendbar (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50). Die Neuregelungen ändern die erbstl. Verschonung betrieblicher Sachgesamtheiten in wesentlichen Teilen (dazu MEINCKE/HANNES/HOLTZ, 17. Aufl. 2018, Einf. Rz. 21, § 13 ErbStG Rz. 23 ff.); sie führen zu erheblichen Komplizierungen und zu einer stärkeren Belastung des BV mit ErbSt (zB BRUCKMEIER/ZWIRNER/VODERMEIER/ZIMNY, DB 2017, 797). Mit koordiniertem Ländererlass v. 22.6.2017 (BStBl. I 2017, 902) hat die FinVerw. zur Anwendung und Auslegung dieser Neuregelungen Stellung genommen; das BayLfSt. vertritt hiervon in zwei Punkten zu Gunsten des Stpfl. abweichende Rechtspositionen (BayLfSt. v. 14.11.2017 – S 3715.1.1 - 30/8 St 34, DB 2018, 98).

► *Auf Ebene der Einkommensteuer:* Bei einem unentgeltlichen Erwerb muss der die Buchwerte fortführende Erbe die vorhandenen stillen Reserven bei einer späteren Veräußerung/Aufgabe nach § 16 versteuern. Die durch den Erbfall entstehende ErbSt kann bei der ESt als Personensteuer nicht gem. § 12 Nr. 3 von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207; BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; s. auch Einf. ESt. Anm. 845).

▷ *Für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2008* enthielt das EStG keine Vorschrift, die eine (anteilige) Anrechnung der ErbSt auf die ESt erlaubte.

▷ *Ab Veranlagungszeitraum 2009* existiert mit § 35b – ebenfalls eingefügt durch das ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140) – wieder eine für alle Einkünfte (nicht nur für Veräußerungs-/Aufgabegewinne) geltende StErmäßigung. Diese greift nur bei Erwerben von Todes wegen ein (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 3, 4 ErbStG); die übrigen in § 1 Abs. 1 Nr. 2–4 ErbStG genannten Fälle, insbes. Schenkungen unter Lebenden, werden dagegen nicht von § 35b erfasst (s. § 35b Anm. 41). § 35b setzt eine Doppelbelastung der Einkünfte (Bereicherung) mit ESt und ErbSt voraus, wobei die doppelt belasteten Einkünfte im VZ des Erbfalls oder in den vier folgenden VZ zufließen müssen (s. dazu § 35b Anm. 40). Da man eine tatsächliche Doppelbelastung dem Grunde und der Höhe nach fordern muss (s. § 35b Anm. 28), das BV aber – jedenfalls bis zum 30.6.2016 – aufgrund der bestehenden Verschonungsregeln (§§ 13a, 13b ErbStG) in großem Umfang von der erbstl. Bemessungsgrundlage freigestellt war, dürfte die praktische Bedeutung des § 35b in Fällen, in denen ein Veräußerungs-/Aufgabebetrag iSd. § 16 innerhalb der nach § 35b Satz 1 vorgegebenen Frist erfolgte, eher gering gewesen sein. Für die Zeit ab 1.7.2017 bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

Einstweilen frei.

42–44

VI. Verfahrensfragen zu § 16

1. Veranlagungsverfahren und gesonderte Feststellung

45

Veranlagungsverfahren: Die Gewinne iSd. § 16 werden grds. im persönlichen Veranlagungsverfahren zur ESt durch das WohnsitzFA (§ 19 AO) ermittelt. Da-

bei handelt es sich um die Feststellung einer Besteuerungsgrundlage, die ein nicht selbständig anfechtbarer Teil der StFestsetzung ist (§ 157 Abs. 2 AO).

Gesonderte Feststellung: Die Besteuerungsgrundlagen – damit auch Veräußerungs-/Aufgabegewinne – werden allerdings in den nachfolgend genannten Fällen durch einen für den Folgebescheid bindenden Feststellungsbescheid (s. §§ 179, 182 Abs. 1 Satz 1 AO) gesondert festgestellt.

► § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO: Die gewerblichen Einkünfte werden nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durch das BetriebsFA (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen stl. zuzurechnen sind. Hauptanwendungsfall hierfür ist die gewerbliche Mitunternehmerschaft. An der Mitunternehmerschaft beteiligte KStSubjekte oder Mitunternehmerschaften sind in das Feststellungsverfahren einzubeziehen. Zur Frage, ob für die Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (inklusive Anteilsveräußerungsgewinne) ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist, s. Anm. 356.

▷ *Umfang der Feststellungen:* Nach Ablauf des Feststellungszeitraums ergeht mW für und gegen die gewerblichen Mitunternehmer ein Gewinnfeststellungsbescheid, der die laufenden und stbegünstigten gewerblichen Gewinne umfasst (BFH v. 1.7.2010 – IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246; SÖHN in HHSP., § 180 AO Rz. 231 [08/2011]). Das BetriebsFA entscheidet im Feststellungsverfahren insbes. über das Vorliegen, die Höhe, den Entstehungszeitpunkt und die Tarifbegünstigung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns iSd. § 16 sowie den Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewinn iSd. § 16. Über die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 entscheidet das WohnsitzFA (R 16 Abs. 13 Satz 1 EStR; s. Anm. 703).

▷ *Einbeziehung der Gewinne aus der Veräußerung des (Teil-)Mitunternehmeranteils:* Einbeziehen sind auch die Gewinne, die ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines gesamten oder eines Teils seines Mitunternehmeranteils erzielt. Die Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns erhöht somit die Feststellung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft. Über die Frage, ob der Gewinn ein laufender oder ein Veräußerungsgewinn ist, muss mit bindender Wirkung (§ 182 Abs. 1 AO) im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung (§ 180 AO) entschieden werden, um widersprechende Entscheidungen für mehrere Beteiligte auszuschließen und weil die erforderlichen Unterlagen gewöhnlich nur dem BetriebsFA zur Verfügung stehen (stRspr., zB BFH v. 31.7.1974 – I R 226/70, BStBl. II 1975, 236). Zu den festzustellenden Veräußerungsgewinnen gehören nicht nur die nach Abs. 1 zu beurteilenden Gewinne, sondern auch die Einbringungsgewinne aus einer Sacheinlage in eine KapGes. gem. § 20 Abs. 1 UmwStG (Patt in DPM, § 20 UmwStG Rz. 259 [12/2013] mwN) und der Einbringungsgewinn iSd. § 24 UmwStG (BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 25). Die Höhe und der Zeitpunkt des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns oder Verlustes aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder des Anteils des Mitunternehmers am Gewinn aus der Veräußerung oder der Aufgabe des (Teil-)Betriebs durch die PersGes. sind selbständige Regelungen des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte. Gleiches gilt neben der wertmäßigen Bestimmung des Gewinns (jeweils) auch für die Vorfrage, ob überhaupt ein derartiger Gewinn iSd. § 16 entstanden ist und für die Folgeentscheidung, ob der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zu den außerordentlichen Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 rechnet (zB BFH v. 1.7.2010 –

IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246, mwN; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 17). Der im Gewinnfeststellungsbescheid ausgewiesene Veräußerungs- oder Aufgabegewinn und die Qualifikation als außerordentliche Einkünfte erwachsen eigenständig in Bestandskraft und sind folglich selbständig anfechtbar (zB BFH v. 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 17; BFH v. 1.2.2017 – VIII B 15/16, BFH/NV 2017, 574, Rz. 18). Dies gilt für den einzelnen Anteilsveräußerungsgewinn eines jeden Mitunternehmers; auch wenn zB mehrere Mitunternehmer ihre Anteile im Rahmen eines gemeinsam abgeschlossenen Vertrags veräußern (BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, Rz. 29). In die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist auch der Gewinn aufzunehmen, den ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils am ersten Tag des Wj. erzielt; dh., auch ohne dass er am laufenden Gewinn des Feststellungszeitraums beteiligt war (BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666). Scheidet ein Mitunternehmer bei einem vom Kj. abweichenden Wj. im ersten Kj. entgeltlich aus der (weiter bestehenden) Mitunternehmerschaft aus (Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils), ist sein Veräußerungsgewinn nicht am Ende des Wj. erzielt, sondern bereits im Kj. der Anteilsveräußerung zu erfassen; § 4a Abs. 2 Nr. 2 gilt nicht (BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043; s. auch R 4a Abs. 5 EStR). Es muss die Dauer der Zugehörigkeit festgestellt werden, damit das WohnsitzFA erkennen kann, welchem VZ der Gewinn dem Ausgeschiedenen zuzurechnen ist. Die Feststellung des Zeitpunkts, bis zu dem der ausgeschiedene Mitunternehmer beteiligt war, ist eine mit den Einkünften in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlage iSv. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, die einheitlich und gesondert festzustellen ist (zB BFH v. 22.9.1997 – IV B 113/96, BFH/NV 1998, 454; BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043). Hingegen wird der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils bei einem vom Kj. abweichenden Wj. bei Gewerbetreibenden in dem VZ bezogen, in dem das Wj. endet; es gilt § 4a Abs. 2 Nr. 2 (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 441). Anders als bei der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils erfolgt im Feststellungsverfahren keine Angabe des Zeitpunkts der Veräußerung der Beteiligung. Wird ein Mitunternehmeranteil am 1. Januar eines Jahres veräußert und dadurch die Mitunternehmerschaft beendet, ist eine Gewinnfeststellung durchzuführen, welche nur die Ermittlung des Anteilsveräußerungsgewinns zum Gegenstand hat. Der Gewinnfeststellungszeitraum kann auch lediglich einen Tag umfassen; es ist nicht erforderlich, dass für die Gesellschaft noch ein laufender Gewinn oder Verlust festgestellt wird (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269, unter II.1.b).

- ▷ *Feststellungsverfahren bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an doppelstöckigen Mitunternehmerschaften:* Veräußert die Obergesellschaft (Mitunternehmerschaft) ihren Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft (Mitunternehmerschaft), wird der durch die Obergesellschaft als Veräußerin erzielte Gewinn verfahrensrechtl. auf Ebene der Untergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt und der Obergesellschaft zugerechnet (s. § 15 Anm. 630, 631). Danach wird ein Feststellungsverfahren auf Ebene der Obergesellschaft durchgeführt, in dem der Gewinn/Verlust der Obergesellschaft aus dem eigenen Betrieb und zugleich aus der Beteiligung an der Untergesellschaft festgestellt wird (zu diesem zweistufigen Feststellungsverfahren s. BFH v. 12.10.

2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rz. 29). Veräußert der Obergesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft, ist der Veräußerungsgewinn verfahrensrechtl. nur im Rahmen der gesonderten Feststellung der Einkünfte der Obergesellschaft zu erfassen, denn nur der Mitunternehmer der Obergesellschaft erzielt einen Anteilsveräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 10, 274). Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass der Wert der zum Vermögen der Obergesellschaft gehörenden Beteiligung an der Untergesellschaft den Veräußerungspreis und damit auch den stl. Gewinn erhöht (BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729). Der BFH hat offen gelassen, ob dies auch gilt, wenn für die Obergesellschaft oder ihre Gesellschafter bei der Untergesellschaft Ergänzungsbilanzen gebildet wurden.

- ▷ *Nachholung der Feststellung eines Veräußerungsgewinns*: Ist ein Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils in dem entsprechenden Feststellungsbescheid für das Veräußerungsjahr nicht enthalten, ist der Bescheid nach den verfahrensrechtl. Vorschriften zu ändern. Eine Nachholung der Feststellung eines Anteilsveräußerungsgewinns durch einen Ergänzungsbescheid zum Gewinnfeststellungsbescheid gem. § 179 Abs. 3 AO scheidet regelmäßig aus. Dies setzt nämlich voraus, dass der Gewinnfeststellungsbescheid nur unvollständig und gerade nicht materiell unrichtig ist. Wird aber in einem Feststellungsbescheid (nur) ein laufender Gewinn festgestellt, kommt hierin gleichzeitig zum Ausdruck (negative Feststellung), dass in dem so ermittelten Gesamtgewinn daneben kein weiterer Gewinn in Gestalt eines Anteilsveräußerungsgewinns angefallen ist, der den laufenden Gewinn/Verlust erhöht, bzw. mindert. Daher kann durch einen Ergänzungsbescheid die fehlerhafte Negativfeststellung nicht durch eine ertragstrechtl. zutreffende Positivfeststellung des Anfalls eines Veräußerungsgewinns ersetzt – und eben nicht nur nachgeholt – werden (BFH v. 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649). Ob Fallkonstellationen denkbar sind, in denen in der bestandskräftigen Feststellung eines bloß laufenden Gewinns nicht zugleich die stillschweigende Feststellung der Nichtrealisierung eines Veräußerungsgewinns liegt, ist noch nicht abschließend geklärt (dies offen lassend BFH v. 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649), dürfte uE aber zu bejahen sein (zB wenn drei Mitunternehmer zeitgleich in einem einheitlichen Anteilsübertragungsvertrag an einen Erwerber ihre Beteiligungen veräußern, dies entsprechend dem FA gegenüber erklärt und dokumentiert wird und der erklärungsgemäße Feststellungsbescheid nur Veräußerungsgewinne von zwei Mitunternehmern enthält).
- ▷ *Bindungswirkung des Feststellungsbescheids*: Die im Gewinnfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen (Regelung im Grundlagenbescheid) entfalten für die rechtl. nachgelagerten Folgebescheide Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Dies gilt ebenso für die Frage, in welchem Umfang und zu welchem Zeitpunkt ein Veräußerungsgewinn angefallen ist, wie auch für die („negative“) Feststellung des Nichtanfalls eines Veräußerungsgewinns (BFH v. 10.4.2014 – III R 20/13, BStBl. II 2016, 583). Für die Veranlagung der Mitunternehmer bei der ESt oder KSt (ggf. über weitere Feststellungsbescheide bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften) wird dem Grunde, der Höhe und dem Entstehungszeitpunkt nach dem betroffenen Mitunternehmer ein vom laufenden Erg. abzugrenzender Veräußerungs-/Aufgabegewinn als außerordentliche Einkünfte (§ 34 Abs. 2 Nr. 1) verbindlich zugewiesen. Eine Umqualifizierung in einen laufenden Gewinn im Verfahren zur Veranlagung des Mitunternehmers ist im Grundsatz nicht zulässig. Dies gilt jedenfalls in all

den Sachverhalten, in denen sich der Veräußerungs-/Aufgabegewinn iSd. § 16 aus den Umständen der Mitunternehmerschaft ergibt, deren Einkünfte im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung ermittelt werden. Ein solcher Fall liegt uE auch vor, wenn sich erst bei der Veranlagung des Mitunternehmers herausstellt, dass bisher nicht bekanntes SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegt und diese Kenntnis zu einer Neubeurteilung des Veräußerungsgewinns führen würde, denn die Frage der Existenz von SonderBV ist ein Tatbestand, der sich auf der Ebene der Mitunternehmerschaft ergibt und dort abschließend zu prüfen ist. Nur ausnahmsweise kann der festgestellte Veräußerungsgewinn im Folgebescheid für den veräußernden Mitunternehmer als laufender Gewinn angesetzt werden, wenn nämlich erst die Betrachtung der Gesamtumstände auf der Ebene des Mitunternehmers dazu führen, den Veräußerungsgewinn anders zu qualifizieren (BFH v. 5.6.2008 – IV R 61/08, BStBl. II 2010, 974). In solchen Fällen treten Tatbestandsmerkmale außerhalb der Mitunternehmerbeteiligung im Bereich der persönlichen Einkunftserzielung des Mitunternehmers zu den verbindlichen Feststellungen im Grundlagenbescheid hinzu und führen (erst) im Regelungsbereich des Folgebescheids zur ertragstrechl. Würdigung eines laufenden Gewinns (s. Anm. 321) und somit zur Umqualifizierung der Feststellungsentscheidung (BFH v. 5.6.2008 – IV R 81/06, BStBl. II 2010, 974; BFH v. 18.4.2012 – X R 34/10, BStBl. II 2012, 647).

► § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO: Die gewerblichen Einkünfte eines Einzelunternehmers werden nach § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO gesondert festgestellt, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige FA (BetriebsFA nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) nicht auch für die Steuern vom Einkommen (WohnsitzFA nach § 19 AO) zuständig ist. Maßgebend für das Auseinanderfallen der Zuständigkeiten sind demnach die Verhältnisse zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums. Nach diesem Zeitpunkt eintretende Änderungen sind unerheblich.

2. Stundung und Erlass

46

Die besonderen StBegünstigungen des Abs. 4, § 34 schließen eine Stundung (§ 222 AO) oder einen Erlass (§ 227 AO) der auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne entfallenden EStSchuld nicht aus. An vorstehend genannte Billigkeitsmaßnahmen ist in Fällen des § 16 vor allem dann zu denken, wenn mit der Steuerentstehung kein entsprechender Zuwachs an Leistungsfähigkeit verbunden ist.

Stundung (§ 222 AO): Eine Stundung kommt gem. § 222 Satz 1 AO nur in Betracht, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den StSchuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Im Übrigen soll eine Stundung idR nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden (§ 222 Satz 2 AO).

In Fällen des § 16 kann eine Stundung zB dann in Betracht kommen, wenn der Gewinnrealisierung kein ausreichender Zufluss an liquiden Mitteln gegenübersteht (denkbar zB bei Betriebsaufgabe oder Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge mit Wahl der „Sofortbesteuerung“; zur sofortigen Versteuerung s. Anm. 406).

Erlass (§ 227 AO): Die weiterreichende Abwehrmöglichkeit eines vollständigen oder teilweisen Erlasses der StSchuld kommt nur in Betracht, soweit der StErhebung persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe endgültig entgegenstehen. Ein

Erlas scheidet dort aus, wo dem Stpfl. bereits durch Auslegung des Gesetzes geholfen werden kann, wie zB beim nachträglichen Ausfall der Kaufpreisforderung aus einer Geschäftsveräußerung (Anwendungsfall des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO; s. BFH v. 28.11.1991 – XI R 25/90, BFH/NV 1992, 530 [531]). In Einzelfällen hat die Rspr. die Frage eines sachlichen Billigkeitserlasses der auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne entfallenden ESt wie folgt beurteilt:

► *Hohe Einkommensteuerschuld aufgrund einer Betriebsaufgabe*: Die Erhebung einer auf eine Betriebsaufgabe entfallenden hohen EStSchuld ist grds. sachlich nicht unbillig, auch wenn der Stpfl. in Zukunft nicht mehr erwerbstätig ist (FG Köln v. 29.9.2003 – 5 K 4216/02, EFG 2004, 623, rkr.).

► *Wegfall des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten, das aus ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten besteht* (s. auch Anm. 27): In diesem Fall ist es grds. sachlich nicht unbillig, dass das negative Kapitalkonto eines ausscheidenden Kommanditisten in Höhe seines Minusbetrags als Teil des Veräußerungspreises behandelt wird. Es wird zwar kein tatsächlicher Vermögenszugang besteuert, aber ein Ausgleich dafür geschaffen, dass dem Kommanditisten in der Vergangenheit Verluste zugerechnet wurden, obwohl sich sein gegenwärtiges Vermögen nicht gemindert hatte (BFH v. 25.1.1996 – IV R 91/94, BStBl. II 1996, 289 [291]; s. Anm. 27). Die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns ist in diesem Fall aber dann sachlich unbillig, wenn die Verluste, die zum negativen Kapitalkonto geführt haben, im Einzelfall rechtl. nicht berücksichtigt (zB wegen zeitlicher Beschränkung des Verlustvortrags auf fünf Jahre nach § 10d Satz 4 EStG 1976) werden konnten (BFH v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297 [299]; BFH v. 25.1.1996 – IV R 91/94, BStBl. II 1996, 289 [291]); es käme dann nämlich beim ehemaligen Kommanditisten zu einer Besteuerung, der weder eine Mehrung seines Vermögens zugrunde lag noch eine in den Vorjahren erzielte Steuerersparnis gegenüber stand.

► *Feblende Berücksichtigung laufender Verluste bei hohem Veräußerungs-/Aufgabegewinn*: Beruht die Besteuerung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns auf einem realen Vermögenszuwachs, ist dessen Besteuerung auch dann nicht sachlich unbillig, wenn die erzielten laufenden Verluste aufgrund der anwendbaren Normen (zB Beschränkung des Verlustvortrags auf fünf Jahre nach § 10d Satz 4 EStG 1976) nicht berücksichtigt werden konnten (BFH v. 31.3.2004 – X R 26/03, BFH/NV 2004, 725).

► *Steuerpflicht eines Veräußerungsgewinns infolge kurzfristiger Gesetzesänderung*: Es ist sachlich nicht unbillig, wenn der Gesetzgeber ohne Übergangsregelungen (eine Rückwirkung lag nicht vor) dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechende Steuervergünstigungen – im entschiedenen Fall die Steuervergünstigungen bei Veräußerungen/Einbringungen an sich selbst – durch eine kurzfristige Gesetzesänderung (Einfügung des § 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5; § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG; s. Anm. 455) abschafft (BFH v. 27.5.2004 – IV R 55/02, BFH/NV 2004, 1555 [1556 f.]).

47–49 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Veräußerung der in Abs. 1 genannten „Sachgesamtheiten“**

**I. Gewerbliche Veräußerungsgewinne
(Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatz)**

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 16

a) Vorhandensein gewerblicher Einkünfte

50

Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 spricht davon, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb „auch“ bestimmte Veräußerungsgewinne „gehören“. Die Anwendung des § 16 setzt daher das Vorliegen gewerblicher Einkünfte, nicht aber zwingend die Ausübung einer bereits verbenden Tätigkeit (s. Anm. 9, 120) voraus. Dabei wird die Frage des Vorhandenseins solcher Einkünfte grds. nicht erst bei Veräußerung/Aufgabe der betrieblichen Sachgesamtheit, sondern bereits mit Aufnahme der Tätigkeit zu beantworten sein. Danach gilt: Erzielt der Stpfl. bereits vor Veräußerung/Aufgabe der Sachgesamtheit gewerbliche Einkünfte nach § 15, gilt diese Einkünftequalifikation auch im Rahmen des § 16. Die Bestimmung des § 16 ist demnach keine Vorschrift der Einkünftequalifikation, sondern sie regelt – in weiten Teilen konstitutiv (aA hM: lediglich deklaratorisch; s. Anm. 3) – den stpfl. Umfang der bereits als gewerblich qualifizierten Einkünfte.

b) Umfang der gewerblichen Einkünfte – Gleichstellung der Aufgabe mit der Veräußerung

51

Zu den stbegünstigten Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Abs. 1 Satz 1 gehören die Gewinne aus der Veräußerung der in Nr. 1–3 genannten Sachgesamtheiten. Hierunter fallen die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs und der im gewerblichen BV gehaltenen 100 %-Beteiligung an einer KapGes (Nr. 1), die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (Nr. 2) und die des gesamten Komplementäranteils an einer KGaA (Nr. 3). Daneben ordnet Abs. 3 Satz 1 im Wege der gesetzlichen Fiktion an, dass auch die Aufgabe als Veräußerung gilt. Damit werden die Aufgabegewinne iSd. Abs. 3 Satz 1 den stbegünstigten gewerblichen Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 zugeordnet. Auch wenn Abs. 3 Satz 1 den Teilbetrieb nicht ausdrücklich nennt, ist die Vorschrift auf die Aufgabe eines Teilbetriebs analog anzuwenden (s. Anm. 508). Demnach gehören zu den stbegünstigten gewerblichen Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 die Gewinne/Verluste aus der Veräußerung oder Aufgabe der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 genannten Sachgesamtheiten.

Einstweilen frei.

52–54

2. Gewinne iSd. § 16

55

Schrifttum: GROH, Der erwerbende Veräußerer, DB 1996, 2356; BOGENSCHÜTZ/STRIEGEL, Gewerbesteuerliche Behandlung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personengesellschaften, DB 2000, 2547; WENDT, StSenkG/StSenkErgG: Neurege-

lung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Behandlung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen nach dem Steuereinkommengesetz, WPg 2001, 1377; BEHRENS/SCHMITT, § 7 Satz 2 GewStG nF – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, 860; HARLE/KULEMANN, Die steuerfreie Veräußerung von Unternehmen nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 KStG i dF des UntStFG – Gestaltungsmöglichkeiten unter Einbeziehung der Befreiungsvorschriften zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, StuB 2002, 58; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; SCHOOR, Berechnung von Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinnen, StBp. 2006, 150, 179; M. PRINZ, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 9.5.2012 – X R 38/10 (Bilanzkorrektur nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs bei fehlerhafter Aktivierung eines abnutzbaren WG des AV), FR 2012, 1121; BÜNNING, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 9.11.2017 – IV R 19/14 (Gewinnübertragung nach § 6b EStG bei Veräußerung an SchwesterPersGes.), BB 2018, 497.

Veräußerungs-/Aufgabegewinne: Gewinne iSd. Abs. 1 Satz 1 sind die Veräußerungs- und Aufgabegewinne (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3; Abs. 3 Satz 1) hinsichtlich der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 bezeichneten Sachgesamtheiten.

► *Begriff des Veräußerungsgewinns (Abs. 2 Satz 1):* Der Begriff des Veräußerungsgewinns(-verlusts) iSd. Abs. 1 Satz 1 ist in Abs. 2 Satz 1 legal definiert. Es ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV oder den Wert des Anteils am BV übersteigt. Der Wert des (anteiligen) BV ist nach Abs. 2 Satz 2 für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln. Ein § 4 Abs. 3-Rechner muss zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen und bei der Veräußerung des gesamten Betriebs eine Schlussbilanz erstellen (§ 6 Abs. 2 EStDV). Bei der Veräußerung eines Teilbetriebs muss keine Schlussbilanz erstellt werden (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BFH/NV 2018, 487, Rz. 49). Wird eine solche Bilanz auch nicht freiwillig erstellt, ist der Wert des BV nach § 4 Abs. 1, § 5 zu schätzen (zB BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BFH/NV 2018, 487, Rz. 50 mwN). Der entstehende Übergangsgewinn gehört zum (nicht begünstigten) laufenden Gewinn. Für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns muss keine Veräußerungsbilanz erstellt werden. Zu den Einzelheiten s. Anm. 437 ff. Gewinne aus der Veräußerung/Entnahme von EinzelWG im Umfeld mit einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 können dem laufenden Gewinn (§ 15) oder dem stbegünstigten Veräußerungsgewinn (§ 16) zuzuordnen sein; maßgebend für die Zuordnung ist, ob der Geschäftsvorfall in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 oder dem laufenden Geschäftsbetrieb steht (s. ausführl. Anm. 128).

► *Begriff des Aufgabegewinns:* Der Begriff des Aufgabegewinns ist nicht in § 16 legal definiert; er entspricht aber weitgehend dem des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 Satz 1. Danach ist Aufgabegewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis der einzeln veräußerten WG (Abs. 3 Satz 6), der gemeine Wert der nicht veräußerten WG (Abs. 3 Satz 7) und sonstige im Rahmen der Aufgabe zufließenden Beträge den Wert des BV übersteigen (zu den Einzelheiten s. Anm. 580 ff.). Aufgrund der Gleichstellung der Aufgabe mit der Veräußerung (Abs. 3 Satz 1) kann für die Ermittlung des Aufgabegewinns auf Abs. 2 zurückgegriffen werden, soweit die Spezialvorschriften der Sätze 6–8 keine Regelungen enthalten.

Veräußerung an sich selbst (Abs. 2 Satz 3): Soweit bei einer Veräußerung/Aufgabe iSd. Abs. 1 Satz 1/Abs. 3 Satz 1 auf der Seite des Veräußerers und Erwerbers dieselben Personen (Mit-)Unternehmer sind, wird nach Abs. 2 Satz 3/

Abs. 3 Satz 5 ein laufender Gewinn fingiert; eine korrespondierende Regelung enthält § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG (s. zum Ganzen Anm. 455 ff.).

Einstweilen frei.

56–57

3. Erzielen von Gewinnen iSd. § 16

58

Schrifttum: RUPPE, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, DStJG 1 (1979), 7; GSCHWENDTNER, Zur „Treuhandlösung“ beim Nießbrauch und bei der Testamentsvollstreckung an einem Kommanditanteil, DStZ 1995, 708; FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; HÜTTEMANN, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, DStJG 34 (2011), 291.

Siehe auch Schrifttum vor § 2 Anm. 100.

Überblick: Das Tatbestandsmerkmal des „Erzielens“ bedeutet Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands und entscheidet über die Frage, welchem Stpfl. der Veräußerungsgewinn nach Abs. 1 Satz 1 zuzurechnen ist (im Einzelnen s. § 2 Anm. 100 ff.). Einkünfte sind grds. demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (zB BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [274]). Demnach ist eine echte Zurechnung im eigentlichen Wortsinn regelmäßig nicht erforderlich. Einer solchen bedarf es nur in Fällen, in denen die der Einkünfteerzielung dienende Tätigkeit durch einen Dritten (zB beim Handeln für fremde Rechnung wie im Rahmen von Treuhandverhältnissen; dazu WOLFF-DIEPENBROCK, FS Döllerer, 1988, 757) oder durch eine Mitunternehmenschaft (Zurechnung bei den Mitunternehmern) bewirkt wird (s. § 2 Anm. 103). Einer Zurechnung der Einkünfte bei Mitunternehmenschaften bedarf es aber nur dann, wenn es um solche geht, die von der Mitunternehmenschaft als Gewinnerzielungssubjekt realisiert werden (zB die Gesamthandsgewinne). Soweit der Mitunternehmer den Einkünfteerzielungstatbestand (zB Veräußerung/Aufgabe des Mitunternehmeranteils) selbst verwirklicht, ist keine echte Zurechnung erforderlich. Mitunternehmer ist, wer kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (zB BFH v. 13.7.2017 – IV R 41/14, BStBl. II 2017, 1133, Rz. 20, mwN). Dies ist regelmäßig der zivilrechtl. Beteiligte, hiervon abweichend aber ein Dritter, wenn auf diesen die Mitunternehmerstellung nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bereits vollständig übergegangen ist (s. Anm. 60).

Grundregel für die Zurechnung der Veräußerungsgewinne: Es gilt die Grundregel, dass Gewinne nach Abs. 1 und 3 ebenso zugerechnet werden wie vor Veräußerung/Aufgabe der Sachgesamtheit die laufenden gewerblichen Einkünfte. Die Gewinne nach Abs. 1 sind dem (Mit-)Unternehmer mit Verwirklichung des entsprechenden Veräußerungs-/Aufgabetatbestands zuzurechnen.

Veräußerung der Sachgesamtheit durch den/die Rechtsnachfolger (Allein- oder Miterben): Für die Frage, ob Veräußerungsgewinne nach Abs. 1 infolge einer entgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit noch dem Erblasser oder bereits dem(n) Rechtsnachfolger(n) (Alleinerbe oder Miterben) zuzurechnen sind, gilt Folgendes:

► *Abschluss des entgeltlichen Vertrags durch den/die Rechtsnachfolger:* Veräußert der Alleinerbe oder die „geborene“ Mitunternehmenschaft (so bei Miterben, s. Anm. 82) die Sachgesamtheit aufgrund eines von ihm/ihr abgeschlossenen schuldrechtl. Vertrags, erfüllt der Alleinerbe bzw. die Mitunternehmenschaft –

nicht der Erblasser – mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums den Veräußerungstatbestand (BFH v. 11.8.1998 – VII R 118/95, BStBl. II 1998, 705, zum Alleinerben; s. auch BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 54 zu Miterben). Gleiches gilt, wenn der/die Rechtsnachfolger die Sachgesamtheit aufgrund einer testamentarischen Anordnung des Erblassers auf einen Dritten entgeltlich überträgt/übertragen (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 590). Dabei ist unerheblich, ob die Sachgesamtheit zunächst fortgeführt oder alsbald nach dem Erbfall veräußert wird.

▶ *Abschluss des entgeltlichen Vertrags noch zu Lebzeiten des Erblassers:* Ist der entgeltliche Vertrag noch zu Lebzeiten des Erblassers abgeschlossen worden, ist uE danach zu differenzieren, ob der Veräußerungstatbestand noch zu Lebzeiten des Erblassers erfüllt war oder nicht.

▷ *Übertragung nach Todesfall:* Hat der Erblasser zu Lebzeiten nur das schuldrechtl. Geschäft abgeschlossen, während das wirtschaftliche Eigentum erst von dem Allein- oder den Miterben übertragen wird, wird der Veräußerungsgewinn von dem(n) Rechtsnachfolger(n) erzielt. Gleiches gilt, wenn das schuldrechtl. und das dingliche Rechtsgeschäft vom Erblasser abgeschlossen waren, dieser aber vor dem Übergang des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentums verstorben ist (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]); der Allein- oder die Miterben rückt/rücken in die estl. Rechtsposition des Erblassers ein, nach welcher der Veräußerungstatbestand noch nicht erfüllt war. Die Anwendung des Abs. 4 richtet sich in diesen Fällen aber nach den persönlichen Verhältnissen des Erblassers (s. Anm. 710).

▷ *Übertragung zu Lebzeiten:* Wird dagegen die betriebliche Sachgesamtheit vom Erblasser durch ein schuldrechtl. und dingliches Rechtsgeschäft jeweils unter der aufschiebenden Bedingung seines Todes übertragen, ist der Tatbestand der Einkünfteerzielung noch durch den Erblasser erfüllt. In diesem Fall gehen die betrieblichen WG automatisch mit dem Tod des Erblassers in das Eigentum des Erwerbers über. Der Alleinerbe oder die Miterben wird/werden mit dem Erbfall nicht (Mit-)Unternehmer, weil die Sachgesamtheit nicht zum Nachlass gehört hat; der Veräußerungsgewinn ist dem Erblasser zuzurechnen.

Von der vorstehend dargestellten Zurechnung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 1 Satz 1 ist die Frage zu unterscheiden, wem – dem Erblasser oder seinem (n) Rechtsnachfolger(n) – die bis zum und nach dem Tod des bisherigen Betriebsinhabers erzielten laufenden Einkünfte aus der Sachgesamtheit zuzurechnen sind (s. Anm. 81 und 82).

Zurechnung der Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmenschaften (Verteilungsschlüssel):

▶ *Personengesellschaften:* Für die Zurechnung des Gewinns nach Abs. 1 ist der handelsrechtl. für den laufenden Gewinn gültige Verteilungsschlüssel maßgeblich, wie er sich aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags und dem Gesetz ergibt (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [457]; BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172 [173]).

▶ *Bruchteilsgemeinschaften (§§ 741 ff. BGB):* Die Veräußerungsgewinne einer Bruchteilsgemeinschaft (zB Betriebsveräußerung durch eine Bruchteilsgemeinschaft als Besitzgesellschaft einer Betriebsaufspaltung) sind vorrangig nach den Vereinbarungen der Gemeinschafter zu verteilen, subsidiär im Verhältnis der nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteile (§§ 743, 748 BGB); s. auch § 2 Anm. 167.

► *Erbengemeinschaften* (§§ 2032 ff. BGB): Veräußert die Erbengemeinschaft einen Gewerbebetrieb usw., ist der nach Abs. 1 Satz 1 entstehende Veräußerungsgewinn (s. BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 54) den Miterben grds. nach dem Verhältnis der Erbteile zuzurechnen (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [396]). Dies gilt auch, wenn die Miterben die Sachgesamtheit sogleich nach dem Erbfall ohne Weiterführung an einen Dritten veräußern (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 601).

► *Gütergemeinschaften* (§§ 1415 ff. BGB): Befindet sich im Gesamtgut der Ehegatten ein Gewerbebetrieb, ist ein Gewinn/Verlust aus der Veräußerung eines solchen Betriebs (wie der laufende Gewinn) – bei fehlender abweichender Vereinbarung – je hälftig zuzurechnen (s. § 2 Anm. 189). Zur regelmäßig zutreffenden hälftigen Aufteilung s. auch BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384; R 26 Abs. 2 EStR 2012.

Zur Zurechnung von Aufgabegewinnen nach Abs. 3 bei Mitunternehmer-schaften s. Anm. 590.

Weitere Fälle: Zur Zurechnung von Gewinnen bei der Erbauseinandersetzung durch Realteilung s. Anm. 84. Auch im Zusammenhang mit einer Realteilung (Abs. 3 Sätze 2 bis 4, Abs. 5) können – abw. von der grds. zwingend vorgeschriebenen Buchwertfortführung – Gewinne entstehen; zur Zurechnung des Gewinns bei Spitzenausgleich s. Anm. 556, des Gewinns nach Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 562, des Gewinns nach Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 567 und des Gewinns nach Abs. 5 s. Anm. 755.

Einstweilen frei.

59

4. Begriff der Veräußerung

Schrifttum: SCHMIDT, Zur Unterscheidung zwischen nach § 6b begünstigter Veräußerung und nicht begünstigter Einnahme, FR 1981, 594; GROH, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990, 2187; MUNDT, Die vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, DStR 1991, 698; EHMCKE, Anschaffungskosten in der Steuerbilanz – Auswirkungen geänderter BFH-Rechtsprechung, Stbg 1992, 72; GROH, Erben als „Durchgangsunternehmer“, DB 1992, 1312; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung von Betriebsvermögen, Mitunternehmeranteile und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (I), WPg 1993, 593; PAUS, Erbvertrag mit dem Pflichtteilsberechtigten, DStZ 1994, 660; GEISSLER, Entgeltliche und unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen, FR 2001, 1029; GÖTZ, Lebzeitiger Zugewinnausgleich unter Ehegatten – schenkungsteuerliche Vorteile und ertragsteuerliche Risiken, FR 2003, 127; TIEDTKE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen an Erfüllungs Statt im Rahmen des Zugewinnausgleichs und zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen, DB 2003, 1471; SCHOOR, Problemfälle und Gestaltungserwägungen bei Praxisveräußerungen, DStZ 2007, 445; FISCHER, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 20.10.2011 – IV R 35/08 (Keine rückwirkende Vereinbarung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums; Übertragung im Schnittpunkt zweier Jahre), juris PR-SteuerR 13/2012 Anm. 1.

a) Merkmale des Veräußerungsbegriffs iSd. Abs. 1 Satz 1

aa) Übergang des privatrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums

60

Der in Abs. 1 Satz 1 (und 2) gebrauchte Begriff der Veräußerung ist gesetzlich nicht definiert. Veräußerung im Sinne der Vorschrift ist die entgeltliche Übertragung des privatrechl. oder zumindest wirtschaftlichen Eigentums am Gegenstand der Veräußerung auf ein anderes (Steuer-)Rechtssubjekt (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [229]).

Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums: Das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 (und 2) ist nicht bereits mit Abschluss des (entgeltlichen) Kausalgeschäfts, sondern erst mit Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums verwirklicht (zB BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]). Bei Divergenz zwischen zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum ist das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO; s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 20).

► *Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor zivilrechtlichem Eigentumserwerb:* Das wirtschaftliche Eigentum kann bereits vor Übertragung des zivilrechtl. Eigentums übergehen. Wirtschaftliches Eigentum bedeutet typischerweise, dass ein anderer als der zivilrechtl. Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann wie über eigenes Vermögen und diesem auch Ertrag und Substanz zustehen (BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825 [827]); der andere (der Erwerber) muss in der Lage sein, den zivilrechtl. Eigentümer wirtschaftlich vollständig zu verdrängen (BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, DB 2018, 1642, Rz. 33, zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils; ebenso WENDT, FR 2017, 531; aA uU BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, Rz. 20 „wertende Beurteilung anhand der Verteilung von Chancen und Risiken“). Dies ist regelmäßig der Fall, sobald dem Erwerber eine rechtl. verdichtete, auf den nachfolgenden Eigentumserwerb gerichtete Position eingeräumt ist, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und er über den Gegenstand (Substanz und Erträge) wirtschaftlich allein verfügen kann. Letzteres ist bei Sachen regelmäßig dann der Fall, wenn auf den Erwerber Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten übergegangen sind (zB BFH v. 20.10.2011 – IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377, Rz. 13 f.), bei Mitunternehmeranteilen dann, wenn auf den Erwerber Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative vollständig übergegangen sind (BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, DB 2018, 1642, Rz. 36). Mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ist der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 (und 2) verwirklicht und es entsteht der Veräußerungsgewinn (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902], zur Betriebsveräußerung; BFH v. 26.7.1984 – IV R 10/83, BStBl. II 1984, 786 [787], zur Anteilsübertragung); zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei der Veräußerung eines Betriebs/Teilbetriebs s. Anm. 127, bei der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung s. Anm. 170.

Es ist unerheblich, ob die Übertragung freiwillig (zB aufgrund eines Kaufs, Tauschs) oder unfreiwillig (zB durch Enteignung gegen Entschädigung) erfolgt und ob ihr ein Rechtsgeschäft oder zB ein hoheitlicher Eingriff zugrunde liegt (zB BFH v. 21.10.1999 – I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424 [427], zu § 17).

► *Rückbehalt des wirtschaftlichen Eigentums trotz zivilrechtlichen Eigentumsübergangs:* Daneben existieren aber auch Fälle, in denen trotz wirksamer Übertragung des zivilrechtl. Eigentums der Übertragende das wirtschaftliche Eigentum behält (s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO). Wichtigster Anwendungsfall sind die Treuhandverhältnisse. Der Treugeber bleibt wirtschaftlicher Eigentümer (zB BFH v. 21.5.1999 – VIII B 107/98, BFH/NV 1999, 1372 [1373]), so dass keine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 vorliegt.

Der Veräußerungsbegriff des Abs. 1 unterscheidet sich demnach vom zivilrechtl. Veräußerungsbegriff insofern, als der zivilrechtl. Begriff nur die Übertragung des privatrechtl. Eigentums, aber gleichermaßen entgeltliche wie unentgeltliche Übertragungen erfasst, während das EStRecht unter einer Veräußerung grds. nur eine entgeltliche Übertragung, dabei aber sowohl des privatrechtl. als auch wirtschaftlichen Eigentums versteht (BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145 [146]).

Übertragung im Schnittpunkt zweier Kalenderjahre: Siehe Anm. 402.

Schuldrechtliche Rückbeziehung der Übertragung: Zivilrechtlich zulässige Rückbeziehungen von Veräußerungen finden strechtl. grds. keine Anerkennung (dazu und zu den ungeschriebenen Ausnahmen Anm. 402). Etwas anderes gilt, wenn die Steuergesetze selbst eine Rückwirkung vorsehen. So verhält es sich bei Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG, die als Spezialregeln dem § 16 vorgehen (dazu Anm. 100); § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG sowie § 24 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG fingieren strechtl. einen rückwirkenden Übergang der Sachgesamtheit (dazu Anm. 101, 105).

Schwebend unwirksame Übertragungen: Siehe Anm. 402.

Aufschiebend bedingte Übertragung: Erfolgt die Übertragung unter einer aufschiebenden Bedingung, geht das wirtschaftliche Eigentum am Übertragungsobjekt grds. erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über, wenn ihr Eintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt (BFH v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182).

bb) Übertragung zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten

61

Allgemeines: Eine Veräußerung setzt die Übertragung von WG (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten voraus. Veräußerer und Erwerber iSd. Abs. 1 können natürliche Personen (§ 1 Abs. 1, 4), Körperschaften (§ 1 KStG) und Mitunternehmenschaften sein, auch wenn Letztgenannte nicht estpfl. sind; die Mitunternehmenschaft ist ein gegenüber dem Mitunternehmer selbständiges Gewinnerzielungssubjekt und damit insoweit Steuerrechtssubjekt iSd. Abs. 1 (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1995, 751 [761 ff.]; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621] mwN; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 20). Keine Veräußerung ist die bloße Überführung des Gegenstands von einem betrieblichen Bereich in einen anderen desselben Stpfl.

Veräußerungen zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer: Aufgrund der eigenen (partiellen) Steuerrechtssubjektivität der Mitunternehmenschaft kann ein Mitunternehmer mit seiner Mitunternehmenschaft wie ein Fremder in Leistungsbeziehungen treten. Es können daher nicht nur EinzelWG, sondern auch die in Abs. 1 genannten Sachgesamtheiten zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer sowie zwischen SchwesterPersGes. entgeltlich übertragen werden (s. Anm. 130).

Güterstandsvereinbarungen: Unterhält einer der Eheleute einen Betrieb, führt weder die Begr. der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 BGB) noch die der Gütertrennung (§ 1414 BGB) zu einer Vermögensübertragung (voreheliches Vermögen des Mannes und der Frau bleiben dinglich getrennt). Allerdings kommt es bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) zu einer Vermögensübertragung, wenn der Betrieb Gesamtgut wird; es entsteht eine Mitunternehmenschaft (s. § 6 Anm. 1260; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 376; GEISSLER, FR 2001, 1029). Wird die Gütergemeinschaft unentgeltlich vereinbart, liegt die unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen vor; es sind daher zwingend die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2; vgl. § 6 Anm. 1260).

Die Grundsätze über die Erbauseinandersetzung eines sog. Mischnachlasses (= erfolgsneutrale Realteilung des Mischnachlasses) können nicht auf die Vermögensauseinandersetzung bei Beendigung einer Zugewinnngemeinschaft über gemeinsames BV und PV angewendet werden (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519; REIB in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 107; krit. GÖTZ, FR 2003, 127 [129 ff.]). Die Abgeltung eines Zugewinnausgleichsanspruchs durch Übertragung eines Betriebs, Teil-

§ 16 Anm. 61–62 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

betriebs oder Mitunternehmeranteils ist ein entgeltlicher Vorgang (s. Anm. 63). Auf die Realteilung des Gesamtguts einer Gütergemeinschaft mit Mischvermögen sind die Grundsätze über die erfolgsneutrale Realteilung eines Mischnachlasses anwendbar (FG München v. 28.6.1993 – 15 K 462/93, FR 1993, 812, rkr.; offengelegten BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519; aA REIB in KIRSCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 107).

cc) Entgelt/Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)

62 (1) Begriff des entgeltlichen Geschäfts

Schuldrechtliches Kausalgeschäft als Ausgangspunkt: Das Erfordernis der Entgeltlichkeit (= Veräußerungspreis) ergibt sich aus Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 23.4.1971 – IV R 201/65, BStBl. II 1971, 686 [687]). Dabei ist Ausgangspunkt für die Beantwortung der Frage, ob eine Entgeltlichkeit gegeben ist, regelmäßig das schuldrechtl. Kausalgeschäft, weil das dingliche Erfüllungsgeschäft für sich genommen im Hinblick auf die Kategorien der Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit keiner Qualifikation zugänglich ist. Anhand des schuldrechtl. Kausalgeschäfts entscheidet sich, ob der Erwerber eine Gegenleistung zu erbringen hat. Dabei kann im Allgemeinen davon ausgegangen werden, dass das schuldrechtl. Kausalgeschäft so abgewickelt wird, wie es vereinbart ist.

Beispiele für entgeltliche Kausalgeschäfte: Als auf entgeltliche Übertragung iSd. Abs. 1 gerichtete Vorgänge sind insbes. zu nennen der Kaufvertrag (§ 433 BGB), der echte Tausch (§ 515 BGB), die Einbringung in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach den §§ 20 ff. UmwStG (tauschähnliche Vorgänge; s. Anm. 100). Ein entgeltlicher Vorgang liegt auch vor, wenn durch die Übertragung der Sachgesamtheit eine aus einem anderen Rechtsgrund entstandenen betriebliche (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 21) oder private (s. Anm. 63) Geldschuld des Übertragenden an Erfüllung statt (tauschähnlicher Vorgang) getilgt wird. Das Kaufrechtsverhältnis ist ebenfalls ein entgeltlicher Vorgang (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 598; GROH, DB 1992, 1312 [1314]; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Rz. 63).

Maßgeblichkeit der tatsächlichen Leistungserbringung: Nach Abs. 2 Satz 1 soll aber nur der tatsächlich erzielte Erlös besteuert werden (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; BFH v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182). Kommt es daher im Rahmen der Abwicklung des (entgeltlichen) schuldrechtl. Kausalgeschäfts zu Abweichungen (zB Leistungsstörungen) gegenüber dem tatsächlich Vereinbarten, liegt ein (teil-)entgeltliches Geschäft nur insoweit vor, als die Gegenleistung tatsächlich erbracht wird. Maßgeblich für das Vorliegen eines Entgelts bleibt daher die tatsächliche Erbringung der geschuldeten Gegenleistung. Die Gegenleistung muss zu einer tatsächlichen Vermögensmehrung beim Übertragenden führen; rein buchtechnisch bedingte Vermögensmehrungen reichen nicht aus (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 221/85, BStBl. II 1990, 978 [979]). Demnach führt auch die Vereinbarung eines Kaufpreises, der tatsächlich nicht gezahlt oder der zuvor vom „Verkäufer“ dem „Käufer“ geschenkt wurde, zu einer unentgeltlichen Übertragung (zB BFH v. 30.1.1991 – XI R 6/84, BFH/NV 1991, 453; BFH v. 26.6.1991 – XI R 3/89, BFH/NV 1991, 682). Wird ein niedrigerer als der vereinbarte Kaufpreis gezahlt, ist nur ein entsprechend reduzierter Veräußerungsgewinn zu versteuern. Überschreitet der tatsächlich gezahlte Kaufpreis nicht den Buchwert der übertragenen Sachgesamtheit, liegt entsprechend der Einheitstheorie insgesamt eine unentgeltliche Übertragung vor (s. Anm. 76). Eine bereits erfolgte StFestsetzung ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) zu ändern (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897).

Entgelt als Gegenleistung in Gestalt eigener Aufwendungen: Der Erwerber oder ein Dritter muss für den Erhalt des Übertragungsgegenstands (Leistung) eine Gegenleistung in Gestalt eigener Aufwendungen erbringen (BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]). Hieraus ergeben sich insbes. Auswirkungen auf die Einordnung der verdeckten Sacheinlage betrieblicher Sachgesamtheiten in eine KapGes. Die Rspr. nimmt in diesen Fällen zu Recht einen unentgeltlichen Vorgang an, weil für die Übertragung ein Entgelt weder vereinbart noch gezahlt werde. Im Übrigen könne – so die Rspr. – auch die beim Einlegenden eintretende Wertsteigerung seiner Beteiligung (Reflexwirkung) nicht als Entgelt gewertet werden (zB BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512 [513]; BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411). Es liege eine Betriebsaufgabe nach Abs. 3 vor (keine Anwendung des § 6 Abs. 3), weil der unentgeltlichen Übertragung grds. die Überführung der WG in das PV vorausgeht (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411). Zur verdeckten Sacheinlage einer betrieblichen Sachgesamtheit in eine PersGes. s. Anm. 106.

► *Stellungnahme:* Es wird nicht länger an der bisher vertretenen Auffassung festgehalten, wonach in Fällen der verdeckten Sacheinlage in eine KapGes. die Wertsteigerung der Beteiligung als Entgelt iSd. Abs. 1 Satz 1 zu erfassen sei (so aber REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 22), denn die eintretende Wertsteigerung der Beteiligung ist kein Entgelt, sondern bloßer Reflex dieses Vorgangs; s. auch Anm. 102.

Die Art der Gegenleistung ist unerheblich. Als Entgelt kommt jede Bar- oder Sachvergütung in Betracht (s. auch Anm. 64). Es kann sich beispielsweise um Geld, die Gewährung von Gesellschaftsrechten (s. Anm. 100), andere WG (auch betriebliche Sachgesamtheiten wie Betriebe, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteile) oder um die Übernahme privater Verbindlichkeiten handeln. Soweit die Gegenleistung nicht in Geld, sondern in Sachgütern besteht, ist das Entgelt mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) der erlangten Sachgüter im Zeitpunkt der Veräußerung zu bewerten (BFH v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182). Es ist auch unerheblich, ob das Entgelt einmalig oder in wiederkehrenden Zahlungen (zum Besteuerungswahlrecht bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge s. Anm. 406) erbracht wird. Zum Entgelt können auch Leistungen Dritter zählen. Entgeltlich ist die Übertragung auch dann, wenn das Entgelt – auf Veranlassung des Übertragenden – einem Dritten zufließt. Es ist auch unerheblich, ob die vereinbarte Bar- oder Sachvergütung BV wird. Demnach liegt ein entgeltlicher Vorgang iSd. Abs. 1 Satz 1 auch dann vor, wenn die Gegenleistung zwingendes PV ist und von vornherein nicht BV werden kann. Damit sind diejenigen Fälle gemeint, in denen die betriebliche Sachgesamtheit gegen ein WG des notwendigen PV getauscht (echter Tausch) oder gegen Befreiung von einer privaten Schuld (zB familienrechtl. Ansprüche wie Zugewinnausgleichanspruch) an Erfüllung statt (tauschähnlicher Vorgang) hingegeben wird (glA BFH v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389 [390], zur Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs; BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282 [284]; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 75). Der entgeltlichen Übertragung geht keine Überführung der Sachgesamtheit in das PV und damit keine Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 voraus (so aber BFH v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, DStR 1996, 12, mit Anm. HG, beide zu EinzelWG; krit. zu dieser Rspr. SCHMIDT, FR 1981, 594). Es kann keine Rolle spielen, ob eine erlangte Gegenleistung erst anschließend privat ver-

wendet wird oder ob sie von vornherein PV ist. Dies gilt auch, wenn die private Schuld selbst durch Schenkung oder Erbfall begründet wurde (str.; s. zum Ganzen Anm. 80).

63 (2) Entgeltcharakter typischer Leistungsverpflichtungen des Erwerbers

Bei der Übertragung der in Abs. 1 genannten Sachgesamtheiten (insbes. bei deren Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge; s. Anm. 90) werden oftmals verschiedene Leistungsverpflichtungen des Erwerbers vereinbart, bezüglich deren Entgeltcharakter Folgendes gilt:

Wiederkehrende Leistungen:

► *Vermögensübergabe gegen ausschließlich private Versorgungsleistungen*: Liegen die Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 vor, ist die Übertragung der Sachgesamtheit als voll unentgeltlicher Vorgang iSd. § 6 Abs. 3 zu behandeln. Diese Beurteilung galt bereits vor gesetzlicher Regelung dieses Rechtsinstituts und gilt im Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 2 unverändert fort; s. Anm. 93.

► *Wiederkehrende Leistungen auf Zeit*: Leistungen auf Zeit sind grds. als Entgelt zu werten. Demnach führen folgende wiederkehrende Leistungen im Allgemeinen zu einem (teil-)entgeltlichen Vorgang:

▷ *Leistungen auf eine festbestimmte Zeit (Zeitrenten) oder abgekürzte Leibrenten/dauernde Lasten (Höchstzeitrenten)*: Leistungen auf die Lebenszeit des Berechtigten, die höchstens für eine bestimmte Zeit zu erbringen sind, dh., der Anspruch erlischt spätestens mit Zeitablauf, aber bereits früher, wenn der Bezugsberechtigte vorher stirbt, sind regelmäßig (teil-)entgeltliche Geschäfte (s. BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 [678]; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 56).

▷ *Verlängerte Leibrenten/dauernde Lasten (Mindestzeitrenten)*: Hierbei handelt es sich um Leistungen auf die Lebenszeit des Berechtigten, die für eine Mindestlaufdauer (Übergang des Anspruchs auf die Erben bei Vorversterben des Bezugsberechtigten) zu entrichten sind. Diese Leistungen sind nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672 [674]; BFH v. 21.10.1999 – X R 75/97, BFH/NV 2000, 385 [386]) und FinVerw. (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 56) ebenfalls als (Teil-)Entgelt anzusehen.

Dabei ist es unerheblich, in welchem Verhältnis die Mindestlaufzeit zur voraussichtlichen Lebenserwartung des Bezugsberechtigten steht. Ein Entgelt liegt daher sowohl dann vor, wenn die Mindestlaufzeit die durchschnittliche Lebenserwartung des Berechtigten übersteigt (BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672 [674]), als auch, wenn die Mindestlaufzeit deutlich kürzer als dessen durchschnittliche Lebenserwartung ist (BFH v. 21.10.1999 – X R 75/97, BFH/NV 2000, 385 [386]).

► *Betriebliche Versorgungsleistungen* sind kein Entgelt. Die Rente wird nicht als Entgelt für die übertragene Sachgesamtheit eingeräumt, sondern stellt eine Vergütung für die vom Übergeber früher für den Betrieb erbrachten Leistungen dar, durch die der Berechtigte zur Sicherung seines Lebensunterhalts angemessen an den künftigen Erträgen des Unternehmens beteiligt werden soll. Betrieblich veranlasste Versorgungsleistungen können aber nur (ganz) ausnahmsweise angenommen werden (BFH v. 20.12.1988 – VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585). Es liegt eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 vor. Der Übertragende bezieht nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

► *Veräußerungsrente* ist Entgelt; der Vorgang fällt unter Abs. 1 Satz 1. Bei Übertragungen zwischen Fremden wird eine Veräußerungsrente vermutet (s. Anm. 71).

Übernahme (bilanzierter) betrieblicher Schulden: Die gleichzeitige Übernahme der Schulden, die passives BV (einschließlich SonderBV) des übertragenen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sind, stellt kein gesondertes Entgelt dar (zB BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 [271]). Die übernommene bilanzierte Verbindlichkeit zählt nicht zum Veräußerungspreis, sondern ist Teil der übertragenen Sachgesamtheit (arg.: Übertragungsgegenstand ist die Sachgesamtheit als Differenz zwischen den aktiven und passiven WG; s. auch Anm. 412). Gleichwohl erhöht sich der Veräußerungsgewinn, weil die übernommene Verbindlichkeit den (Netto-)Buchwert des übernommenen BV mindert, der vom Veräußerungspreis abzuziehen ist.

Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 ist aber auch dann erfüllt, wenn die Verbindlichkeiten (arg.: keine wesentlichen Betriebsgrundlagen; s. Anm. 122) zurückbehalten werden. Werden sie allerdings mit übertragen, sind sie Bestandteil des Übertragungsgegenstands.

Bei der Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung ist hingegen die Bruttobetrachtung anzuwenden; solche Beteiligungen sind – trotz der Teilbetriebsfiktion in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 – der Sache nach EinzelWG (s. Anm. 160). Übernommene Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit der übertragenen Kapitalbeteiligung stehen, gehören danach nicht zum Übertragungsgegenstand, sondern stellen ein gesondertes Entgelt dar (zur Anwendung der Bruttobetrachtung im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 s. auch § 6 Anm. 1554; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 [423]).

Übernahme eines negativen Kapitalkontos (ohne und mit realem Schuldenüberhang): Da die Übernahme der betrieblichen Schulden kein Entgelt ist, liegt nach der Rspr. eine voll unentgeltliche Übertragung auch bei der Übernahme eines negativen Kapitalkontos jedenfalls dann vor, wenn die anteiligen stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswerts das übernommene negative Kapitalkonto übersteigen (kein realer Schuldenüberhang, sondern buchmäßige Überschuldung) und kein sonstiges Entgelt erbracht wird (zB BFH v. 1.3.2018 – IV R 16/15, DB 2018, 1506, Rz. 26; s. auch Anm. 412; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15a Rz. 230, § 16 Rz. 69). Zu den Auswirkungen, wenn neben der Übernahme eines negativen Kapitalkontos ein sonstiges Entgelt erbracht wird, s. Anm. 412.

Liegen keine stillen Reserven vor, die das negative Kapitalkonto ausgleichen können, und ist auch dessen Ausgleich durch künftige Gewinne nicht zu erwarten (realer Schuldenüberhang), liegt keine unentgeltliche Übertragung der Sachgesamtheit vor; der Erwerber ist nicht bereichert. Vielmehr liegt in Höhe des realen Schuldenüberhangs eine unentgeltliche Zuwendung des Erwerbers an den Übertragenden vor. Der Erwerber hat nur AK in Höhe des gemeinen Werts der übergegangenen WG.

Übernahme von privaten Schulden des Übertragenden durch den Erwerber ist Entgelt.

Abstandszahlungen und Gleichstellungsgelder: Geldleistungen des Übernehmers an den Übergeber (Abstandszahlungen) oder Dritte (Gleichstellungsgelder) sind – mit Ausnahme wiederkehrender Leistungen in Form privater und betrieblicher Versorgungsleistungen – Entgelt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847; BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993,

80, Rz. 24 iVm. Rz. 7); die Geldzahlungen können in einer Einmalzahlung oder in wiederkehrenden Leistungen (zB Zeitrente, Mindestzeit- und Höchstzeitrente) bestehen. Ein Entgelt liegt uE aber nur dann vor, wenn die Geldleistung aus dem eigenen Vermögen des Erwerbers zu erbringen ist (str.).

So wohl auch BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 24 iVm. Rz. 8; aA zB GROH, DB 1990, 2187 (2189) und EHMCKE, Stbg 1992, 72 (74), die den Entgeltcharakter auch bei Erbringung der Geldleistung aus dem übernommenen Vermögen bejahen.

Sachleistungsverpflichtungen: Eine Verpflichtung zu einer Sachleistung aus dem eigenen Vermögen an den Übertragenden oder an Dritte ist Entgelt (BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 24 iVm. Rz. 7, 12). Ist der Übernehmer aufgrund des Übergabevertrags verpflichtet, WG aus der übernommenen Sachgesamtheit an Dritte (zB Geschwister) weiter zu übertragen (Sachleistungsverpflichtung aus dem übernommenen Vermögen), liegt hingegen kein Entgelt vor (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847). In diesem Fall entsteht aber mit Erfüllung der Verpflichtung ein nicht begünstigter Entnahmegewinn. Strittig ist, ob der Übergeber (so MUNDT, DStR 1991, 702) oder der Übernehmer (so WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 70) den Entnahmetatbestand erfüllt (differenzierend BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 32). Diese Frage gewinnt vor allem dann zusätzliche ertragstl. Bedeutung, wenn es sich bei dem zu übertragenden WG um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Geht man zutreffenderweise davon aus, dass bereits eine Entnahme des Übergebers vorliegt, liegt in der Person des Übergebers eine Aufgabe nach Abs. 3 Satz 1 und keine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 vor.

Sachleistung an Erfüllungs statt zur Tilgung einer Geldleistungsverpflichtung: Wird eine ursprünglich eingegangene (aus dem eigenen Vermögen zu erbringende) Geldleistungsverpflichtung später durch eine Sachleistung abgelöst (Leistung an Erfüllungs statt), bleibt der (ursprüngliche) Entgeltcharakter der Geldschuld unberührt (str.).

Wird die Leistung an Erfüllungs statt durch die Hingabe eines WG aus dem (übernommenen) BV erbracht, entsteht zugleich ein nicht begünstigter Gewinn (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 65: Veräußerungsgewinn; MUNDT, DStR 1991, 698 [702]: Entnahmegewinn).

Geldzahlung an Erfüllungs statt zur Tilgung einer Sachleistungsverpflichtung: Wird die Pflicht zur Sachleistung aus dem übernommenen Vermögen (unentgeltlicher Vorgang; s. dazu vorstehend „Sachleistungsverpflichtungen“) durch eine Zahlung an Erfüllungs statt abgelöst, führt dies nicht zu einem nachträglichen Veräußerungserlös des Übergebers (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 70).

Wahlrecht zwischen Geld- und Sachleistung: Besteht ein Wahlrecht zwischen der Erbringung einer Geldleistung oder einer Sachleistung aus dem übernommenen Vermögen, steht im Zeitpunkt der Vermögensübertragung noch nicht fest, welche Leistung erbracht wird. Es entscheidet sich erst bei der Wahlrechtsausübung, ob der Erwerber eigene Aufwendungen tätigt oder nicht. Die Frage der Entgeltlichkeit hängt damit von der konkreten Wahlrechtsausübung ab (glA HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 24a [5/2005]; aA wohl WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 65, der möglicherweise stets von einem entgeltlichen Vorgang ausgeht). Wird eine Geldleistung erbracht, liegt ein entgeltliches Geschäft vor, wird eine Sachleistung aus dem übernommenen Vermögen

erbracht, liegt ein unentgeltliches Geschäft vor (beachte aber Entnahmegewinn beim Übergeber; s. „Sachleistungsverpflichtungen“).

Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht: Leistet der Erwerber im Rahmen der Übertragung der Sachgesamtheit einen Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht, ist dies kein Entgelt.

BFH v. 16.3.2001 – IV B 96/00, BFH/NV 2001, 1113 (1114); § 6 Anm. 1374; STAHL in KORN, § 16 Rz. 91 (8/2012); aA PAUS, DSzZ 1994, 660 (660).

Verzicht auf Zugewinnausgleichsanspruch: Die lebzeitige Übertragung einer Sachgesamtheit aufgrund eines Vermögensauseinandersetzungsvertrags bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zur Abgeltung des auf Geldzahlung gerichteten Zugewinnausgleichsanspruchs (§ 1378 BGB) ist ein entgeltliches Geschäft (BFH v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389 [390]; BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282 [284]); das Entgelt besteht in dem Verzicht des Erwerbers auf den Zugewinnausgleichsanspruch (Befreiung des Übertragenden von einer privaten Schuld).

Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils an Erfüllung statt (§ 364 Abs. 2 BGB) zwecks Tilgung einer privaten Geldschuld (= Befreiung von einer privaten Schuld): In diesen Fällen liegt nicht nur bei Abgeltung von Zugewinnausgleichsansprüchen ein entgeltlicher Vorgang (Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1) vor, sondern auch dann, wenn die private Geldschuld durch Schenkung oder Erbfall (wie auf Geldzahlung gerichtete Erbfallschulden) begründet wurde (s. Anm. 81).

Sonstige Verpflichtungen des Übernehmers: Kein Entgelt für den Übertragenden und keine AK für den Übernehmer sind die Verpflichtung zur Auskehrung von Erlösen aus der Veräußerung des übertragenen Vermögens (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 71), die Verpflichtung, einem Dritten eine Gesellschaftsbeteiligung (zB KG-Anteil, atypisch stille Beteiligung) an der übertragenen Sachgesamtheit einzuräumen (GROH, DB 1990, 2187 [2189]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 71) sowie die Verpflichtung, den Übergeber am Gewinn des übertragenen BV (zB iHv. 25 %) zu beteiligen (SCHULZE ZUR WIESCHE, WPg 1993, 593 [596]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 71).

Einstweilen frei.

64–69

b) Entgeltliche, teilentgeltliche und unentgeltliche Übertragungen

Schrifttum: GROH, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, StuW 1984, 217; STEPHAN, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbregelung bei selbstbewohntem Wohneigentum, DB 1991, 1090; MARTIN, Renten und andere wiederkehrende Leistungen bei Vermögensübertragungen, BB 1993, 1773; NEUFANG/MANZ, Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen unter Angehörigen, StBp. 1995, 209; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug bei unentgeltlicher Betriebsübertragung, BB 1996, 1090; SCHMIDT, Ertragsteuerliche Beurteilung der teilentgeltlichen Betriebsübertragung: Bietet die Einheitstheorie wirklich die Ideallösung?, in BALLWIESER/MOXTER/NONNENMACHER (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, FS Hermann Clemm, München 1996, 349; STOBBE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, StuW 1996, 289; TROMPETER, Die Anschaffungskosten bei vorweggenommener Erbfolge von Betrieben und Mitunternehmeranteilen, BB 1996, 2494; ESSER, Ertragsteuerliche Folgen des unentgeltlichen Unternehmensübergangs – insbesondere im Falle von Erbauseinandersetzungen bei Gesellschaftsanteilen, DSzZ 1997, 439; MEYER/BALL, Steueroptimale Schuldengestaltung im Vorfeld der Veräußerung, Aufgabe oder Schenkung eines Betriebs – Teil II, Inf. 1998, 557; GECK, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung, ZEV 2002, 41; HOFFMANN, Unentgeltliche Übertragung

§ 16 Anm. 70–72 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, GmbHR 2002, 236; MITSCH, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmenschaften nach dem UntStFG, Inf. 2002, 77; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; FÖRSTER/BRINKMANN, Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657; KEMPERMANN, Vorgehen bei Personengesellschaften im Steuerrecht, FR 2003, 321; NEUFANG, Die unentgeltliche Betriebsübertragung – Eine Bestandsaufnahme aus einkommen- und schenkungsteuerrechtlicher Sicht, BB 2005, 1595; DORNHEIM, Einbringungen gegen Mischentgelt, FR 2013, 1022; GEISSLER, Die verbilligte Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten – Anwendung der Einheitstheorie bei § 16 EStG und § 24 UmwStG, FR 2014, 152.

Siehe auch Schrifttum vor § 6 Anm. 1200.

aa) Voll entgeltliche Übertragungen

70 (1) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung

Nach stRspr. liegt ein (voll) entgeltliches Geschäft dann vor, wenn eine nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogene Leistung und Gegenleistung gegeben sind (zB BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696 [697]; BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99 [100]). Ist dies nicht der Fall, liegt entweder eine unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung vor. Zur Bestimmung der Gleichwertigkeit ist von den objektiven Wertverhältnissen auszugehen. Bei Divergenz zwischen objektiver und subjektiver Gleichwertigkeit sind aber die subjektiven Vorstellungen maßgeblich. Demnach kann ein voll entgeltliches Geschäft auch bei objektiv ungleichwertigen Leistungen gegeben sein, wenn die Beteiligten subjektiv von der Gleichwertigkeit beider Leistungen ausgegangen sind und diese Annahme vertretbar erscheint (so zu betrieblichen Veräußerungsrenten zB BFH v. 16.12.1993 – X R 67/92, BStBl. II 1996, 669 [672]; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5; s. auch § 6 Anm. 1230).

71 (2) Vermutungsregel

Bei Vermögensübertragungen zwischen Fremden spricht eine Vermutung für das Vorliegen eines vollentgeltlichen Geschäfts (BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696 [697]; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 6). Dies gilt auch bei einer Übertragung gegen wiederkehrende Leistungen; es wird eine betriebliche Veräußerungsrente vermutet. Diese Vermutungsregel ist widerlegbar. Sie weist jedoch demjenigen die Darlegungslast zu, der sich gegen den Vermutungstatbestand wendet (STAHL in KORN, § 16 Rz. 80 [8/2012]). Bei Vermögensübertragungen zwischen Fremden muss daher der Übertragende die (subjektive) Unentgeltlichkeit darlegen.

bb) Unentgeltliche Übertragungen

72 (1) Fehlende Gegenleistung des Erwerbers

Unentgeltlichkeit: Die Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit erfolgt dann unentgeltlich, wenn diese Leistung ohne Gegenleistung erbracht wird (s. auch § 6 Anm. 1230); sie fällt unter § 6 Abs. 3. Die unentgeltliche Übertragung ist maßgeblich durch eine einseitige Entreicherung des Übertragenden um den Übertragungsgegenstand gekennzeichnet. Voll unentgeltliche Übertragungen liegen insbes. vor bei Schenkungen iSd. §§ 516 und 534 BGB (s. § 6 Anm. 1232), beim Erwerb von Todes wegen (s. Anm. 80), beim Unternehmensvermächtnis

(s. Anm. 80 und § 6 Anm. 1235) und der vorweggenommenen Erbfolge gegen ausschließlich Versorgungsleistungen (s. Anm. 93).

Weitere unentgeltliche Vorgänge sind unbenannte Zuwendungen (s. § 6 Anm. 1232) und die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs (s. Anm. 80 und § 6 Anm. 1233; zur Frage, ob § 6 Abs. 3 wegen des tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriffs gleichwohl nicht anwendbar ist, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch unentgeltlich vorbehält, s. Anm. 115). Zur estl. Behandlung der gemischten Schenkung und Auflagenschenkungen s. Anm. 75 und § 6 Anm. 1233.

Ein estl. als voll unentgeltlich zu behandelnder Vorgang kann allerdings auch dann vorliegen, wenn der Erwerber im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung Leistungen erbringt. Dies ist insbes. dann der Fall, wenn ein unter dem Netto-Buchwert/Kapitalkonto liegendes Entgelt vereinbart wird (Einheitstheorie; s. Anm. 76) oder eine Vermögensübertragung gegen ausschließlich private Versorgungsleistungen erfolgt (s. Anm. 93).

(2) Vermutungsregel

73

Bei Vermögensübertragungen zwischen einander nahestehenden Personen spricht eine Vermutung dafür, dass diese auf familiären Gründen beruht und damit keine voll entgeltliche, sondern eine voll unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3) ggf. iVm. privaten Versorgungsleistungen oder eine teilentgeltliche Übertragung vorliegt.

ZB BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672 (674); BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847; BFH v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465 (466); BFH v. 1.3.2018 – IV R 16/15, DB 2018, 1506, Rz. 25; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 – S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5.

Auch diese Vermutung ist widerlegbar. Auch hier wird demjenigen die Darlegungslast zugewiesen, der sich gegen die Vermutungsregel wendet (STAHL in KORN, § 16 Rz. 80 [8/2012]). Bei Vermögensübertragungen zwischen nahen Angehörigen muss daher der Übertragende die (subjektive) Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung darlegen.

Einstweilen frei.

74

cc) Teilentgeltliche Vorgänge

(1) Begriff der Teilentgeltlichkeit

75

Eine teilentgeltliche Übertragung liegt dann vor, wenn das Entgelt (nach dem Willen der Beteiligten) niedriger als der Wert der übertragenen Sachgesamtheit ist. Dabei ist nach zutreffender Rspr. für das Vorliegen eines (Teil-)Entgelts die zivilrechtl. Einordnung des zugrunde liegenden Kausalgeschäfts unerheblich.

Diese Beurteilung basiert auf der Entsch. des BFH (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847) zur vorweggenommenen Erbfolge. Danach ist es für die Beurteilung des Kriteriums der (Un-)Entgeltlichkeit unerheblich, ob der vorweggenommenen Erbfolge zivilrechtl. eine gemischte Schenkung oder Auflagenschenkungen zugrunde liegt. Eine Leistung mit Entgeltcharakter liegt vielmehr immer dann vor, wenn der Übernehmer – unabhängig von der zivilrechtl. Einordnung des Kausalgeschäfts – eigene Aufwendungen tätigt, um das Vermögen zu erhalten (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]). Daher kann eine Auflagenschenkungen ebenso wie eine gemischte Schenkung ein teilentgeltlicher Vorgang sein (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 42). Diese Betrachtungsweise zur Bestimmung des (Teil-)Entgelts gilt nach zutref-

§ 16 Anm. 75–76 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

fender Ansicht auch für gemischte Schenkungen und Auflagenschenkungen außerhalb vorweggenommener Erbfolgen.

BFH v. 25.7.1991 – XI R 4/89, BFH/NV 1992, 31 [32]; KEMPERMANN, FR 2003, 321; s. auch § 6 Anm. 1233; aA STEPHAN, DB 1991, 1090).

76 (2) Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen

Einheitstheorie: Die teilentgeltliche Übertragung der Sachgesamtheit ist nach hM entweder als voll entgeltlicher (bei höherem Entgelt als Netto-Buchwert/Kapitalkonto der übertragenen Sachgesamtheit) oder als voll unentgeltlicher Vorgang (bei niedrigerem Entgelt als Netto-Buchwert/Kapitalkonto der übertragenen Sachgesamtheit) zu behandeln (Einheitstheorie). Die hM spaltet den Vorgang nicht – wie es der Trennungstheorie entsprechen würde – in eine entgeltliche und in eine unentgeltliche Übertragung nach dem Verhältnis Entgelt/Verkehrswert auf.

Ständige Rspr., erstmals BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; nachfolgend zB BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770; BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 44, mwN; BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 35–39; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 58, GEISSLER, FR 2014, 152; so bereits GROH, StuW 1984, 217 (223 ff.); krit. SCHMIDT, FS Clemm, 1996, 349 [363]: Trennungstheorie steht dem Gesetz näher als die Einheitstheorie; DÖRSCH, jurisPR-SteuerR 49/2012 Anm. 2: einzig Praktikabilitätsgründe sprechen für Einheitstheorie; aA zB STOBBE, StuW 1996, 289 (292); TROMPETER, BB 1996, 2494 (2497).

Die Trennungstheorie kommt allerdings bei der teilentgeltlichen Übertragung von WG des PV (zB BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793; BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 14–15) und bei Veräußerungen nach § 17 (BFH v. 17.7.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11; s. § 17 Anm. 80) zur Anwendung. Außerst str. wird die teilentgeltliche Übertragung von einzelnen WG des BV beurteilt (s. dazu im Einzelnen Anm. 170 und § 6 Anm. 1555).

► *Rechtfertigung der Einheitstheorie:* Die Rspr. begründet die einheitliche Betrachtung des Übertragungsvorgangs mit dem Wortlaut des Abs. 2 und dem Sinn und Zweck der in § 6 Abs. 3 geregelten Buchwertfortführung (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 [814] zu § 7 Abs. 1 EStDV aF).

Stellungnahme: Die Berufung auf den Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 vermag die Anwendung der Einheitstheorie nicht zu rechtfertigen (GEISSLER, FR 2014, 152 [153]); es ist nämlich gerade fraglich, ob der Veräußerungsgewinn nicht lediglich durch Vergleich mit dem anteiligen Buchwert zu ermitteln ist. Die Einheitstheorie lässt sich uE aber mit den Normzwecken des § 16 Abs. 1, 2 und § 6 Abs. 3 begründen. Diese gebieten die Annahme eines – zur Gewinnrealisierung zwingenden – Umsatzaktes erst dann, wenn beim Erwerber infolge der Höhe des Teilentgelts eine Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist. Beim Übertragenden wird auf die Erfassung der stillen Reserven um den Preis ihrer Fortführung beim Erwerber verzichtet. Die Möglichkeit der Buchwertfortführung endet daher erst dort, wo stille Reserven der Besteuerung entzogen werden. Dies ist erst bei einem den Buchwert übersteigenden Teilentgelt der Fall (dazu ausführl. GEISSLER, FR 2014, 152 [153 ff.]). Hiermit wäre es nicht vereinbar, wenn man (wie bei der Trennungstheorie) bereits bei der geringsten Gegenleistung einen Gewinn bejahen würde, sofern nur der Unternehmenswert über dem Buchwert des BV liegt. Daneben wird die Einheitstheorie besser der nicht eindeutig verlaufenden Grenzziehung zwischen vollentgeltlichen und teilentgeltlichen Übertragungen gerecht; dieser Gesichtspunkt untermauert die Auffassung, bei einem den Buchwert übersteigenden Teilentgelt einheitlich die Regeln

des § 16 Abs. 2 anzuwenden (GEISSLER, FR 2014, 152 [156]). Positiver Nebeneffekt der Einheitstheorie ist, dass – anders als bei der Trennungstheorie – umfangreiche Unternehmensbewertungen entbehrlich sind.

Die Einheitstheorie gilt nach zutreffender Meinung sowohl beim Veräußerer als auch beim Erwerber (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 7.11.2000 – VIII 27/98, HFR 2001, 233; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 59).

Die FinVerw. will hingegen bei einem das Kapitalkonto übersteigenden Entgelt die Einheitstheorie zwar auf Ebene des Übertragenden, auf Ebene des Erwerbers aber die Trennungstheorie anwenden (vgl. dazu nachfolgend „Entgelt höher als Kapitalkonto“).

► *Geltung der Einheitstheorie auch bei Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils:* Die Einheitstheorie ist auch auf die teilentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils anwendbar (glA FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657 [663]). Dies lässt sich ohne Weiteres aus ihrer dogmatischen Rechtfertigung (Sinn und Zweck der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3) ableiten. So greift die Vorschrift des § 6 Abs. 3 auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils auf eine natürliche Person ein (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1).

► *Ausnahme bei Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung:* Mit Blick auf die dogmatische Rechtfertigung ist die Einheitstheorie aber nicht auf die teilentgeltliche Übertragung einer im BV befindlichen 100 %-Kapitalbeteiligung anwendbar; die 100 %-Kapitalbeteiligung wird nach zutreffender Ansicht nicht von § 6 Abs. 3 erfasst (s. Anm. 160; str.). Die teilentgeltliche Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung folgt daher den Grundsätzen, die bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher EinzelWG zur Anwendung kommen (s. dazu im Einzelnen Anm. 170).

Entgelt niedriger als Kapitalkonto: Ist das Entgelt niedriger als der Netto-Buchwert, finden die Regeln über voll unentgeltliche Übertragungen (§ 6 Abs. 3) Anwendung; beim Übertragenden entsteht kein Verlust.

► *Behandlung beim Übertragenden:* Siehe im Einzelnen § 6 Anm. 1250.

► *Behandlung beim Erwerber:* Siehe im Einzelnen § 6 Anm. 1301 und 1302.

Streitig wird die Frage beurteilt, ob die Zinsaufwendungen bei einer Fremdfinanzierung des unter dem Kapitalkonto liegenden Teilentgelts als BA abziehbar sind (s. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 40, 58). Es sprechen gute Gründe dafür, dass seit Aufgabe der sog. Sekundärfolgen-Rspr. (s. Anm. 81) Leistungsverpflichtungen bei einem unter dem Buchwert liegenden Entgelt der nichtstbaren Sphäre (§ 12 Nr. 2) zuzuordnen und damit Zinsaufwendungen, die auf die Finanzierung dieses Entgelts entfallen, nicht als BA abziehbar sind (glA FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657 [661]; aA BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 38, 40 zur vorweggenommenen Erbfolge; MEYER/BALL, Inf. 1998, 557 [559]; PFALZGRAF/MEYER, BB 1996, 1090 [1093]).

Entgelt höher als Kapitalkonto: Ist das Entgelt höher als der Netto-Buchwert, ist die Übertragung wie ein voll entgeltlicher Vorgang zu behandeln.

► *Behandlung beim Veräußerer:* Dem Teilentgelt ist der Netto-Buchwert (Kapitalkonto) in voller Höhe gegenüberzustellen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2001, 420 [425]).

Der Freibetrag des Abs. 4 ist auch bei Teilentgeltlichkeit in voller Höhe zu gewähren. Der nach Abzug des Freibetrags verbleibende stpfl. Gewinn ist nach Maßgabe des § 34 tarifbegünstigt zu versteuern, soweit das Halb-/Teileinkünfteverfahren nicht eingreift (§ 34 Abs. 2 Nr. 1). Die Steuerbegünstigungen (Abs. 4,

§ 16 Anm. 76–79 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

§ 34) gelten auch für teilentgeltliche Veräußerungen des gesamten Mitunternehmeranteils fort, die nach dem 1.1.2002 erfolgen (krit. WENDT, FR 2002, 127 [136]).

► *Behandlung beim Erwerber:* Der Übernehmer ist wie ein voll entgeltlicher Erwerber zu behandeln (s. § 6 Anm. 1302). Die Auffassung der FinVerw., die beim Erwerber die Trennungstheorie anwendet (BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 39, 41; glA ESSER, DStZ 1997, 439 [451], mwN), ist nach zutreffender Ansicht abzulehnen (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 7.11.2000 – VIII 27/98, HFR 2001, 233; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 59).

Nebenkosten: Siehe § 6 Anm. 1387; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 76.

Gleichzeitige Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten und Gegenständen des Privatvermögens: Werden neben der betrieblichen Sachgesamtheit auch Gegenstände des PV übertragen, muss das vom Übernehmenden geleistete Teilentgelt auf die Sachgesamtheit und die anderen Gegenstände des PV aufgeteilt werden (zum Aufteilungsmaßstab s. BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 47). Der hierbei auf die Sachgesamtheit entfallende Anteil am Teilentgelt ist dem Kapitalkonto gegenüberzustellen. Wird das Kapitalkonto nicht überschritten, liegt eine voll unentgeltliche Übertragung vor, wird es überschritten, ein voll entgeltlicher Vorgang.

77 Einstweilen frei.

78 dd) Vereinbarung eines überhöhten Entgelts

„Mehrentgelt“: Sind Leistung (betriebliche Sachgesamtheit) und Gegenleistung (Entgelt) nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen und steht fest, dass die Gegenleistung objektiv den Wert der Leistung übersteigt, also unangemessen hoch ist, sind nur in Höhe des angemessenen Teils ein Veräußerungspreis und AK gegeben (BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 [680], zu PV; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 77; s. auch § 10 Anm. 267). Das „Mehrentgelt“ ist eine estl. nicht relevante Zahlung aufgrund privater Veranlassung; es kann sich um eine (stpfl.) Schenkung, aber auch um Unterhaltsleistungen (§ 12 Nr. 2) handeln (STAHL in KORN, § 16 Rz. 87 [8/2012]).

▷ *Wert der Leistung geringer als 50 % des Entgelts:* Umstritten ist die Frage, ob die vorstehend genannte Beurteilung auch gilt, wenn der Wert der Leistung (Sachgesamtheit) geringer als die Hälfte des Werts der Gegenleistung ist (so BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 [680]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 77; STAHL in KORN, § 16 Rz. 88 [8/2012]; MARTIN, BB 1993, 1773 [1781]; krit. NEUFANG/MANZ, StBp. 1995, 209 [210]), oder ob in diesem Fall der Vorgang – so die Meinung der FinVerw. – voll unentgeltlich, dh. die Gegenleistung in voller Höhe nicht estpfl. und nicht als AK abziehbar ist (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 66 Satz 3; so wohl auch § 10 Anm. 267).

Stellungnahme: Es ist der erstgenannten Auffassung zuzustimmen, weil die Qualifizierung als Entgelt (= Gegenleistung) nicht anhand einer schematischen Anwendung der 50 %-Regelung erfolgen kann. Ist ein Bezug zwischen Leistung und Gegenleistungen gegeben, liegt ein Entgelt auch dann vor, wenn der Wert der Leistung geringer als die Hälfte des Werts der Gegenleistung ist.

79 Einstweilen frei.

c) Veräußerung und Erwerb von Todes wegen bei Tod eines Einzelunternehmers

Schrifttum: FLUME, Die Nachfolge von Todes wegen in ein Vermögen mit Betriebsvermögen und die Einkommensteuer bei der Übernahme von Ausgleichsverpflichtungen durch den Nachfolger in ein Einzelunternehmen oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, DB 1990, 2390; BAUER, Gestaltung der Unternehmensnachfolge im Widerstreit von Einkommen- und Erbschaftsteuer, StJb. 1991/92, 285; SÖFFING, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, DB 1991, 828; GROH, Betriebsschulden aus Privatvorgängen?, DB 1992, 444; SPIEGELBERGER, Nachfolge von Todes wegen bei Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen (Teil I), DStR 1992, 584; SCHMIDT, Einkommensteuerrechtliche Wertung verzinslicher Pflichtteils-, Erbsatz- und Zugewinnausgleichsschulden, FR 1993, 683; THIEL/EVERSBERG, Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das Atlantis des Körperschaftsteuerrechts, DStR 1993, 1881; WINTER, GmbH von A–Z, GmbHR 1994, 110; STOBBE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, StuW 1996, 289; FISCHER, Die vorweggenommene Erbfolge nach dem „Rentenerlaß“ des BMF vom 23.12.1996 (BStBl I S 1508), Stbg 1997, 201; BLUMERS/BEINERT/WITT, Realteilung von Personengesellschaften, BB 1999, 1786; GECK, Rückwirkung der Erbauseinandersetzung bei einfacher Nachfolgeklausel, DStR 2000, 1383; RICHTER/STANGL, Zurechnung von Unternehmensgewinnen vor Auseinandersetzung an den durch Teilungsanordnung begünstigten Übernehmer, BB 2000, 2390; PAUS, Bedeutung von Teilungsanordnungen/Vermächtnisnießbrauch an Betriebsgrundstücken, StB 2001, 2; SCHOOR, Ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Vererbung eines Einzelunternehmens, Inf. 2001, 301, 331; HOFFMANN, Unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, GmbHR 2002, 236; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, Probleme bei der Realteilung nach der Neuregelung durch die Unternehmenssteuerreform, FR 2002, 1101; GÖTZ, Lebzeitiger Zugewinnausgleich unter Ehegatten – schenkungsteuerliche Vorteile und ertragsteuerliche Risiken, FR 2003, 127; RÖHRIG/DOEGE, Ausgewählte Aspekte der ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung – Zugleich Anmerkung zu den BMF-Schreiben vom 14.3.2006 und 30.3.2006, DStR 2006, 969; TIEDTKE/LANGHEIM, Übertragung von Kommanditanteilen zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen als Veräußerungsgeschäft bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes?, FR 2007, 368; BIRNBAUM, Keine Vererbung von Verlusten – Anm. zum BFH-Beschluss v. 17.12.2007 – GrS 2/04, DB 2008, 778; PAUS, Kein Verlustabzug beim Erben: Verfassungsfragen und Gestaltungsüberlegungen – Anmerkungen zu dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, FR 2008, 452; FRIEDRICH-BÜTTNER/HERBST, Erbfall und Einkommensteuer – Ertragsteuerliche Fallen bei der Testamentsgestaltung, ErbStB 2012, 186; FRIEDRICH-BÜTTNER/HERBST, Erbfall und Einkommensteuer – Ertragsteuerliche Fallen bei der Erbauseinandersetzung, ErbStB 2012, 213; SOMMER, Steuerliche Besonderheiten bei Erbengemeinschaften (Teil 1): Erbschaftsteuer und laufende Besteuerung, AnwaltZertifikatOnline Erbrecht 10/2014 Anm. 1; SOMMER, Steuerliche Besonderheiten bei Erbengemeinschaften (Teil 2): Erbauseinandersetzung, AnwaltZertifikatOnline Erbrecht 12/2014 Anm. 1; GÜNTHER, Der Erbfall und seine einkommensteuerrechtlichen Rechtsfolgen (Teil I), ErbStB 2015, 10; PAUS, Erbauseinandersetzung: besser entgeltlich oder unentgeltlich?, EStB 2015, 250.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253.

aa) Vorbemerkung

Zivilrechtlich werden Erbfall und Erbauseinandersetzung seit jeher als zwei rechtl. selbständige Vorgänge behandelt (s. § 6 Anm. 1234). Steuerrechtlich gehen Rspr. (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) und FinVerw. (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 2) ebenfalls seit geraumer Zeit davon aus, dass Erbauseinandersetzung und Erbfall keine rechtl. Einheit bilden. Die nachfolgenden Ausführungen betreffen die estl. Auswirkungen, die beim Tod eines Einzelunternehmers eintreten. Zu den Auswirkungen beim Tod eines Mitunternehmers s. § 6 Anm. 1240.

80

81 **bb) Übergang auf einen Alleinerben**

Gesamtrechtsnachfolge und Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3) – keine Betriebsaufgabe: Ist nur ein Erbe vorhanden, geht mit dem Tod des Einzelunternehmers der Gesamtbetrieb von dem Erblasser auf den Alleinerben (§ 1922 BGB) über. Dieser Vorgang fällt unter § 6 Abs. 3; es sind zwingend die Buchwerte fortzuführen (s. § 6 Anm. 1235). Es liegt keine Betriebsaufgabe nach Abs. 3 vor (BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509, mwN zu § 7 Abs. 1 EStDV aF). Dies gilt auch dann, wenn der Betrieb durch den Tod zum Stillstand kommt und der Erbe lediglich das vorhandene BV veräußert (BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716). Es liegt auch dann keine Betriebsaufgabe vor, wenn ein verpachteter Betrieb unter Fortbestand des Pachtvertrags im Wege der Erbfolge auf einen Dritten übergeht; der Erbe tritt hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters (Erblassers) ein (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392).

§ 6 Abs. 3 findet grds. auch dann Anwendung, wenn Alleinerbin eine Körperschaft ist (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 [801]). Eine Betriebsaufgabe in der Person des Erblassers liegt aber dann vor, wenn der Betrieb auf eine stbefreite Körperschaft übergeht und damit die stillen Reserven der Besteuerung entzogen würden (BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509). Streitig ist, ob § 6 Abs. 3 auch dann eingreift, wenn der Erbfall als verdeckte Sacheinlage des Betriebs zu werten ist (insbes. wenn an der KapGes. dem Erblasser nahestehende Personen beteiligt sind). Nach Auffassung der Rspr. geht wohl § 6 Abs. 3 im Erbfall den Grundsätzen der verdeckten Sacheinlage des Betriebs vor, die bei lebzeitiger Übertragung zu einer Gewinnrealisierung (hM: Betriebsaufgabe; s. Anm. 102) führen (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 [801]; krit. THIEL/EVERSBURG, DStR 1993, 1881 [1885 f.]; WINTER, GmbHR 1994, 110 [112]). Nach der differenzierenden Auffassung von REIB (in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 25) ist § 6 Abs. 3 nur dann anwendbar, wenn an der aufnehmenden KapGes. keine dem Erblasser nahestehenden Personen beteiligt sind (zB Vererbung an kirchliche Körperschaften); anderenfalls liege ein in der Person des Erblassers gewinnrealisierender Vorgang (Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1) vor.

Zu den Rechtsfolgen bei Ausschlagung s. § 6 Anm. 1235.

Zurechnung der Einkünfte: Mit dem Tod endet die StPflcht des Erblassers. Die laufenden Einkünfte aus der betrieblichen Sachgesamtheit sind daher bis zum Todestag dem Erblasser zuzurechnen. Die Aufteilung der Einkünfte erfolgt entweder durch einen Zwischenabschluss oder durch Schätzung (BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544). Hat der Erblasser den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, ist auf den tatsächlichen Zufluss (§ 11) der Einnahmen abzustellen. Demnach sind nicht realisierte Einnahmen des Erblassers dem Erben im Zeitpunkt des Zuflusses zuzurechnen. Eine hieraus resultierende Doppelbelastung mit ESt und ErbSt wird ab dem VZ 2009 durch den eingefügten § 35b idF des ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018; BStBl. I 2009, 140) abgemildert (s. auch Anm. 41; § 35b Anm. 34).

Zur Zurechnung der Gewinne nach § 16 bei Veräußerung der Sachgesamtheit durch den Allein- oder die Miterben s. Anm. 58.

Belastung des Erben mit privaten Erblasserschulden: Der Übergang der privaten Erblasserschulden (dh. der bereits in der Person des Erblassers begrün-

deten Verbindlichkeiten) auf den Erben stellt für den Erwerb einer zum Nachlass gehörenden betrieblichen Sachgesamtheit weder Entgelt für den Erblasser noch AK für den Erben dar (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 26).

Belastung des Erben mit auf Geldzahlung gerichteten Erbfallschulden: In der Person des Erben können infolge des Erbfalls auf Geldzahlung gerichtete Schulden (Erbfallschulden) entstehen (zB Geldvermächtnisse, Pflichtteilsansprüche). Nach stRspr. des BFH stellt bei betrieblichen Nachlassvermögen weder die Entstehung noch die Erfüllung solcher Erbfallschulden ein Entgelt (auch keine AK in der Person des Erben) für die Sachgesamtheit dar (zB BFH v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621, unter 1.; s. auch § 6 Anm. 1235).

Finanzierung von Erbfallschulden: Auch wenn die Erbfallschulden als solche nicht zu AK in der Person des Erben führen, war nach der früheren Rspr. von einer Betriebsschuld auszugehen, soweit die Erbfallschuld (zB Pflichtteilsanspruch) aus übergegangenem BV herrührte und vom Erben durch ein Darlehen abgelöst wurde. Die Verbindlichkeit war steuerneutral in das BV einzubuchen (sog. Sekundärfolgen-Rspr., zB BFH v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621). Diese Rspr. ist durch die Beschlüsse des GrS des BFH (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) überholt (vgl. BFH v. 2.3.1995 – IV R 62/93, BStBl. II 1995, 413, mwN; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 35; krit. SCHMIDT, FR 1993, 683). Da die primäre Erbfallschuld eine rein private Veranlassung hat, kann auch für die sekundäre Verbindlichkeit, die zur Tilgung der primären Schuld verwendet wird, nichts anderes gelten. Damit sind Schuldzinsen zur Finanzierung von Erbfallschulden nicht als BA abziehbar.

Nach der Rechtsprechung sind aber folgende Verbindlichkeiten weiterhin als Betriebsschulden zu behandeln:

(1) Ein Kredit zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen nach Entnahme liquider Mittel, die für die Tilgung einer Erbfallschuld verwendet wurden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; beachte aber § 4 Abs. 4a).

(2) Eine infolge eines Vermächtnisses oder durch Novation einer Erbfallschuld begründete typisch stille Beteiligung (BFH v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619).

Übereignung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens an Erfüllungs statt zwecks Tilgung einer auf Geld gerichteten Erbfallschuld: Streitig wird die Frage beurteilt, ob die Übereignung von EinzelWG des BV an Erfüllung statt (§ 364 Abs. 2 BGB) zwecks Tilgung einer auf Geld gerichteten Erbfallschuld (zB Erbersatz-, Pflichtteils- oder Vermächtnisanspruch) ein entgeltlicher Vorgang (so WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 599; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 35) oder eine Entnahme iVm. unentgeltlichem Erwerb ist (so FG Köln v. 27.5.1993 – 10 K 4218/87, EFG 1994, 94, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 15.11.2000 – I 87/2000, EFG 2001, 199, rkr.; TIEDTKE/LANGHEIM, FR 2007, 368). Dementsprechend wird bei der Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit an Erfüllung statt die Frage kontrovers beurteilt, ob eine entgeltliche Betriebsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 (so BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554, für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils zur Abgeltung eines Pflichtteilsanspruchs; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 35; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 29; HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; GROH, DB 1992, 444 [446]) oder eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 vorliege (so REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 92; STAHL

§ 16 Anm. 81–82 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

in KORN, § 16 Rz. 361 [8/2012]; TIEDTKE/LANGHEIM, FR 2007, 368; GÖTZ, FR 2003, 127; offengelassen BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535).

Stellungnahme: Es liegt uE eine entgeltliche Übertragung vor; das Entgelt liegt in der Befreiung des Übertragenden von der privaten Verbindlichkeit (s. Anm. 62, 63). Der Erwerber erwirbt zwar den auf Geld gerichteten Pflichtteilsanspruch usw. gegen den Erben (= Übertragenden) unentgeltlich, nicht aber den Anspruch auf Übertragung der Sachgesamtheit. Der Vorgang ist auch nicht damit vergleichbar, dass von vornherein die betriebliche Sachgesamtheit Gegenstand eines Sachvermögens ist (s. dazu nachfolgend „Belastung des Alleinerben mit einem Unternehmensvermögen“); der unentgeltlich erworbene Pflichtteilsanspruch usw. vermittelt nämlich keinen Anspruch auf Übereignung bestimmter WG aus der Erbmasse.

Belastung des Erben mit wiederkehrenden Geldleistungen aufgrund eines Vermächtnisses: Die durch Vermächtnis begründete Verpflichtung des Alleinerben zur Zahlung wiederkehrender Geldleistungen kann insbes. als nicht stbare Unterhaltsrente (erbrechtl. Variante der freiwillig verfügbaren Unterhaltsrente), als erbrechtl. Variante der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (s. Anm. 93; § 10 Anm. 256) oder als Verrentung eines im Erbrecht begründeten Anspruchs zu qualifizieren sein (vgl. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 600). Keine der vorstehend genannten Arten wiederkehrender Leistungen begründen AK beim Belasteten und einen Veräußerungsgewinn beim Berechtigten.

Zur Unterhaltsrente s. FISCHER, Stbg 1997, 201 (206); zur erbrechtl. Variante der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen BFH v. 26.11.2003 – X R 11/01, BStBl. II 2004, 820; BFH v. 11.10.2007 – X R 14/06, BStBl. II 2008, 123; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 2; FISCHER, Stbg 1997, 201 (206); zur Verrentung erbrechtl. Ansprüche s. FISCHER, Stbg 1997, 201 (205).

Belastung des Alleinerben mit einem Unternehmensvermögen: Beim Unternehmensvermögen gilt der Grundsatz, dass der Betrieb zunächst unentgeltlich auf den Erben (§ 6 Abs. 3) und mit Erfüllung des Vermächtnisses von diesem unentgeltlich auf den Vermächtnisnehmer (§ 6 Abs. 3) übergeht (zB BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 [717], mwN; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 61; s. auch § 6 Anm. 1235).

Zum Vermächtnis an einzelnen Gegenständen des BV s. § 6 Anm. 1235.

Vermächtnisnießbrauch: Wird einem Vermächtnisnehmer (unentgeltlich) ein Nießbrauch an einem Betrieb eingeräumt, führt weder der Erbfall noch die Nießbrauchsbestellung beim Erben (Eigentümer) zu einer Gewinnrealisierung. Die Nießbrauchsbestellung lässt zwei Betriebe entstehen, einen ruhenden Eigentümerbetrieb (BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600) und einen wirtschaftenden Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten; s. § 6 Anm. 1235.

82 cc) Übergang auf Miterben

Geborene Mitunternehmerschaft: Der Übergang des Gewerbebetriebs auf die Erbengemeinschaft vollzieht sich nach § 6 Abs. 3 zwingend zu Buchwerten. Der einzelne Miterbe ist ab dem Erbfall (s. aber nachfolgend zur rückwirkenden Zurechnung laufender Einkünfte) als Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 an den laufenden Einkünften der Erbengemeinschaft (geborene Mitunternehmerschaft) entsprechend seiner Erbquote beteiligt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 606).

Gehört zum Nachlass neben einem Gewerbebetrieb eine freiberufliche Praxis, ein Betrieb der LuF oder PV, findet § 15 Abs. 3 Nr. 1 (sog. Abfärberegulung) keine Anwendung (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 4; arg.: Erbengemeinschaft ist keine „Personengesellschaft“ iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1). Hieraus folgt zugleich, dass die Erbengemeinschaft – anders als eine PersGes. (s. Anm. 115) – mehrere Betriebe (zB einen Gewerbebetrieb und einen Betrieb der LuF oder beispielsweise auch zwei Gewerbebetriebe iSd. § 16) unterhalten kann.

Rückwirkende Zurechnung laufender (gewerblicher) Einkünfte: Eine ungeschmälerete rückwirkende Zurechnung der laufenden (gewerblichen) Einkünfte auf den Betrieb übernehmenden Miterben, ohne dass eine Zwischenzurechnung dieser Einkünfte ab dem Erbfall auf alle Miterben entsprechend der Erbquoten erfolgt, kommt in Betracht, wenn die Erbaueinandersetzung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 8 f.). Gleiches gilt – auch nach Ablauf der Sechs-Monats-Frist – bei einer auf einer Teilungsanordnung beruhenden Erbaueinandersetzung, die von den Erben tatsächlich befolgt wird (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 8; krit. RICHTER/STANGL, BB 2000, 2390; GECK, DStR 2000, 1383 [1385 f.]).

Die Rückbeziehung ändert aber nichts daran, dass alle Miterben ab dem Erbfall Mitunternehmer werden und daher Ausgleichszahlungen einerseits zu AK und andererseits zu Veräußerungsgewinnen führen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 3, 8). Bei einer auf einer Teilungsanordnung beruhenden Erbaueinandersetzung wird allerdings – entgegen hM – auch die Auffassung vertreten, dass der durch die Teilungsanordnung Begünstigte unmittelbar vom Erblasser erwirbt (s. Anm. 84; dazu auch PAUS, StB 2001, 2).

Zum Vorausvermächtnis s. im Einzelnen § 6 Anm. 1235.

dd) Erbaueinandersetzung über gewerbliches Betriebsvermögen

(1) Vorbemerkungen zur Erbaueinandersetzung

83

Die Erbaueinandersetzung ist ein rechtl. selbständiger Vorgang. Für die Auseinandersetzung gilt stets der Grundsatz, dass ein Miterbe, der bei der Erbaueinandersetzung Teile des Nachlasses erlangt, nur insoweit entgeltlich erwirbt und die weichenden Miterben entgeltlich veräußern, als der Wert der erlangten Gegenstände den Wert seines Erbteils übersteigt und er dafür eine Abfindung leistet, und dass im Übrigen unentgeltlich erworben und übertragen wurde (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [844]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 609; aA STOBBE, StuW 1996, 289 [298]). Insoweit ist die Erbaueinandersetzung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuspalten.

Im Einzelnen ist für die estl. Beurteilung der Erbaueinandersetzung nach Zusammensetzung des Nachlasses (BV, PV, Mischnachlass) und Art der Auseinandersetzung zu unterscheiden. Die nachfolgenden Ausführungen betreffen nur die Erbaueinandersetzung über einen Nachlass, der aus (gewerblichem) BV besteht. Dabei ist von zentraler Bedeutung, dass eine Erbengemeinschaft mit einem zur Erbmasse gehörenden Gewerbebetrieb ebenso Mitunternehmerschaft ist wie eine entsprechende PersGes.

84 (2) **Gesamtauseinandersetzung**

Bei der Gesamtauseinandersetzung wird die Erbengemeinschaft personell und gegenständlich vollständig aufgehoben. Hierfür stehen mehrere Möglichkeiten zur Verfügung:

Erbaueinandersetzung durch Übertragung des Gewerbebetriebs auf einen Miterben gegen Abfindung der weichenden Erben in Geld (Geldabfindungen): Besteht der Nachlass aus einem (oder mehreren) Gewerbebetrieb(en) und wird dieser dergestalt auseinandergesetzt, dass alle Miterben bis auf einen gegen eine Geldabfindung aus der Erbengemeinschaft ausscheiden (sog. Abschichtung) oder alle Miterben ihre Erbteile an einen Miterben veräußern, liegt estl. eine entgeltliche Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) der weichenden Miterben vor (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 610; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 116). Gleiches gilt, wenn sich die Miterben dergestalt auseinandersetzen, dass die Erbengemeinschaft den Gewerbebetrieb an einen Miterben „verkauft“ und dieser die anderen in Geld abfindet (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [844]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 610; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 116). Dabei ist unerheblich, ob der übernehmende Miterbe die Geldabfindung aus Eigenvermögen oder durch Verwertung von WG aus dem Nachlass finanziert; s. nachfolgend zu dem höchstrichterlich noch ungeklärten Fall, dass die Geldabfindungen ausschließlich aus liquiden Mitteln des übernommenen Gewerbebetriebs stammen.

► *Unterschiede zur vorweggenommenen Erbfolge:* Abfindungszahlungen führen in den vorstehend genannten Fällen zu anderen Rechtsfolgen (s. dazu BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 16 f.) als Abfindungszahlungen bei Betriebsübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (s. dazu BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 35 ff.; Anwendung der Einheitstheorie), auch wenn beide Vorgänge miteinander wirtschaftlich vergleichbar sind (zu den daraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten zB BAUER, StbJb. 1991/92, 285 [303 ff.]; krit. STOBBE, StuW 1996, 289 [295 ff.]).

Beispiel 1: A und B sind Miterben zu je $\frac{1}{2}$. Der Nachlass besteht aus einem Gewerbebetrieb. A übernimmt den Betrieb (Verkehrswert 3000; Buchwert 1000) und zahlt aus seinem Eigenvermögen an B einen Ausgleich iHv. 1500. Dies ist estl. als entgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils von B an A zu werten. B erzielt einen Veräußerungsgewinn iHv. 1000 (Veräußerungspreis 1500 \cdot anteiligen Buchwert 500 = 1000). Im Erg. hat A den Gewerbebetrieb zu $\frac{1}{2}$ unentgeltlich und zu $\frac{1}{2}$ entgeltlich mit AK von 1500 erworben.

Beispiel 2: V übergibt den Gewerbebetrieb (Verkehrswert 3000; Buchwert 1000) zu Lebzeiten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinem Sohn A, der ein Gleichstellungsgeld an seine Schwester B iHv. 1500 zu bezahlen hat. Übertragungsgegenstand ist der Gewerbebetrieb. Es entsteht entsprechend der Einheitstheorie (s. Anm. 76) ein Veräußerungsgewinn in der Person des V iHv. 500 (Veräußerungspreis 1500 \cdot voller Buchwert 1000 = 500).

Nach hM gilt die Lösung in Beispiel 1 auch dann, wenn die Erbaueinandersetzung auf einer Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) beruht.

BFH v. 4.11.1998 – IV B 136//98, BStBl. II 1999, 291; BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BFH/NV 2000, 1039; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 56; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 611; CARLÉ in KORN, § 16 Rz. 342 (8/2012); s. auch REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 97; GECK, DStR 2000, 1383 (1385).

Nach aA erwirbt der durch die Teilungsanordnung begünstigte Miterbe den Gewerbebetrieb hingegen unmittelbar vom Erblasser. Es werden folgende Auffassungen vertreten: (1) Es entstehen nur insoweit zusätzliche AK und ein Veräußerungsgewinn (und zwar des Erblassers), als die Abfindung den Buchwert des Gewerbebetriebs übersteigt (FLUME, DB 1990, 2390 [2391]: Parallelwertung mit vorweggenommener Erbfolge gegen Gleichstellungsgeld). (2) Der übernehmende Miterbe erwirbt in vollem Umfang unentgeltlich vom Erblasser (Buchwertfortführung), unabhängig von der Höhe der Abfindung (SPIEGELBERGER, DStR 1992, 584 [587 f.]: Parallelwertung mit Alleinerbe und Vermächtnisschuld).

► *Geldabfindungen durch Zuteilung liquider Mittel aus dem Gewerbebetrieb*: Fraglich ist die Behandlung der Erbauseinandersetzung, wenn die Geldabfindungen der weichenden Miterben ausschließlich aus liquiden Mitteln des übergegangenen Gewerbebetriebs gespeist werden; dieser Vorgang kann als Realteilung ohne Ausgleichszahlung nach Abs. 3 Satz 2 oder als entgeltliche Übertragung (bzw. Aufgabe) des Mitunternehmeranteils der weichenden Erben nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu werten sein (s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 610, 616; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 117).

Stellungnahme: Nach bisherigem Verständnis können im Rahmen einer Realteilung liquide Mittel grds. frei zugewiesen werden (s. dazu Anm. 557). Diese Sicht der Dinge muss künftig krit. hinterfragt werden. Nach neuerer BFH-Rspr. ist zwischen der „echten“ und „unechten“ Realteilung zu unterscheiden (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFH/NV 2017, 1093, Rz. 29 f.), für beide gilt seit dem 1.1.2001 Abs. 3 Sätze 2–4 idF des UntStFG. Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Fallgruppen erfolgt nach der zivilrechtl. Gestaltung. Bei der „echten“ Realteilung wird die Mitunternehmerschaft aufgelöst und durch Verteilung deren Vermögens auf die Mitunternehmer „in Natur“ (Zerschlagung des Betriebs) beendet (s. Anm. 542; Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft). Bei der „unechten“ Realteilung scheidet ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung (durch Zuteilung von Sachgesamtheiten oder EinzelWG) aus (s. Anm. 543; Aufgabe des Mitunternehmeranteils). Im letztgenannten Fall kann es keine Rolle spielen, ob die Mitunternehmerschaft personell verkleinert fortbesteht oder alle Mitunternehmer bis auf einen ausscheiden und der Verbliebene den Betrieb als Einzelunternehmer fortführt; auch dann liegt eine „unechte“ (keine „echte“) Realteilung vor. Im Fachschrifttum wird die Auffassung vertreten, dass auch das Ausscheiden gegen Barabfindung unter Zuteilung liquider Mittel aus dem Gewerbebetrieb ein Fall der „unechten“ Realteilung sei (STENERT, DStR 2017, 1785 [1790]). Dem kann uE nicht zugestimmt werden; es liegt eine gewinnrealisierende Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (glA REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 117, der eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils annimmt). Es bleibt abzuwarten, wie sich die Rspr. in diesen Fallgruppen positionieren wird.

Erbauseinandersetzung durch Veräußerung des Gewerbebetriebs an einen Miterben (Betriebsveräußerung): Es ist auch möglich, dass die Erbengemeinschaft den Betrieb insgesamt an einen der Miterben (Mitunternehmer) nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 veräußert. In diesem Fall werden auch die stillen Reserven aufgedeckt, die auf den Erwerber entfallen (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 99, 116; s. Anm. 130); allerdings ist dann Abs. 2 Satz 3 zu beachten.

Erbauseinandersetzung durch „echte“ Realteilung mit und ohne Ausgleichszahlungen („Naturalteilung“): Wird die Erbengemeinschaft/Mitunternehmerschaft aufgelöst und durch Verteilung ihres Vermögens „in Natur“ auf die Miterben beendet, liegt nach der neuen Terminologie des BFH eine

„echte“ Realteilung vor (s. Anm. 542). Es gilt Abs. 3 Sätze 2–4 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 615; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, FR 2002, 1101 [1108]). Das gewerbliche BV kann wertmäßig auf die Miterben entweder ihren Erbquoten entsprechend (Realteilung ohne Ausgleichszahlung) oder dergestalt verteilt werden, dass ein Miterbe, der im Vergleich zu seiner Erbquote ein „Mehr“ erhält, einen Ausgleich an die übrigen Miterben bezahlt (Realteilung mit Ausgleichszahlung). Im Einzelnen gilt Folgendes (s. dazu ausführl. Anm. 542 ff.):

► *Ohne Ausgleichszahlungen:* Werden die WG in ein anderes BV des Miterben überführt, sind zwingend nach Maßgabe des Abs. 3 Sätze 2–4 die Buchwerte fortzuführen. Die Buchwertfortführung ist auch dann zwingend, wenn zum Nachlass mehrere Gewerbebetriebe gehören und diese im Zuge der Realteilung von den einzelnen Miterben übernommen werden (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 12; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 617); dies lässt sich seit 2001 entweder auf § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 idF des UntStFG oder auf eine analoge Anwendung des Abs. 3 Satz 2 idF des UntStFG stützen. Bei der Zuweisung von Mitunternehmeranteilen sind die Buchwerte auch dann fortzuführen, wenn diese nicht in ein eigenes BV übertragen werden (teleologische Reduktion des Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 547). Die Übernahme aller oder einzelner WG in das PV führt zwingend zu einer Gewinnrealisierung (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 104). Ordnet ein Miterbe die ihm zugewiesenen wesentlichen Betriebsgrundlagen insgesamt seinem PV zu, ist der dadurch entstehende Gewinn auch dann stbegünstigt, wenn es bei den anderen Mitunternehmern zwingend zu einer Buchwertfortführung kommt (s. Anm. 549). Nach Auffassung der FinVerw. ist dieser Gewinn allen Miterben zuzurechnen, es sei denn, dass er nach den von den Miterben schriftlich getroffenen Vereinbarungen über die Erbauseinandersetzung dem entnehmenden Miterben zuzurechnen ist (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 13; aA zu Recht WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 615; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 969 [971]: Zurechnung des Aufgabegewinns bei dem jeweiligen Miterben nach Abs. 3 Satz 8). Ordnet er sie hingegen teilweise seinem PV und teilweise seinem BV zu, entsteht ein nicht begünstigter Entnahmegewinn. Problematisch ist auch hier der Fall, dass Miterben (ausschließlich) Barmittel aus dem real geteilten Gewerbebetrieb erhalten (s.o. „Geldabfindungen“).

► *Behandlung einer Ausgleichszahlung:* Die Ausgleichszahlung für das „Mehr“ führt beim empfangenden Miterben zu einem Veräußerungserlös und beim zahlenden Miterben zu AK. Umstritten ist die Ermittlung der Höhe des Gewinns (s. dazu im Einzelnen Anm. 556). Nach Auffassung der FinVerw. ist die Erbauseinandersetzung durch Realteilung mit Ausgleichszahlung in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Vorgang aufzuteilen und von der Ausgleichszahlung ein Buchwertanteil in Höhe der Entgeltlichkeitsquote abzuziehen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 S - 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 14; BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl. I 2006, 228, unter VI.). Nach der BFH-Rspr. entsteht hingegen ein Gewinn in voller Höhe der Ausgleichszahlung (s. zum Ganzen Anm. 556; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 110). Einigkeit besteht zwischen Rspr. und FinVerw. (jedenfalls für die ab 2001 geltende Rechtslage) darin, dass der realisierte Gewinn nicht stbegünstigt ist (s. Anm. 556).

Erbauseinandersetzung durch Übertragung des Gewerbebetriebs auf einen Miterben gegen Abfindung der ausscheidenden Miterben mit betrieblichen Wirtschaftsgütern (Sachwertabfindungen): Wird die Erbengemeinschaft derart auseinandergesetzt, dass ein Miterbe sämtliche Anteile

erwirbt, er die weichenden Miterben mit WG des BV abfindet und den Gewerbebetrieb mit vermindertem BV fortführt, gelten die nachfolgenden Ausführungen zur personellen Teilauseinandersetzung durch Ausscheiden gegen Sachwertabfindung entsprechend (s. Anm. 85).

Erbauseinandersetzung durch Veräußerung des gesamten Nachlasses (§ 2042 Abs. 2, §§ 2046 ff., §§ 752 ff. BGB): Hierbei werden alle WG des Nachlasses veräußert und anschließend alle Nachlassverbindlichkeiten berichtigt. Der verbleibende Rest des Veräußerungserlöses wird den Erbquoten entsprechend auf die Miterben verteilt (vgl. SÖFFING, DB 1991, 828). Gehört zum Nachlass ein Gewerbebetrieb, kann die Erbengemeinschaft diesen Betrieb entweder als solchen an einen Erwerber (Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1) oder die im BV befindlichen EinzelWG unter Zerschlagung des betrieblichen Organismus (Aufgabe nach Abs. 3 Satz 1) veräußern (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 54). Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist von den Miterben entsprechend den Erbquoten zu versteuern (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 99).

(3) Personelle Teilauseinandersetzung

85

Bei der personellen Teilauseinandersetzung scheiden einzelne abzufindende Miterben aus der Erbengemeinschaft aus, während die Gemeinschaft unter den übrigen bestehen bleibt.

Veräußerung des Erbteils/Ausscheiden gegen Geldabfindung: Geschieht die personelle Teilauseinandersetzung dadurch, dass ein Miterbe seinen Erbteil (§ 2033 BGB) veräußert oder gegen Abfindung in Geld aus der Erbengemeinschaft ausscheidet, gilt das vorstehend Gesagte zur Erbauseinandersetzung durch Übertragung des Betriebs auf einen Miterben gegen Geldabfindung entsprechend (s. Anm. 84). Es liegt die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 39; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 99, 115). Ein gewinnrealisierender Vorgang (Veräußerung bzw. Aufgabe des Mitunternehmeranteils) liegt uE auch dann vor, wenn beim Ausscheiden gegen Geldabfindung die liquiden Mittel (ausschließlich) aus dem übergegangenen Betrieb stammen (s. Anm. 84; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 117).

Ausscheiden gegen Sachwertabfindung: Bei Abfindung des weichenden Erben mit WG aus dem BV unter Fortbestand der Mitunternehmerschaft ist die rechtl. Beurteilung davon abhängig, ob die zugewiesenen WG beim weichenden Erben (Sonder-)BV oder PV werden. Im erstgenannten Fall (beachte: ein Mitunternehmeranteil muss nicht in ein anderes BV überführt werden) liegt nach neuerer BFH-Rspr. eine – nach Abs. 3 Sätze 2–4 zu beurteilende – „unechte“ Realteilung vor, und zwar unabhängig davon, ob der weichende Miterbe mit Sachgesamtheiten (Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, 100 %-Kapitalbeteiligungen) oder EinzelWG abgefunden wird (BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125, Rz. 35; s. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 647; aA BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II., zur Abfindung mit EinzelWG). Danach kommt es weder bei den verbliebenen noch beim weichenden Miterben zu einer Gewinnrealisierung. Die dreijährige Sperrfrist nach Abs. 3 Satz 3 kann nur dann eingreifen, wenn die Sachwertabfindung durch Übertragung von EinzelWG erfüllt wird. Leistet der ausscheidende Miterbe eine Ausgleichszahlung, weil die Sachwertabfindung den Wert seines Erbteils übersteigt, gilt das vorstehend zur Behandlung der Ausgleichszahlung Gesagte entsprechend (s. Anm. 84). Werden die WG hingegen in

§ 16 Anm. 85–89 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

das PV des ausgeschiedenen Miterben überführt, kommt es zu einer zweifachen Gewinnrealisierung (s. dazu BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, unter C.II.1.b). Beim Ausgeschiedenen liegt die begünstigte Veräußerung seines Mitunternehmeranteils vor; bei den verbliebenen Miterben entsteht ein laufender Gewinn aus der nicht begünstigten Veräußerung der Sachwerte (s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 647; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 118).

86 (4) Gegenständliche Teilauseinandersetzung

Hierbei werden nicht bereits alle Nachlassgegenstände, sondern nur einzelne unter den Miterben verteilt, zB in der Form, dass einer der Miterben aus einem Nachlass, der aus mehreren Gewerbebetrieben besteht, zunächst – unter im Übrigen unverändertem Fortbestand der Erbengemeinschaft – einen Gewerbebetrieb oder ein EinzelWG übernimmt. Vollzieht sich dies zu Lasten der Beteiligung am Restnachlass (ohne Ausgleichszahlung), gilt Folgendes: Es liegt keine „unechte“ Realteilung vor, weil der die WG empfangende Miterbe weiterhin Miterbe bleibt. Wird das WG in ein eigenes (Sonder-)BV überführt, sind daher Abs. 3 Sätze 2–4 nicht anwendbar. Es greift aber der (ebenfalls) die Buchwertfortführung anordnende § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ein (s. auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 648). Wird das WG PV, liegt eine gewinnrealisierende Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4) vor; der Gewinn ist den Erbquoten entsprechend allen Miterben zuzurechnen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 57; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 648; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 114).

Wird an die übrigen Miterben ein Ausgleich in Höhe ihrer rechnerischen Anteile an dem übernommenen WG gezahlt, ist der Vorgang in voller Höhe als entgeltlicher Vorgang zu beurteilen, also nicht nur insoweit, als der Miterbe mehr leistet, als seinem Wertanteil am Restnachlass entspricht (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 56). Dies bedeutet: Wird das WG ins PV übernommen, entsteht ein Gewinn in voller Höhe, weil hinsichtlich des Eigenanteils in Höhe der Erbquote zusätzlich eine gewinnrealisierende Entnahme vorliegt (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 114). Bei Erwerb für ein BV ist hingegen der der Erbquote entsprechende Teil des Buchwerts fortzuführen und im Übrigen eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen Ausgleichzahlung und Restbuchwert anzunehmen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 56; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 114). Zu umgekehrten Ausgleichszahlungen bei späteren Auseinandersetzungsschritten s. BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 58–59.

87–89 Einstweilen frei.

d) Veräußerung und vorweggenommene Erbfolge

Schrifttum: FISCHER, Die vorweggenommene Erbfolge nach dem „Rentenerlaß“ des BMF vom 23. Dezember 1996 (BStBl. I, 1508), Stbg 1997, 201; FRANZ/SEITZ, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Umbruch – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 26.8.2002, DStR 2002, 1745; SCHOOR, Übertragung von Betriebsvermögen im Wege vorweggenommener Erbfolge, DStZ 2002, 55; KEMPERMANN, Vorweggenommene Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften im Steuerrecht, FR 2003, 321; SCHOOR, Vermögensübertragungen gegen Rente oder dauernde Last nach der Neufassung des Rentenerlasses, Inf. 2003, 228, 271; FLEISCHER, Vermögensübergabe gegen (private) Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, ZEV 2007, 475; SPIEGELBERGER, Das Ende

der privaten Versorgungsrente?, DStR 2007, 1278; NEUFANG, Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen, StBp. 2008, 70; RÖDER, Das Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, DB 2008, 146; KRÄMER, Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, ErbStB 2010, 172, 215; LEVEDAG, Vorweggenommene Erbfolge in Personengesellschaften am Beispiel der GmbH & Co. KG, GmbHHR 2010, 855; WÄLZHOlz, Der 4. Rentenerlass: Versorgungsleistungen nach dem BMF-Schreiben vom 11.3.2010 – Mehr Rechtssicherheit für die Praxis, GmbH-StB 2010, 206; SCHUSTER, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 749; REDDIG, „Gleitende“ Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – umfassender Bestandsschutz für Altfälle!?, NWB 2014, 2773; GÜNTHER, Übertragung von Sachgesamtheiten bei vorweggenommener Erbfolge, ErbStB 2014, 323; ENGELBERTH, Wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen, NWB 2016, 1094; URBACH, Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen als Gestaltungsinstrument, KÖSDI 2017, 20373.

Siehe auch Schrifttum vor § 10 Anm. 240.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, geändert durch BMF v. 26.2.2007 – IV C 2 - S 2230 - 46/6, IV C 3 - S 2190 - 18/06, BStBl. I 2007, 269; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227.

aa) Begriff der vorweggenommenen Erbfolge

90

Charakteristika der vorweggenommenen Erbfolge: Kennzeichnend für die vorweggenommene Erbfolge ist die mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden erfolgende Übertragung der Vermögenswerte. Diese Verträge werden oftmals zur lebzeitigen Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten abgeschlossen. Sie sind häufig mit Verpflichtungen des Übernehmers, zB Versorgungsleistungen (s. Anm. 93), Abstandszahlungen, Gleichstellungsgeldern, Übernahme von Verbindlichkeiten, Verpflichtung zur Übertragung von Gegenständen des BV (zu deren Qualifizierung als Entgelt s. bereits Anm. 63) verbunden. Je nach Ausgestaltung kann es sich zivilrechtl. um eine Schenkung, gemischte Schenkung oder Schenkung unter Aufl. handeln.

Grundsätze zur einkommensteuerlichen Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge: Für die estl. Behandlung ist die zivilrechtl. Ausgestaltung des zugrundeliegenden Kausalgeschäfts belanglos (s. auch Anm. 75). Die vorweggenommene Erbfolge kann als voll entgeltlicher, als teilentgeltlicher oder als voll unentgeltlicher Vorgang zu qualifizieren sein (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [852 f.]; BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80).

bb) Vorliegen einer voll entgeltlichen Übertragung

91

Eine voll entgeltliche Veräußerung nach Abs. 1 liegt vor, wenn der Wert der Gegenleistung mit dem Wert des übertragenen Gewerbebetriebs usw. nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen ist (s. Anm. 70).

Bei Übertragungen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge wird ein voll entgeltlicher Vorgang aber schon deshalb selten in Betracht kommen, weil der Wert der übertragenen betrieblichen Sachgesamtheit regelmäßig höher ist als der Wert der als Entgelt zu wertenden Leistungsverpflichtungen des Übernehmers (SCHNOOR, DStZ 2002, 55); der Übernehmer soll nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [851]). Zudem spricht bei der Übertragung zwischen Familienangehörigen eine (widerlegbare) Vermutung dafür, dass diese auf familiären Gründen beruht und damit keine voll entgeltliche, sondern

§ 16 Anm. 91–93 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

eine teilentgeltliche oder eine voll unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3) iVm. privaten Versorgungsleistungen vorliegt (s. Anm. 73).

92 **cc) Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung**

Im Allgemeinen wird die Übergabe der betrieblichen Sachgesamtheit, sofern der Übernehmer neben den privaten Versorgungsleistungen (s. Anm. 93) sonstige als Entgelt zu qualifizierende Leistungen erbringt, als teilentgeltliches Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft zu beurteilen sein. Zur Frage, welche Leistungsverpflichtungen des Übernehmers als Entgelt zu werten sind, gelten die in Anm. 63 gemachten Ausführungen. Bei einer teilentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit kommt die Einheitslehre sowohl beim Übergeber als auch beim Übernehmer zur Anwendung (s. Anm. 76).

dd) Vorliegen einer voll unentgeltlichen Übertragung

93 **(1) Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen**

Sonderbehandlung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Eine Sonderbehandlung erfährt die ausschließlich gegen private Versorgungsleistungen erfolgende Übergabe einer betrieblichen Sachgesamtheit. Dieses zunächst richterrechtl. begründete Rechtsinstitut wird den §§ 22, 10 zugeordnet und sowohl aus dem Bereich des (teil-)entgeltlichen Geschäfts als auch aus dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 ausgegrenzt (zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 47 mwN). Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist damit zweifach stbegünstigt: Zum einen wird die Vermögensübertragung – entgegen den allgemeinen Grundsätzen – als voll unentgeltlich behandelt, zum anderen werden die Versorgungsleistungen nicht als eine nicht abziehbare Unterhaltsrente gem. § 12 Nr. 2, sondern als abziehbare SA qualifiziert.

Diese Beurteilung gilt auch weiterhin im Geltungsbereich der seit 2008 auf eine gesetzliche Grundlage gestellten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung. Die entsprechenden gesetzlichen Regelungen fanden sich zunächst in § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 22 Nr. 1b i d F des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) und sind inzwischen durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) inhaltlich unverändert – aus Gründen einer übersichtlicheren Darstellung (BTDrucks. 18/3441, 56) – in die § 10 Abs. 1a Nr. 2, § 22 Nr. 1a überführt worden.

Allerdings hat der Gesetzgeber den von der Rspr. zuletzt stark ausgeweiteten Anwendungsbereich dieses Rechtsinstituts wieder auf seinen Kernbereich zurückgeführt (RegE, BRDrucks. 544/07, 66). Danach ist die Möglichkeit einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (mit den genannten Begünstigungen der Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung und des Sonderausgabenabzugs für die Versorgungsleistungen) auf die Übergabe von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen an originär gewerblich (land- und forstw., selbständig) tätigen PersGes. und bestimmten GmbH-Anteilen beschränkt (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 i d F des ZollkodexAnpG).

Voraussetzungen einer begünstigten Vermögensübergabe: Die Voraussetzungen dieses Rechtsinstituts sind jetzt in § 10 Abs. 1a Nr. 2 geregelt.

► *Begriff der Versorgungsleistungen:* Der Begriff der Versorgungsleistungen wird in § 10 Abs. 1a Nr. 2 nicht definiert, sondern vorausgesetzt. Er dient der Abgrenzung zu Veräußerungsentgelten und nicht abziehbaren Unterhaltsrenten (§ 12 Nr. 2). Bei der Vermögensübergabe an Abkömmlinge besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass es sich bei den wiederkehrenden Leistungen nicht um

ein Veräußerungsgeschäft handelt (BFH v. 3.6.1992 – X R 14/89, BStBl. II 1992, 465); es ist von Versorgungsleistungen auszugehen. Die Abgrenzung zu Unterhaltsrenten erfolgt dadurch, dass Versorgungsleistungen dann anzunehmen sind, wenn die Zahlungen aus den langfristig erzielbaren Nettoerträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können. Bei der Übergabe von betrieblichen Sachgesamtheiten – auf die sich der Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 2 weitgehend beschränkt – ist dies nach der bisherigen Rspr. zu vermuten (BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95). Damit ist die praktische Bedeutung dieser Abgrenzung nicht mehr von großer Bedeutung (s. auch § 10 Anm. 244).

► *Zu den weiteren Voraussetzungen* (insbes. besonderer Verpflichtungsgrund; lebenslange und wiederkehrende Leistungen; kein wirtschaftlicher Zusammenhang zu Einkünften, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben; unbeschränkte EStPflicht des Empfängers; Übertragung; begünstigtes Vermögen) s. § 10 Anm. 247 ff. Hinzuweisen bleibt darauf, dass § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, wonach eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. als Teilbetrieb fingiert wird, im Rahmen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b nicht gilt (§ 10 Anm. 258; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 14).

(2) Rechtsfolgen der begünstigten Vermögensübergabe

94

Liegen die Voraussetzungen einer begünstigten Vermögensübergabe vor, treten mithin folgende Besteuerungsfolgen ein:

Voll unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3): Begrifflich handelt es sich bei den privaten Versorgungsleistungen zwar um Entgelt und AK (BFH v. 20.10.1999 – X R 132/95, BB 2000, 181 [183]). Der Vorgang wird aber als voll unentgeltlich betrachtet (stRspr., zB BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672 [674], mwN; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5). Der Übernehmer der betrieblichen Sachgesamtheit hat nach § 6 Abs. 3 die Buchwerte des Übergebers fortzuführen.

Versorgungsleistungen: Die Versorgungsleistungen sind keine nach § 12 Nr. 2 nicht abziehbare Unterhaltsrente. Sie sind für nach dem 31.12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen stets in voller Höhe beim Verpflichteten als SA abziehbar (§ 10 Abs. 1a Nr. 2) und beim Berechtigten (§ 22 Nr. 1a) zu versteuern.

Rechtslage für bis zum 31.12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen: Die Versorgungsleistungen sind beim Verpflichteten und Berechtigten grds. in voller Höhe anzusetzen, weil sie aufgrund ihrer Abänderbarkeit als dauernde Last zu beurteilen sind. Wird deren Abänderbarkeit hingegen ausdrücklich ausgeschlossen, liegt beim Verpflichteten und Berechtigten eine nur mit dem Ertragsanteil anzusetzende Leibrente vor (BFH v. 11.3.1992 – X R 141/88, BStBl. II 1992, 499; s. dazu auch BMF v. 16.9.2004 – IV C 3 - S 2255 - 354/04, BStBl. I 2004, 922, Rz. 47 f.; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 81).

(3) Rechtsfolgen einer nicht begünstigten Vermögensübergabe

95

Sind die Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nicht erfüllt (zB weil trotz Übertragung einer nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 begünstigten Sachgesamtheit keine Versorgungsleistungen vorliegen), gelten – eine klare Vereinbarung und tatsächliche Durchführung vorausgesetzt – die allgemeinen Grundsätze für (teil-)entgeltliche Rechtsgeschäfte (BFH v. 21.10.1999 – X R 75/97, BFH/NV 2000, 385 [386]; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 57; § 10 Anm. 267).

§ 16 Anm. 95–99 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Vorliegen eines voll entgeltlichen Geschäfts: Wird bei der Übergabe der betrieblichen Sachgesamtheit der Barwert der wiederkehrenden Leistungen im Großen und Ganzen nach dem Wert der Sachgesamtheit bemessen, liegt ein Veräußerungsgeschäft vor. Der Übergeber erzielt nach den allgemeinen Regeln einen Gewinn nach Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 65); s. auch § 10 Anm. 267.

Vorliegen eines teilentgeltlichen Geschäfts: Ein solches ist gegeben, wenn der Wert der übertragenen Sachgesamtheit höher ist als der Barwert der wiederkehrenden Leistungen (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, 2010/0188949, BStBl. I 2010, 227, Rz. 66 Satz 4). Es kommt die Einheitstheorie zur Anwendung (s. Anm. 76).

Vereinbarung eines überhöhten Entgelts: Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher als der Wert der übertragenen Sachgesamtheit (unangemessen hohes Entgelt; s. Anm. 78), liegt in Höhe des angemessenen Teils ein entgeltliches Geschäft nach Abs. 1 Satz 1 vor. Insoweit stellen die wiederkehrenden Leistungen für den Übergeber einen Veräußerungspreis dar; der Übernehmer hat in dieser Höhe AK. In Bezug auf den Teil der wiederkehrenden Leistungen, der den Verkehrswert des übertragenen Vermögens übersteigt, liegen nicht abziehbare (§ 12 Nr. 2) und nicht stbare Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1 Satz 2) vor (BFH v. 10.11.1999 – X R 10/99, BStBl. II 2002, 653; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 66 Satz 2); insoweit sind die wiederkehrenden Leistungen beim Übertragenden nicht estpfl. und beim Übernehmer nicht als AK abziehbar (Unterhaltszahlungen sind ein unentgeltliches Geschäft).

Allerdings sollen die wiederkehrenden Leistungen – entgegen der hier vertretenen Ansicht (s. auch Anm. 78) – nach Meinung der FinVerw. insgesamt als Unterhaltszahlungen zu qualifizieren sein, wenn der Wert der übertragenen Sachgesamtheit geringer als die Hälfte des Barwerts der wiederkehrenden Leistungen ist (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 66 Satz 3). Danach läge eine unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit nach § 6 Abs. 3 vor. Die wiederkehrenden Leistungen wären insgesamt beim Übertragenden nicht estpfl. und beim Übernehmer nicht als AK abziehbar.

96–99 Einstweilen frei.

e) Veräußerung und Einbringungsvorgänge

Schrifttum: BÜCHELE, Offene und verdeckte Einlagen im Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1997, 2337; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; TIEDTKE/WÄLZ-HOLZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung bei Umwandlungen – ein Problemabriss anhand typischer Fallkonstellationen, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Festschrift Widmann, Bonn 2000, 287; PATT/RASCHE, Differenzierende Bestimmung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen nach § 20 UmwStG – zum BMF-Schreiben v. 16.8.2000 (BStBl. I 2000, 1253), FR 2000, 1328; GEISSLER, Entgeltliche und unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen – unter Berücksichtigung des Entwurfs eines UntStFG, FR 2001, 1029; BEHRENS/SCHMITT, Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld von Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG, FR 2002, 549; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; ALTRICHTER-HERZBERG, Steuerliche Aspekte der

verdeckten Sacheinlage bei der GmbH, GmbHR 2004, 1188; TILLMANN/TILLMANN, Heilung einer verschleierte Sachgründung aus steuerlicher Sicht, DB 2004, 1853; ROGALL, Sonderbetriebsvermögen und der Konflikt zwischen Einbringung eines Teilbetriebs und Einbringung eines Teil-Mitunternehmeranteils nach §§ 20 und 24 UmwStG, DB 2005, 410; DÖRSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil II), DB 2006, 2763; JAKOB/ROPOHL/VIEBRÖCK, SEStEG, NWB Sonderheft 1/2007, 33; LEY, Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG, FR 2007, 109; OTT, Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach den §§ 20–23 UmwStG i.d.F. des SEStEG, StuB 2007, 10; RASCHE, Stellt eine das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassende Beteiligung einen (fiktiven) Teilbetrieb i.S.d. § 24 UmwStG dar?, GmbHR 2007, 793; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 370; WENDT, Kommentar zum BFH-Urteil vom 24.1.2008 – IV R 37/06 (Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft), FR 2008, 915; ALTRICHTER-HERZBERG, Steuerliche Aspekte der verdeckten Sacheinlage bei der GmbH nach der Neuregelung durch das MoMiG, GmbHR 2009, 1190; PATT, Die 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen, EStB 2009, 201; SCHNEIDER/OEPEN, Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil zur (u.a.) Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, FR 2009, 660; PATT, Einbringung eines (Teil-)Betriebs/Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft – Einbringung gegen Mischentgelt, GmbH-StB 2011, 303; RASCHE, Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 149; ROSENBERG/PLACKE, Einbringungen nach § 24 UmwStG gegen Mischentgelt – Gestaltungsmöglichkeiten und Zweifelsfragen nach dem BFH-Urteil vom 18.9.2013 – X R 42/10, DB 2013, 2821; NEUMANN, Doch keine steuerliche Rückwirkung für alle Umwandlungen – Gestaltungsüberlegungen zum BFH-Urteil vom 12.12.2012 – I R 28/11, DB 2013, 2886; PATT, Rückbeziehungsgrundsätze von Einbringungssachverhalten des UmwStG – Teil I: Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften und Anteilstausch (§§ 20, 21 UmwStG), GmbH-StB 2015, 194; PATT, Rückbeziehungsgrundsätze von Einbringungssachverhalten des UmwStG – Teil II: Einbringung in Personengesellschaften und Formwechsel von Personengesellschaften (§§ 24, 25 UmwStG), GmbH-StB 2015, 235; SCHIFFERS, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 17.9.2014 – IV R 33/11 (Aufnahme neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft gegen Zuzahlung an Altgesellschafter), DStZ 2015, 321; HARLE/GEIGER, Umwandlung einer Mitunternehmerschaft mit Sonderbetriebsvermögen – Probleme und Gestaltungen nach Änderung des § 20 Abs. 2 UmwStG, BB 2016, 2283; SCHULZE ZUR WIESCHE, Einbringungen in eine Personengesellschaft in der neuesten Rechtsprechung des BFH, DStZ 2017, 38; PATT, Gewinn aus der Einbringung von BV in eine Kapital-/Personengesellschaft als außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 EStG – Ist der Gewinn aus der Einbringung zum gemeinen Wert stets tarifbegünstigt?, EStB 2017, 323; THOMSEN, Gewährung von sonstigen Gegenleistungen im Rahmen von Einbringungen – Schränkt die gesetzliche Verschärfung tatsächlich deutsche Unternehmen ein?, FR 2017, 671.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 (im Folgenden: AEUmwStG 2006); BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684.

aa) §§ 20–24 UmwStG als *leges speciales* zu § 16

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (Teil-)Mitunternehmeranteils: Die §§ 20–24 UmwStG regeln insbes. die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und (Teil-)Mitunternehmeranteilen in eine KapGes. (seit SEStEG auch in eine Genossenschaft) oder in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlagen). Auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erfüllt die Sacheinlagetatbestände des § 20 Abs. 1 UmwStG oder § 24 Abs. 1 UmwStG. Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung i.S.d. § 16 (dort Abs. 1 Satz 2) stellt der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils (inklusive des anteiligen [funktional] wesentlichen SonderBV, s. Anm. 101, 105; PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 142 [4/2012], § 24 UmwStG Rz. 94 [11/2011];

100

SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 154, § 24 UmwStG Rz. 69) hier eine qualifizierte Sachgesamtheit dar, deren Einbringung von den Rechtsfolgen des UmwStG (wahlweiser Ansatz des Buchwerts oder eines Zwischenwerts, § 20 Abs. 2 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, oder Rückbeziehung der Einbringung, § 20 Abs. 5, 6, § 24 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG) begünstigt wird (stRspr. BFH v. 25.7.2012 – I R 88/10, BFH/NV 2012, 2087; Rückschluss aus § 20 Abs. 4 Satz 1, § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Werden im Rahmen der Einbringung alle stille Reserven aufgedeckt (Ansatz des gemeinen Werts), wird durch spezielle Regelungen im UmwStG sichergestellt, dass bei einbringenden natürlichen Personen der Freibetrag nach Abs. 4 und die Tarifiermäßigung gem. § 34 gewährt werden (§ 20 Abs. 4, § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

Die Einbringung vorstehend genannter Sachgesamtheiten in eine KapGes. gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile ist einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 vergleichbar (zB BFH v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209 [211]; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2008, 508, Rz. 13). Gleiches gilt – selbst bei Buchwertfortführung – für die Einbringung in eine PersGes. gegen Einräumung einer Mitunternehmerstellung (zB BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II, 458 [460]; BFH v. 27.1.2016 – X R 31/11, BFH/NV 2016, 776, Rz. 19; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 22; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 5 [11/2017]), denn die gewährten neuen Gesellschaftsanteile oder die eingeräumte Mitunternehmerstellung sind einem Entgelt vergleichbar und als solches zu behandeln. Die aufnehmende KapGes. oder PersGes. gewährt zwar als Gegenleistung kein WG aus ihrem BV, aber – einem Tauschvorgang ähnlich – (neue) Gesellschaftsanteile oder eine Mitunternehmerstellung. Vorrangig sind aber §§ 20–23, 24 UmwStG anwendbar (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343], zu § 20 UmwStG; BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [124], zu § 24 UmwStG). Sind die genannten Einbringungstatbestände erfüllt, kann der Stpfl. nicht wahlweise zur Besteuerung nach § 16 zurückkehren. Vorgänge, die keine offenen Sacheinlagen im vorstehend genannten Sinn darstellen, sind hingegen nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu beurteilen.

Die Einbringungsfälle nach §§ 20 ff. UmwStG sind tauschähnliche Vorgänge (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 209, 464). Der Unterschied zum echten Tausch besteht darin, dass die aufnehmende KapGes./PersGes. als Gegenleistung kein WG aus ihrem BV überträgt, sondern Gesellschaftsanteile/-rechte gewährt.

Einbringung des (Teil-)Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA: Wird der Anteil des phG einer KGaA in eine KapGes. oder eine PersGes. gegen Erwerb neuer Anteile an der Übernehmerin eingebracht, greifen ebenfalls die dem § 16 vorgehenden §§ 20, 24 UmwStG ein. Der phG einer KGaA wird – anders als der phG einer KG – im Gesetz (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) zwar nicht als Mitunternehmer bezeichnet. Er ist aber „wie ein Mitunternehmer zu behandeln“ (BFH v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72). Aus dem engen Zusammenhang von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 sowie § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 ist zu schließen, dass die Besteuerung des phG einer KGaA sowohl hinsichtlich der laufenden Einkünfte als auch bei der Anteilsveräußerung mit der Besteuerung der Mitunternehmer übereinstimmen soll (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Daher muss insoweit auch bei der Einbringung des Anteils des phG einer KGaA gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen/-rechten – als einem speziellen Unterfall der Anteilsveräußerung – der Anteil des phG stl. wie ein Mitunternehmeranteil behandelt werden

(aA RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rz. 44). Ebenso fällt – wie die Einbringung eines Teilmitunternehmeranteils – auch die Einbringung eines Teils des Anteils des pHG einer KGaA unter § 20 Abs. 1, § 24 Abs. 1 UmwStG.

GIA SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 157; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rz. 94; NITZSCHKE in BLÜMICH, § 20 UmwStG 2006 Rz. 58 (11/2017), § 24 UmwStG 2006 Rz. 38 (1/2018); PATZ in DPM, § 20 UmwStG Rz. 117 (1/2017), § 24 UmwStG Rz. 94 (11/2011); SCHULTE, DStR 2005, 951.

bb) Kapitalgesellschaft als aufnehmender Rechtsträger

(1) Einbringung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile gem. §§ 20–23 UmwStG

101

Besteuerung des Einbringungsvorgangs: Ist der Tatbestand des § 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erfüllt, ergeben sich die Rechtsfolgen zwingend aus dem UmwStG.

► *Tatbestand im Überblick* (§ 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG): Begünstigt ist die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, (Teil-)Mitunternehmeranteils (§ 20 Abs. 1 UmwStG), ebenso der qualifizierte Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile.

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob die im BV gehaltene 100 %ige Beteiligung an einer KapGes. auch als Teilbetrieb iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG gilt. Man wird davon ausgehen müssen, dass die isolierte Einbringung einer solchen Beteiligung unter § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG fällt. Wird die 100 %-Kapitalbeteiligung hingegen zusammen mit einem Sacheinlagegegenstand nach § 20 Abs. 1 UmwStG eingebracht, ist die Beteiligung unselbständiger Bestandteil des Sacheinlagegegenstands (HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rz. 70).

Es müssen die wesentlichen Betriebsgrundlagen des jeweiligen Einbringungsobjekts (einschließlich derer, die sich im SonderBV befinden) eingebracht werden. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG rein funktional (zur funktionalen Betrachtungsweise s. Anm. 121) auszulegen (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 27, mwN; AEUmwStG 2006, Rz. 20.06; aA noch BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 1909 - 23/00, BStBl. I 2000, 1253). Einbringung bedeutet Übertragung des (zumindest) wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), so dass eine Nutzungsüberlassung hierfür nicht ausreicht (BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 33; s. zum Ganzen auch HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rz. 38 ff.). Demnach muss auch das wirtschaftliche Eigentum an WG des SonderBV, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, übertragen werden (AEUmwStG 2006, Rz. 20.06). Dem Einbringenden müssen für das eingebrachte BV nach § 20 Abs. 1 UmwStG zumindest teilweise neue Gesellschaftsanteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Neben den Gesellschaftsanteilen können auch andere WG (sonstige Gegenleistung) gewährt werden. Allerdings ist ab 1.1.2015 die Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung bei Gewährung sonstiger Gegenleistungen (zum Begriff, s. SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 366c) durch § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Satz 4 UmwStG idF des StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846) eingeschränkt worden (s. dazu zB SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 365 ff.).

► *Zeitpunkt der Einbringung* (§ 20 Abs. 5, 6 *UmwStG*): § 20 Abs. 5, 6 *UmwStG* ermöglichen auf Antrag – abweichend vom Übergang des wirtschaftlichen (zivilrechtl.) Eigentums an der Sachgesamtheit – eine stl. Rückwirkung der Einbringung. § 20 Abs. 5 *UmwStG* fingiert einen rückwirkenden Vermögensübergang, unabhängig davon, ob die aufnehmende KapGes. zum stl. Einbringungsstichtag bereits zivilrechtl. bestand (SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 *UmwStG* Rz. 240, mwN; AEUmwStG 2006, Rz. 20.15 iVm. 02.11).

► *Rechtsfolgen* (§ 20 Abs. 2–9, § 21 *UmwStG*): Die aufnehmende KapGes. hat das nach § 20 Abs. 1 *UmwStG* eingebrachte BV nach den Abs. 2–9 zu bewerten. Hierbei kann bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag der Buchwert, ein Zwischenwert oder der gemeine Wert angesetzt werden (zum Antragswahlrecht s. § 20 Abs. 2 Satz 2 *UmwStG*). Bei einem qualifizierten Anteilstausch besteht nach § 21 Abs. 1 Satz 2 *UmwStG* ebenfalls – sofern bestimmte Voraussetzungen gegeben sind – ein Antragswahlrecht. Setzt die aufnehmende KapGes. das eingebrachte BV mit einem Wert oberhalb des Buchwerts an, ergibt sich ein Veräußerungsgewinn.

Die Besteuerung eines sich bei Einbringungen nach § 20 Abs. 1 *UmwStG* ergebenden Veräußerungsgewinns regelt § 20 Abs. 4 *UmwStG*. Auf einen solchen Gewinn ist der Freibetrag des Abs. 4 nur anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist, es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt und die KapGes. das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert ansetzt (§ 20 Abs. 4 Satz 1 *UmwStG*). In diesem Fall werden nach § 20 Abs. 4 Satz 2 *UmwStG* die Vergünstigungen des § 34 Abs. 1 und 3 nur insoweit gewährt, als der Veräußerungsgewinn nicht bereits dem Halb/Teileinkünfteverfahren unterliegt. Die Besteuerung eines sich bei Einbringungen nach § 21 Abs. 1 *UmwStG* ergebenden Veräußerungsgewinns regelt § 21 Abs. 3 *UmwStG*.

Einbringungsgewinn I und II (§ 22 *UmwStG* idF des *SEStEG*): An die Stelle des § 21 *UmwStG* aF ist § 22 *UmwStG* idF des *SEStEG* v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4; zuletzt geändert durch Art. 6 des StÄndG v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834, BStBl. I 2015, 846) mit einem grundlegenden Konzeptwechsel bezüglich der Besteuerung der stillen Reserven getreten. Diese Regelung sichert – wie § 21 *UmwStG* aF – die Besteuerung der im Einbringungszeitpunkt in der Sacheinlage (§ 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 2 *UmwStG*) vorhandenen stillen Reserven, wenn das eingebrachte BV von der aufnehmenden KapGes. unter dem gemeinen Wert angesetzt und entweder der Einbringende die ihm für das eingebrachte BV gewährten Anteile (§ 22 Abs. 1 *UmwStG*) oder die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile (§ 22 Abs. 2 *UmwStG*) innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert.

► § 22 Abs. 1 *UmwStG* (*Einbringungsgewinn I*): Veräußert der Einbringende die ihm gewährten Anteile aus der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (Teil-)Mitunternehmeranteils, sind die bei der Einbringung vorhandenen stillen Reserven von dem Einbringenden rückwirkend im Wj. der Einbringung als sog. Einbringungsgewinn I zu versteuern (§ 22 Abs. 1 Satz 1 *UmwStG*). Der Einbringungsgewinn I ist ein Gewinn iSd. § 16 und kein Gewinn aus einer Anteilsveräußerung. Auf den Einbringungsgewinn I sind die StBegünstigungen des Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 nicht anzuwenden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 *UmwStG*).

► § 22 Abs. 2 *UmwStG* (*Einbringungsgewinn II*): Veräußert die übernehmende Gesellschaft die – entweder zusammen mit einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 *UmwStG* oder isoliert im Rahmen eines qualifizierten Anteilstauschs nach § 21 Abs. 1 Satz 2 *UmwStG* – eingebrachten Anteile, sind die bei der Einbringung in

diesen Anteilen vorhandenen stillen Reserven vom Einbringenden rückwirkend im Wj. der Einbringung als sog. Einbringungsgewinn II zu versteuern (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Es liegt eine fremdbestimmte Steuerwirkung vor; die Veräußerung erfolgt durch die übernehmende KapGes., die Besteuerungsfolgen treffen den Einbringenden. Der Einbringungsgewinn II ist ein Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. oder Genossenschaft und entsprechend den allgemeinen strechtl. Regelungen beim Einbringenden zu besteuern. Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 sind nicht anwendbar (§ 22 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG).

► *Fortbestand des bisherigen Besteuerungskonzepts der einbringungsgeborenen Anteile (§ 21 UmwStG aF)*: Die Neuregelung des § 22 UmwStG gilt erstmals für Einbringungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister nach dem 31.12.2006 erfolgt (s. § 27 Abs. 1 UmwStG). Sie verhindert grds. ab diesem Zeitpunkt das Entstehen weiterer einbringungsgeborener Anteile. Der gesamte Bestand vorhandener einbringungsgeborener Anteile wird aber nicht in das neue Besteuerungssystem überführt (s. § 27 Abs. 2, Abs. 3 Nr. 3 UmwStG). Es wird daher auf lange Dauer ein Zustand zweier Besteuerungssysteme nebeneinander existieren.

(2) Übertragung ohne Gewährung neuer Gesellschaftsanteile

102

Angemessenes Entgelt: Werden für die übertragene betriebliche Sachgesamtheit zwar keine neuen Gesellschaftsanteile, aber ein sonst angemessenes Entgelt gewährt, liegt eine Veräußerung iSd. Abs. 1 vor, und zwar unabhängig davon, ob der Übertragende Gesellschafter ist oder nicht.

Kein oder unangemessen niedriges Entgelt:

► *Übertragender ist an Kapitalgesellschaft beteiligt (verdeckte Sacheinlage)*: Von einer verdeckten Einlage wird in Abgrenzung zu einer offenen Einlage gesprochen, wenn ein Gesellschafter seiner KapGes. Vermögensvorteile zuwendet und diese Zuwendungen ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (zB BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512). Demnach liegt eine verdeckte Sacheinlage vor, wenn der Gesellschafter von der aufnehmenden KapGes. für die Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit keine neuen Gesellschaftsanteile und daneben auch kein oder nur ein unangemessen niedriges Entgelt (zB Verkauf des Betriebs zum Buchwert) erhält (zB BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). In diesen Fällen kommt es zu einer Gewinnrealisierung. Im Einzelnen werden folgende Auffassungen vertreten:

▷ *Nach der BFH-Rechtsprechung* ist der Vorgang mangels Gegenleistung keine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 (s. Anm. 62), aber – jedenfalls dann, wenn die Anteile an der aufnehmenden KapGes. PV sind – eine Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 (arg.: Gewinnrealisierung infolge Überführung des BV in das PV vor unentgeltlicher Übertragung einschließlich des Geschäftswerts; zur fehlenden Privatisierbarkeit des Geschäftswerts zB BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387). Sie lehnt auch, soweit der Vorgang teilentgeltlich erfolgt (zB Verkauf des Betriebs zum Buchwert), die Anwendung der Einheitstheorie (s. Anm. 76) ab. Danach sind alle in der betrieblichen Sachgesamtheit befindlichen stillen Reserven nach Abs. 3 zu versteuern, auch wenn das bezahlte Entgelt den Buchwert nicht übersteigt (BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525 [527]). Ebenso sind weder § 6 Abs. 3 (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512 [513]; FG Nürnberg v. 25.5.2000 – V

479/98, EFG 2001, 566 [568], rkr.; beide noch zu § 7 Abs. 1 EStDV) noch § 20 UmwStG (zB BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; AEUmwStG 2006, Rz. E 20.10) anwendbar. Gehören die Anteile des Übertragenden an der aufnehmenden KapGes. zum BV, ist nach der Rspr. offen, ob § 6 Abs. 3 (= § 7 Abs. 1 EStDV aF) eingreift (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457 [460]). Allerdings bejaht die Rspr. bei verdeckter Sacheinlage einer im BV gehaltenen 100 %-Kapitalbeteiligung auch dann eine Betriebsaufgabe, wenn die Anteile an der aufnehmenden KapGes. im BV gehalten werden; dies ergibt sich aber bereits daraus, dass eine 100 %-Kapitalbeteiligung nicht unter § 6 Abs. 3 (= § 7 Abs. 1 EStDV) fällt (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457 [460]; s. auch Anm. 160).

- ▷ *Der wohl überwiegende Teil des Schrifttums* lehnt die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 auch dann ab, wenn die Anteile an der aufnehmenden KapGes. im BV gehalten werden (zB § 6 Anm. 1245; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 201 für verdeckte Einlagen ab 1999 wegen § 6 Abs. 6 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026 [2027]). WENDT nimmt eine Gewinnrealisierung aufgrund analoger Anwendung des § 6 Abs. 6 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 an (WENDT, FR 2002, 127 [136]).
- ▷ *Stellungnahme:* Die verdeckte Sacheinlage einer betrieblichen Sachgesamtheit führt – unabhängig davon, ob die Anteile an der aufnehmenden KapGes. im PV oder BV gehalten werden – zwingend zu einer Gewinnrealisierung. Es liegt – nach nunmehr hier vertretener Auffassung (s. auch Anm. 62) – eine Aufgabe nach Abs. 3 Satz 1 vor (aA REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 22, der eine Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1 bejaht). Auch beim verbilligten Verkauf der betrieblichen Sachgesamtheit (zB zum Buchwert) ist eine Aufgabe nach Abs. 3 Satz 1 gegeben, weil vor der teilentgeltlichen Übertragung die „Totalentnahme“ der betrieblichen Sachgesamtheit (Zuführung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen zu betriebsfremdem Zwecken) erfolgt; die Frage nach der Anwendbarkeit der Einheitstheorie stellt sich nicht.
- ▶ *Übertragender ist an Kapitalgesellschaft nicht beteiligt:* Die betriebliche Sachgesamtheit kann im Erbwege oder durch Schenkung (ohne Gegenleistung) auf eine KapGes. übertragen werden. Ist weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person an der KapGes. beteiligt, liegt eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 vor (s. § 6 Anm. 1245; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 24). Eine Betriebsaufgabe in der Person des Übertragenden ist aber dann gegeben, wenn der Betrieb auf eine stbefreite Körperschaft übergeht und damit die stillen Reserven der Besteuerung entzogen würden (BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509, zum Erbfall). Für den Fall, dass an der KapGes. dem Übertragenden nahestehende Personen beteiligt sind, s. Anm. 81.

Verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung: Hierunter versteht man eine Gestaltung, die bei wirtschaftlicher Betrachtung einer Sachgründung/Sachkapitalerhöhung vergleichbar ist. Es erfolgt zunächst eine Bargründung der KapGes. (insbes. einer GmbH) oder die Erhöhung ihres Sachkapitals. Zeitnah hierzu wird eine betriebliche Sachgesamtheit gegen Zahlung von Bargeld an diese KapGes. veräußert (BFH v. 1.7.1992 – I R 5/92, BStBl. II 1993, 131; s. hierzu auch die Legaldefinition in § 19 Abs. 4 Satz 1 GmbHG). In den hier interessierenden Fällen erfolgt die Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit zu einem unangemessen niedrigen Kaufpreis (zB Verkauf des Betriebs zum Buchwert). Es stellt sich die Frage, ob die in der betrieblichen Sachgesamtheit befindlichen stillen Reserven nach den allgemeinen Grundsätzen zur verdeckten

Einlage betrieblicher Sachgesamtheiten aufzudecken sind (s.o. „Kein oder unangemessen niedriges Entgelt“) oder ob ausnahmsweise § 20 UmwStG eingreift. In den Mittelpunkt rückt die Frage, ob in solchen Fällen die neuen Gesellschaftsanteile gegen Barmittel oder gegen eine Sacheinlage gewährt werden.

► *Rechtslage bis 1.11.2008* (vor Inkrafttreten des MoMiG v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026): Rechtsprechung und FinVerw. behandeln die gemischt verdeckte Sacheinlage in Fällen einer verschleierte Sachgründung/Sachkapitalerhöhung wie die verdeckte Sacheinlage, nämlich grds. als Betriebsaufgabe gem. Abs. 3; es sei weder § 6 Abs. 3 (BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525 [527]) noch § 20 UmwStG anwendbar (zB BFH v. 1.7.1992 – I R 5/92, BStBl. II 1993, 131 [132 f.]; s. auch BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268, Rz. 20.04; aA BÜCHELE, DB 1997, 2337 [2343], ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2004, 1188). § 20 UmwStG scheidet deshalb aus, weil die Bareinlageverpflichtung als solche wirksam sei; die Gesellschaftsanteile würden für die Bar- und nicht Sacheinlage gewährt werden (BFH v. 1.7.1992 – I R 5/92, BStBl. II 1993, 131 [132 f.]).

Nach PATT fehlt es – als Folge der BGH-Rspr., wonach bei einer verschleierte Sachgründung/Sachkapitalerhöhung auch die dingliche Übereignung der betrieblichen Sachgesamtheit unwirksam sei (BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, BGHZ 155, 329) – bereits an der erforderlichen Einbringung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) des Sacheinlagegegenstands (diese Beurteilung ist str.; s. zum Ganzen PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 182 [3/2018]).

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die zivilrechtl. Heilung einer verdeckten Sacheinlage strechtl. zu einer (nachträglichen) Anwendung des § 20 UmwStG führt (dies verneinend: WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 202; dies bejahend: PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 183 [3/2018]; TILLMANN/TILLMANN, DB 2004, 1853; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2004, 1188).

Für die zivilrechtliche Heilung ist ein satzungsändernder Mehrheitsbeschluss der Gesellschafter erforderlich, nach dem die bisherige (wirksame) Bareinlagepflicht in eine Sacheinlage umgewandelt wird. Gegenstand dieses Beschlusses muss nach der Rspr. des BGH (aufgrund der zivilrechtl. Unwirksamkeit der dinglichen Übereignung des Sacheinlagegegenstands) die Sacheinlage selbst sein (BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, BGHZ 155, 329).

Stellungnahme: Die Frage der Anwendbarkeit des § 20 UmwStG hängt maßgeblich davon ab, ob – trotz zivilrechtl. Unwirksamkeit der dinglichen Übertragung – bereits das wirtschaftliche Eigentum an der betrieblichen Sachgesamtheit auf die KapGes. übergegangen ist. Diese Frage wird man regelmäßig bejahen müssen (s. dazu TILLMANN/TILLMANN, DB 2004, 1853 [1854 ff.]). Folge hiervon wäre, dass man nach Auffassung der Rspr. von einer vollendeten Betriebsaufgabe auszugehen hätte. Diese Gewinnrealisierung ließe sich nicht mehr durch die zivilrechtl. – mW ex nunc eintretende (s. MÄRTENS in MüKo GmbHG, 2010, § 5 GmbHG Rz. 256) – Heilung beseitigen; es läge gerade keine von Anfang an wirksame Sachwerteinbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen vor.

► *Rechtslage ab 1.11.2008 (Inkrafttreten des MoMiG):* Der Gesetzgeber hat durch das MoMiG die für die verschleierte Sachgründung/Sachkapitalerhöhung geltenden gesellschaftsrechtl. Vorschriften grundlegend geändert (§ 19 Abs. 4, § 56 Abs. 2 GmbHG, § 3 Abs. 4 EGGmbHG; s. dazu ausführl. MÄRTENS in MüKo GmbHG, 2010, § 19 GmbHG Rz. 224 ff.). Im Unterschied zur alten Rechtslage sind nunmehr sowohl die Verträge über die Sacheinlage als auch die Rechtshandlungen zu ihrer Ausführung wirksam (§ 19 Abs. 4 Satz 2 GmbHG). Außerdem bestimmt § 19 Abs. 4 Satz 3 GmbHG, dass mit der Eintragung in das Han-

§ 16 Anm. 102–105 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

delsregister der Wert der Sacheinlage auf die fortbestehende Geldeinlagepflicht anzurechnen ist.

Diese Neuregelungen gelten nach § 3 Abs. 4 Satz 1 EGGmbHG auch rückwirkend. Sie kommen aber dann nicht zur Anwendung, wenn ua. über die verdeckte Sacheinlage eine wirksame Vereinbarung (zB Heilung) zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter getroffen worden ist (§ 3 Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 EGGmbHG).

Es bleibt uE dabei, dass die verschleierte Sachgründung/Sachkapitalerhöhung nicht unter § 20 UmwStG fällt, sondern zu einer Gewinnrealisierung nach § 16 führt (s. auch Anm. 289; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 202; PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 182 [3/2018]; AEUmwStG 2006, Rz. E 20.10; aA MENNER in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 20 UmwStG Rz. 201 f.; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2009, 1190). Entscheidend hierfür ist, dass der Gesellschafter – trotz Anrechnung der Sacheinlage – zu einer Geldeinlage verpflichtet bleibt. Der Rechtsgrund für die Entstehung der neuen Anteile bleibt unberührt. Er erhält die neuen Gesellschaftsanteile nicht für eine Sach-, sondern für eine Bareinlage.

In Fällen mit Aktiengesellschaften stellen sich nach § 27 Abs. 3 AktG, § 20 Abs. 7 EGAktG idF des ARUG v. 30.7.2009 (BGBl. I 2009, 2479) die gleichen Rechtsfragen.

103 (3) Exkurs: 25 UmwStG

Wird eine PersGes. (oHG, KG, EWIV, Partnerschaftsgesellschaft, s. § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) in eine KapGes. durch Formwechsel (§ 190 UmwG) umgewandelt, liegt gesellschaftsrechtl. zwar (nur) eine Änderung der Rechtsform der PersGes. unter Wahrung ihrer rechtl. Identität (Identität des Vermögens und der Anteilsinhaber) vor. Ertragsteuerlich findet aber aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungskonzeption bezüglich der Behandlung der Mitunternehmerschaft einerseits, die selbst nicht stpfl. ist, und des eigenständigen StSubjekts „KapGes.“ andererseits ein tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel statt (zB BFH v. 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz. 20; AEUmwStG 2006, Rz. 00.02). Diese Wertung als tauschähnlicher Rechtsträgerwechsel stellt keine durch § 25 Satz 1 iVm. §§ 20 bis 23 UmwStG begründete Fiktion dar, sondern liegt darin begründet, dass im Erg. die Mitunternehmeranteile gegen die Anteile an der KapGes. getauscht werden (str.; s. zum Ganzen PATT in DPM, § 25 UmwStG Rz. 2 [4/2017]). Die ertragstl. Beurteilung dieser Anteilsveräußerung ergibt sich aus den – dem § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (oder bei vermögensverwaltenden PersGes. dem § 17 Abs. 1 Satz 1) vorgehenden – Einbringungsvorschriften der §§ 20 bis 23 UmwStG (iVm. § 25 Satz 1 UmwStG).

104 Einstweilen frei.

cc) Personengesellschaft als aufnehmender Rechtsträger

105 (1) Einbringung gegen Einräumung/Erweiterung einer Mitunternehmerstellung gem. § 24 UmwStG

Tatbestand im Überblick (§ 24 Abs. 1 UmwStG): Begünstigt ist die Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs und (Teil-)Mitunternehmeranteils gegen Einräumung (Erweiterung) einer (bestehenden) Mitunternehmerstellung (= Gewährung von Gesellschaftsrechten). Umstritten ist die Frage, ob eine zu einem BV gehörende 100 %-Kapitalbeteiligung – trotz fehlender Erwähnung in § 24

Abs. 1 UmwStG – ein Teilbetrieb ist (dies bejahend: AEUmwStG 2006, Rz. 24.02; PATT, EStB 2009, 201 [203]; dies verneinend: BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, zu § 24 UmwStG aF; RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rz. 42). Danach kommt nach der BFH-Rspr. bei isolierter Einbringung einer solchen Kapitalbeteiligung nicht § 24 Abs. 1 UmwStG, sondern § 6 Abs. 5 Satz 3 (mit zwingender Buchwertfortführung) zur Anwendung. Es müssen die wesentlichen Betriebsgrundlagen der betrieblichen Sachgesamtheit eingebracht werden. Dabei ist – wie bei § 20 UmwStG (s. Anm. 101) – nur die Einbringung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, Rz. 16; glA jetzt auch AEUmwStG 2006, Rz. 24.03 iVm. 20.06).

§ 24 UmwStG ist auch erfüllt, wenn nur ein Teil der WG ins Gesamthandsvermögen übertragen und die übrigen WG der PersGes. zur Nutzung überlassen werden (Einbringung in das SonderBV; BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458 [460]; AEUmwStG 2006, Rz. 24.04).

Zeitpunkt der Einbringung: § 20 Abs. 4 Halbs. 2 iVm. § 20 Abs. 5, 6 UmwStG ermöglichen bei einer Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf Antrag – abweichend vom Übergang des wirtschaftlichen (zivilrechtl.) Eigentums an der Sachgesamtheit – eine stl. Rückwirkung.

Bilanziell erfolgt die Einräumung/Erweiterung einer Mitunternehmerstellung (Gewährung der Gesellschaftsrechte) dadurch, dass die durch die Übertragung eintretende Werterhöhung des Vermögens der PersGes. dem Kapitalkonto des Einbringenden gutgeschrieben wird, das für seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend ist (dazu grundlegend BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36 [37]; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl. I 1997, 627; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, 2011/0524044, BStBl. I 2011, 713; AEUmwStG 2006, Rz. 24.07).

Im Fall eines Mehrkontenmodells der aufnehmenden PersGes. ist zu prüfen, ob die Gutschrift auf einem Konto erfolgt, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbes. das Gewinnbezugsrecht, richten (BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rz. 28). Es reicht nicht aus nur zu untersuchen, ob es sich um ein Kapitalkonto iSd. § 15a (strechtl. Eigenkapital) oder um ein Forderungskonto (Fremdkapital) handelt (zu dieser Prüfung zB BFH v. 5.6.2000 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344, mwN; BFH v. 26.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 - S 2241a-51/93, BStBl. I 1997, 627), denn es existieren auch strechtl. Eigenkapitalkonten, auf denen eine Gutschrift keine Einräumung/Erweiterung der Mitunternehmerstellung (Gewährung der Gesellschaftsrechte), sondern eine Einlage bewirkt (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593, Rz. 26 ff.; so jetzt auch BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09, BStBl. I 2016, 684; s. auch Anm. 106). Erfolgt die Buchung ausschließlich auf dem Konto, das für die Gesellschaftsrechte maßgeblich ist (idR das Kapitalkonto I/Festkapitalkonto), liegt insgesamt eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor. Wird der Gegenwert nicht ausschließlich diesem Konto (Kapitalkonto I/Festkapitalkonto) gutgebracht, sondern auch variablen Kapitalkonten (idR das Kapitalkonto II) oder einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben, ging der BFH bisher davon aus, dass auch insoweit ein entgeltlicher Vorgang (Gegenleistung in Gestalt der Einräumung/Erweiterung einer Mitunternehmerstellung) gegeben sei. Es liege ein einheitlich zu beurteilender Einbringungsvorgang vor, so dass § 24 UmwStG insgesamt anwendbar sei (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617, Rz. 37; BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; glA noch

§ 16 Anm. 105–106 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

der überholte AEUmwStG 2006, Rz. 24.07; aA nunmehr BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S 2178/09, BStBl. I 2016, 684). Es ist fraglich, ob im Lichte der neueren Urteile (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607) an dieser einheitlichen Wertung des Einbringungs Vorgangs festgehalten werden kann. Es spricht viel dafür, dass solche Vorgänge in eine Einbringung nach § 24 UmwStG und in eine Einlage aufgeteilt werden müssen. Wird der Gegenwert der Einbringung auf einem echten Forderungskonto (Darlehenskonto) gutgeschrieben, so kann dieses Konto keine Gesellschaftsrechte gewähren (AEUmwStG 2006, Rz. 24.07); es liegt eine Veräußerung iSd. Abs. 1 vor.

Bei Einbringung gegen Gewährung eines Mischentgelts (= anteilige Gewährung von Gesellschaftsrechten und im Übrigen sonstiges Entgelt, zB Gutschrift auf Kapitalkonto I und Darlehenskonto) war § 24 UmwStG nach hM nur insoweit anwendbar, als Gesellschaftsrechte gewährt wurden (AEUmwStG 2006, Rz. 24.07; s. zum Ganzen SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 140). Im Übrigen kam es nach hM zu einer anteiligen Gewinnrealisierung. Hingegen wird nach Auffassung des BFH in diesen Fällen bei Wahl der Buchwertfortführung kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus der Gutschrift auf dem für die Beteiligung maßgeblichen Kapitalkonto und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den stl. Buchwert des eingebrachten BV nicht übersteigt (BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 39 ff.; zust. GEISLER, FR 2014, 152). Allerdings hat der Gesetzgeber ab 1.1.2015 – auch als Reaktion auf das genannte BFH-Urteil (BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639; BTDrucks. 18/4902, 51) – die Möglichkeit der steuerneutralen Einbringung bei Gewährung sonstiger Gegenleistungen durch § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Satz 4 UmwStG idF des StÄndG 2015 v. 5.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846) eingeschränkt; diese Änderung entspricht den Änderungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG.

Rechtsfolgen (§ 24 Abs. 2–6 UmwStG): Die aufnehmende PersGes. hat das eingebrachte BV nach den Abs. 2–6 zu bewerten. Es kann sich der Buchwert, ein Zwischenwert oder der gemeine Wert ergeben (zum Antragswahlrecht s. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Das ausschließlich der PersGes. zustehende Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 UmwStG kann von ihr nur einheitlich ausgeübt werden (BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458 [461]; BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847). Ein Veräußerungsgewinn entsteht dann, wenn das eingebrachte BV mit einem Wert oberhalb des Buchwerts angesetzt wird. Die Besteuerung eines solchen Gewinns regelt § 24 Abs. 3 UmwStG. Die Anwendung des Abs. 4 (Freibetrag) setzt voraus, dass das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert angesetzt wird und es sich nicht um einen Teil eines Mitunternehmeranteils handelt (§ 24 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 UmwStG); § 34 Abs. 1 und 3 greifen in diesem Fall aber nur insoweit, als der Veräußerungsgewinn nicht dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegt (§ 24 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 UmwStG). Zudem gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG auch § 16 Abs. 2 Satz 3 entsprechend.

106 (2) Übertragung ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten

Angemessenes Entgelt: Erhält der Übertragende für die betriebliche Sachgesamtheit zwar keine Mitunternehmerstellung, aber ein sonst angemessenes Entgelt, liegt eine Veräußerung nach Abs. 1 vor, und zwar unabhängig davon,

ob der Übertragende ein Gesellschafter ist oder nicht. Ist der Übertragende Gesellschafter, ist Abs. 2 Satz 3 zu beachten.

Kein Entgelt von der Personengesellschaft:

► *Übertragender ist an Personengesellschaft beteiligt (verdeckte Sacheinlage):* Erhält der einbringende Gesellschafter für die übertragene Sachgesamtheit weder eine Gegenleistung in Gestalt weiterer Gesellschaftsrechte noch in anderer Form (zB Gutschrift auf Darlehenskonto), liegt eine unentgeltliche Übertragung vor (verdeckte Sacheinlage). Die wohl hM wendet – anders als bei der verdeckten Sacheinlage in eine KapGes. (hM: Betriebsaufgabe; s. Anm. 102) – § 6 Abs. 3 (analog) an (s. § 6 Anm. 1246; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 26, mwN; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 203 [9/2017]; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 41 [11/2011]). Nach dieser Auffassung wären bei der verdeckten Einlage einer 100 %-Kapitalbeteiligung des BV die § 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. anzuwenden, weil solche Kapitalbeteiligungen nicht von § 6 Abs. 3 erfasst werden (s. Anm. 71; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 43 [8/2014]). Die hM nimmt eine derartige unentgeltliche Übertragung insbes. dann an, wenn die Gutschrift ausschließlich auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt (§ 6 Anm. 1246, mwN; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, 2011/0524044, BStBl. I 2011, 713, unter II.1. zur Einbringung von EinzelWG des PV in eine PersGes.; aA NIEHUS/WILKE, § 6 Anm. 1553; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 41, der § 24 UmwStG anwendet, soweit die Sacheinlage dem Einbringenden zugutekommt, und § 6 Abs. 3 bejaht, soweit die Sacheinlage den übrigen Gesellschaftern zugute). Der Mehrwert fließe in das gesamthänderisch gebundene Vermögen der PersGes. und komme dem übertragenden Gesellschafter ebenso wie allen anderen Mitgesellschaftern nur als reflexartige Wertsteigerung seiner Beteiligung zugute; hierin liege keine Gegenleistung. Nach Auffassung des BFH liegt eine (verdeckte) Einlage auch bei einer ausschließlichen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II des Einbringenden vor, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag die maßgeblichen Gesellschaftsrechte allein nach dem Kapitalkonto I richten (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593, Rz. 26 ff.). Der Unterschied zur Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto besteht darin, dass der Mehrwert der Einlage nicht auch den übrigen Gesellschaftern, sondern allein dem Einbringenden zugutekommt.

Stellungnahme: Nach bisher hier vertretener Auffassung war die verdeckte Einlage einer Sachgesamtheit in eine PersGes. im Grundsatz von § 24 UmwStG erfasst, weil die beim einbringenden Gesellschafter eintretende Werterhöhung seiner Beteiligung als Gewährung von Gesellschaftsrechten zu beurteilen sei. Hieran wird nicht länger festgehalten. Aus § 6 Abs. 5 Satz 3 ergibt sich, dass auch eine unentgeltliche Übertragung in das BV der aufnehmenden PersGes. möglich sein muss. Würde man hingegen jede Buchung auf einem Eigenkapitalkonto des einbringenden Gesellschaftern als Gewährung von Gesellschaftsrechten beurteilen, liefe diese Bestimmung inhaltlich leer. Daraus ergibt sich, dass auch Eigenkapitalkonten (zB gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto oder Kapitalkonto II) existieren müssen, die keine Mitunternehmerstellung (Gesellschaftsrechte) repräsentieren (aA REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 41). Danach ist § 6 Abs. 3 (analog) anwendbar; Abs. 1 Satz 1 greift nicht ein, weil die eintretende Wertsteigerung der Beteiligung bloßer Reflex und keine Gegenleistung (Entgelt) ist (s. auch Anm. 62). Ebenso kann – anders als bei der verdeckten Sacheinlage in eine KapGes. – keine vor der unentgeltlichen Übertragung erfolgende „Totalentnahme“ iSd. Abs. 3 Satz 1 (Betriebsaufgabe) angenommen werden, denn die

§ 16 Anm. 106–110 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

stillen Reserven werden nicht auf ein anderes StSubjekt übertragen und damit betriebsfremden Zwecken zugeführt; sie bleiben (jedenfalls zT) beim einbringenden Mitunternehmer steuerverstrickt: Außerdem entspricht diese Beurteilung dem Grundgedanken des § 6 Abs. 5 Satz 3 (Buchwertansatz).

► *Übertragender ist an Personengesellschaft nicht beteiligt*: Ist der Übertragende an der PersGes. nicht beteiligt, liegt ein Fall des § 6 Abs. 3 vor (glA STAHL in KORN, § 16 Rz. 30 [8/2012]). Ist allerdings eine KapGes., an welcher der Übertragende beteiligt ist, Mitunternehmerin der erwerbenden PersGes., stellt die Zuwendung an die KapGes. eine gewinnrealisierende verdeckte Einlage dar.

107–109 Einstweilen frei.

II. Betriebsveräußerung – ganzer Gewerbebetrieb, Teilbetrieb, 100 %-Beteiligung an Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

1. Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

110 a) Grundstruktur der Veräußerungstatbestände

(Teil-)Betrieb als Tätigkeit und Vermögensmasse: Der Begriff des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wird ebenso wie der des Teilbetriebs durch zwei grundlegende Kriterien bestimmt: zum einen durch die gewerbliche Tätigkeit (Tätigkeitstatbestand), zum anderen durch das dieser Tätigkeit dienende Vermögen (Zustandstatbestand); s. auch § 6 Anm. 1205. Das erstgenannte Kriterium leitet sich aus der tätigkeitsbezogenen Definition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 ab (BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527 [529]). Zur Übertragung eines (Teil-)Betriebs gehört daher auch, dass der Übertragende dem Erwerber die Möglichkeit verschafft, die bisherige Tätigkeit fortzusetzen. Dies setzt voraus, dass der Übertragende seine bisherige Tätigkeit einstellt (s. Anm. 136 f. und 158). Das zweitgenannte Kriterium ergibt sich daraus, dass die gewerbliche Tätigkeit typischerweise unter Einsatz von Vermögen erfolgt, das dann nach § 4 Abs. 1 zum BV des (Teil-)Betriebs des Stpfl. gehört. Danach besteht zwischen dem Tatbestand der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs und der Teilbetriebsveräußerung kein wesensmäßiger Unterschied. Das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung muss sich grds. nach denselben Kriterien wie das Vorliegen einer Betriebsveräußerung beurteilen (glA BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]).

Eine Betriebs-/Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 bzw. Alt. 2 lässt sich daher vereinfachend als die entgeltliche Übertragung der sich aus dem Tätigkeits- und Zustandstatbestand zusammensetzenden Organisationseinheit (Gesamtbetrieb) oder entsprechenden Untereinheit (Teilbetrieb) beschreiben (zu den Voraussetzungen einer Gesamtbetriebsveräußerung s. Anm. 125, zu denen einer Teilbetriebsveräußerung s. Anm. 150).

100 %-Kapitalbeteiligung im Betriebsvermögen – Teilbetrieb kraft Fiktion: Als Teilbetrieb gilt auch die im gewerblichen BV gehaltene 100 %-Beteiligung an einer KapGes. Diese Kapitalbeteiligung ist kein Teilbetrieb, sondern wird einem Teilbetrieb mittels gesetzlicher Fiktion gleichgestellt (s. Anm. 160). Tatsächlich handelt es sich um ein EinzelWG. Die Veräußerung einer solchen Kapitalbeteiligung kann demnach auch nicht die Einstellung einer bestimmten Tätigkeit voraussetzen.

b) Verhältnis der einzelnen Veräußerungstatbestände des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zueinander**aa) Verhältnis der Gesamt- zur Teilbetriebsveräußerung**

111

Eine Tatbestandskonkurrenz zwischen einer Teil- (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2) und Gesamtbetriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1) kann nur dann eintreten, wenn mindestens zwei Teilbetriebe existieren, denn es ist nicht möglich, dass ein Betrieb lediglich einen Teilbetrieb umfasst. In einem solchen Fall existiert nur ein Betrieb; das Vorliegen eines Teilbetriebs setzt daher voraus, dass zumindest ein zweiter Teilbetrieb vorhanden ist (BFH v. 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz. 23; s. auch Anm. 150). Wird ein aus mehreren Teilbetrieben bestehender Gesamtbetrieb veräußert, ist nur eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 gegeben; die Teilbetriebe sind insoweit unselbständige Bestandteile des veräußerten Gesamtbetriebs. Insoweit ist der Tatbestand der Teilbetriebsveräußerung gegenüber dem der Betriebsveräußerung subsidiär. Im Übrigen ist die Unterscheidung dieser Tatbestände voneinander für die Anwendung des § 16 bedeutungslos. Beide Organisationseinheiten fallen unter den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Zudem ist der Freibetrag des Abs. 4 auch bei einer Teilbetriebsveräußerung in voller Höhe zu gewähren (s. auch Anm. 725). Bedeutsam ist hingegen die Abgrenzung des Gewerbebetriebs/Teilbetriebs von unselbständigen Betriebsteilen, deren Veräußerung gerade nicht vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfasst ist und nicht zu einem nach Abs. 4, § 34 stbegrünstigten Gewinn führen kann.

bb) Verhältnis der (Teil-)Betriebsveräußerung zur Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung

112

Bedeutung: Die Frage nach dem tatbestandlichen Verhältnis zwischen der (Teil-)Betriebsveräußerung/-aufgabe und der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) stellt sich, wenn sich im BV des (Teil-)Betriebs auch eine solche Beteiligung befindet. In diesen Fällen ist zu klären, ob die vorstehend genannte Beteiligung eine selbständige Sachgesamtheit bildet oder nur unselbständiger Bestandteil der Sachgesamtheit „(Teil-)Betrieb“ ist. Diese Abgrenzung hat insbes. Bedeutung für folgende Fragen:

► *Auswirkungen auf den Freibetrag nach Abs. 4:* Der Freibetrag nach Abs. 4 kann nur einmal im Leben für den Gewinn aus einem einzigen Veräußerungstatbestand nach Abs. 1 Satz 1 in Anspruch genommen werden. Würde man daher für den Fall der gemeinsamen Veräußerung/Aufgabe des (Teil-)Betriebs mit der darin befindlichen 100 %-Kapitalbeteiligung mehrere Veräußerungstatbestände iSd. Abs. 1 Satz 1 bejahen, müsste der Stpfl. wählen, auf welchen Vorgang er den Freibetrag anwenden will.

► *Auswirkungen bei einer Buchwertüberführung in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 oder bei Rückbehalt der 100 %-Kapitalbeteiligung:* Würde man die 100 %-Kapitalbeteiligung als selbständige Sachgesamtheit qualifizieren, wäre die bei einer (Teil-)Betriebsveräußerung erfolgende Buchwertüberführung einer derartigen Beteiligung in ein anderes BV des Stpfl. nach § 6 Abs. 5 für das Vorliegen einer stbegrünstigten (Teil-)Betriebsveräußerung/-aufgabe unschädlich. Anderenfalls läge kein stbegrünstigter Vorgang vor, wenn die Beteiligung zugleich wesentliche Betriebsgrundlage des (Teil-)Betriebs ist. Die entsprechende Problematik stellt sich bei Rückbehalt einer derartigen Beteiligung (s. Anm. 128).

► *Auswirkungen auf die Gewerbesteuer:* Auswirkungen auf die GewSt ergeben sich deshalb, weil die Veräußerung/Aufgabe eines (Teil-)Betriebs gewstfrei ist, wäh-

§ 16 Anm. 112–114 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

rend die Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung gewstpfl. ist (s. Anm. 40).

Veräußerung eines (Teil-)Betriebs einschließlich einer 100 %-Kapitalbeteiligung: Wird eine 100 %-Kapitalbeteiligung zusammen mit dem (Teil-)Betrieb veräußert, liegt nur ein Veräußerungstatbestand nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor. In diesem Fall ist die 100 %-Kapitalbeteiligung unselbständiger Bestandteil der Sachgesamtheit (Teil-)Betrieb. Der Tatbestand der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung ist gegenüber dem der (Teil-)Betriebsveräußerung subsidiär (glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 514 [11/2017]). Der Gewinn unterliegt insgesamt nicht der GewSt (s. Anm. 40). Die Tarifiermäßigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 hinsichtlich des Gewinns aus der Kapitalbeteiligung nicht zur Anwendung (s. Anm. 5).

Veräußerung eines (Teil-)Betriebs ohne die 100 %-Kapitalbeteiligung: Wird die 100 %-Kapitalbeteiligung nicht zusammen mit dem (Teil-)Betrieb veräußert, sondern vor oder zeitgleich mit der Veräußerung zum Buchwert in ein anderes BV übertragen/überführt oder vom Stpfl. zurückbehalten, liegt gleichwohl eine Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 vor (s. auch Anm. 128, 154; aA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 643 [11/2017]), denn die gesetzliche Fiktion eines Teilbetriebs hat denknötwendig zur Folge, dass der Gesamtbetrieb fiktiv aus zwei Teilbetrieben (Sachgesamtheiten) besteht (BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 26). Damit ist auch der veräußerte Restbetrieb ohne die 100 %-Kapitalbeteiligung als Teilbetrieb anzusehen. Es greift § 34 Abs. 2 Nr. 1 ein, selbst wenn die stillen Reserven in der 100 %-Kapitalbeteiligung nicht aufgedeckt werden, denn die Frage der Tarifiermäßigung ist bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen. Es wird eine segmentierte Betrachtung durchgeführt und lediglich untersucht, ob die stillen Reserven der jeweils veräußerten (aufgegebenen) Sachgesamtheit aufgedeckt wurden (BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 25; WENDT, FR 2010, 704).

Zur Veräußerung eines (Teil-)Betriebs mit gleichzeitiger Auflösung der Kapitalgesellschaft s. ausführl. Anm. 176.

Zum Verhältnis der Veräußerung eines (Teil-)Betriebs einschließlich des Mitunternehmeranteils s. Anm. 272.

Zum Verhältnis der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils einschließlich einer 100 %-Kapitalbeteiligung s. Anm. 273.

113–114 Einstweilen frei.

2. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1)

Schrifttum: SÖFFING, Einzelfragen bei der Betriebsveräußerung – Zum Verhältnis von § 6b (§ 6c) EStG zu den §§ 14a Abs. 1, 16 Abs. 4 und 34 Abs. 1 EStG, FR 1972, 52; KESSLER, Die Einstellung der Tätigkeit – ein neues Tatbestandsmerkmal der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe?, BB 1986, 1441; HERMSTÄDT, Die Bedeutung der Definition des Gewerbebetriebs in § 1 Abs 1 GewStDV aF, § 15 Abs 2 EStG 1984 für die Auslegung der §§ 16, 34 EStG, BB 1988, 529; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe aus der Sicht der neueren Rechtsprechung, DStZ 1989, 443; KEMPERMANN, Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage in der neueren Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, FR 1993, 593; GROH, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 683; GLANEGGER, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 1329; HÖRGER/SCHULZ, Normspezifische Auslegung des Begriffs „wesentliche

Betriebsgrundlage“, DStR 1998, 233; WENDT, Zur Grauzone zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsänderung, FR 1998, 264; RÖDDER/BECKMANN, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut not!, DStR 1999, 1751; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Rechtsfragen zur steuerlich begünstigten Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines (Teil-)Betriebes, DStR 1999, 217; PATT/RASCHE, Differenzierende Bestimmung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen nach § 20 UmwStG?, FR 2000, 1328; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Neue Kriterien für die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffs, DStZ 2000, 127; MÄRKLE, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sondervermögen, DStR 2001, 685; RITZROW, Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, StWa. 2001, 266; MÄRKLE, Die Betriebsunterbrechung und der ruhende Betrieb in der Ertragsbesteuerung, BB 2002, 17; NEUMANN, Der Teilbetrieb, EStB 2002, 437; NÖCKER, Einbringung eines Liebhabereibetriebes in eine GmbH, Inf. 2002, 291; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, Probleme bei der Realteilung nach der Neuregelung durch die Unternehmenssteuerreform, FR 2002, 1101; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; BRANDENBERG, Anteile des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage, DB 2003, 2563; DÜRR, Praxishinweis zu BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01 (Veräußerung des gesamten Betriebs einer GbR an einen Gesellschafter), Inf. 2003, 484; WENDT, Erwerb des gesamten Gewerbebetriebes von der Personengesellschaft durch einen Gesellschafter – Voraussetzungen einer Realteilung, FR 2003, 659; WENDT, Begriff der funktionalen Wesentlichkeit, FR 2003, 1184; SPINDLER, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1; SCHIESSL, Betriebsübertragung mit Rückpacht oder Nießbrauchsbestellung – Aufdeckung der stillen Reserven?, DStZ 2007, 113; WENDT, Steuerbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Unternehmens bei anschließendem Tätigwerden des Veräußers für den Erwerber, FR 2009, 429; RÖHRIG/DEMANT, Unternehmensumstrukturierung von Personenunternehmen – Aktueller Überblick zur Gesamtplanrechtsprechung I, EStB 2011, 33; BRANDENBERG, Abschied vom Gesamtplan – neuer Betriebsbegriff – Konsequenzen aus der Entscheidung des BFH vom 2.8.2012 – IV R 41/11, DB 2013, 17; HERLINGHAUS, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441; WACKER, Zur Gesamtplanrechtsprechung bei Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Zwischenbilanz aus der ertragsteuerrechtlichen Sicht des BFH, Ubg 2016, 245; HÜBNER/FRIZ, Buchwertfortführung bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt? – Anmerkung zum BFH-Urteil X R 59/14, DStR 2017, 2353; SIEBENHÜTER, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 20.3.2017 – X R 11/16 (Firmenname und -logo: Wesentliche Betriebsgrundlage?), EStB 2017, 388; WENDT, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 25.1.2017 – X R 59/14 (Vorbehaltsnießbrauch hindert steuerneutrale unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebes), FR 2017, 1061; KORN, Nießbrauch: Steuerfallen und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2018, 20597; WENDT, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 29.11.2017 – I R 7/16 (Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlage bei Einbringung), FR 2018, 513.

a) Begriff des Gewerbebetriebs

aa) Begriffsbestimmung

Normspezifische Auslegung: Das StRecht verwendet den Betriebsbegriff in zahlreichen verschiedenen Gesetzen (zB § 6 Abs. 3, §§ 13, 14, 16 EStG; §§ 20, 24 UmwStG; § 2 Abs. 1 GewStG; § 95 Abs. 1 BewG; §§ 13a, 19a ErbStG; §§ 138, 139, 141 AO). Dieser Begriff ist je nach Gesetzeszweck normspezifisch zu bestimmen, so dass – selbst innerhalb eines Gesetzes – unterschiedliche Auslegungen geboten sein können (s. Vor §§ 4–7 Anm. 85). So versteht auch das EStG den Betriebsbegriff nicht einheitlich (HEINICKE in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 4 Rz. 25).

115

Enger Betriebsbegriff: Mit dem in Abs. 1 gebrauchten Begriff des „ganzen Gewerbebetriebs“ ist der der estrechtl. Gewinnermittlung (Abs. 2, §§ 4–6) zugrunde liegende Betriebsbegriff gemeint. Dies ist der jeweilige Einzelbetrieb (enger Betriebsbegriff), nicht die Summe aller einer Einkunftsart (mittlerer Betriebsbegriff) oder gar aller Gewinneinkünfte (weiter Betriebsbegriff) angehörenden Einzelbetriebe des Stpfl. (str.).

Danach kann ein Einzelunternehmer, der verschiedene gewerbliche Tätigkeiten ausübt, gleichzeitig auch mehrere veräußerbare ganze Gewerbebetriebe iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 unterhalten (BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901 [902], zu § 2 Abs. 1 GewStG; BFH v. 26.1.2006 – III R 5/04, BStBl. II 2006, 771). Die Betriebsveräußerung setzt demnach nicht voraus, dass der Stpfl. alle seine gewerblichen Einzelbetriebe überträgt. PersGes. (und KapGes.) haben hingegen nur einen Gewerbebetrieb iSd. § 16 (BFH v. 21.12.2000 – X B 111/00, BFH/NV 2001, 816 [816], zu § 2 Abs. 1 GewStG; BFH v. 26.1.2006 – III R 5/04, BStBl. II 2006, 771, zu PersGes.). Dies folgt aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 (bzw. § 8 Abs. 2 KStG), wonach alle von diesen Gesellschaften erzielten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind (BFH v. 10.2.1989 – III R 78/76, BStBl. II 1989, 467 [469]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 192). Ebenso wie Einzelunternehmer können PersGes. aber nacheinander verschiedene Gewerbebetriebe iSd. § 16 unterhalten (zB BFH v. 13.4.2017 – IV R 49/15, BFH/NV 2017, 1129, Rz. 22 mwN).

Dies bedeutet, dass nur ein Gewerbebetrieb und eine Mitunternehmerschaft gegeben ist, wenn für verschiedene Tätigkeiten zivilrechtl. nur eine PersGes. besteht (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 [203]). Sind allerdings zivilrechtl. mehrere PersGes. vorhanden, handelt es sich estl. – auch bei Gesellschafteridentität – um mehrere Mitunternehmerschaften mit jeweils selbständigen Gewerbebetrieben.

Abgrenzung des Gewerbebetriebs von anderen Gewerbebetrieben und Teilbetrieben: Der ganze Gewerbebetrieb ist von anderen Gewerbebetrieben, vom Teilbetrieb und von unselbständigen Betriebsteilen abzugrenzen. Abgrenzungskriterium für das Vorliegen mehrerer Gewerbebetriebe statt einzelner Teilbetriebe oder unselbständiger Betriebsteile ist das der „Selbständigkeit“. Während der Teilbetrieb nur eine gewisse Selbständigkeit erfordert, verlangt der Gewerbebetrieb hingegen eine völlige Eigenständigkeit (BFH v. 21.12.2000 – X B 111/00, BFH/NV 2001, 816; BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093).

Ob die gewerblichen Betätigungen eines Stpfl. als selbständige Gewerbebetriebe oder als ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzusehen sind, muss im Einzelfall aufgrund der Würdigung der Gesamtumstände entschieden werden. Relevante Merkmale, die für einen einheitlichen Gewerbebetrieb sprechen, sind vor allem die Gleichartigkeit der Betätigung, die Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen, sowie die räumliche Nähe der Betriebe. Ebenfalls zu berücksichtigen ist, ob eine gesonderte Verwaltung, eine selbständige Organisation, ein eigenes Rechnungswesen, eigenes Personal, eigenes Anlagevermögen uÄ gegeben ist (BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235). Die Entsch. hierüber liegt daher weitgehend im tatsächlichen Bereich.

Das Vorliegen mehrerer Gewerbebetriebe kann für den Stpfl. günstig (zB mehrfache Ausnutzung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG), aber auch ungünstig (zB im Fall der Veräußerung wegen der nur einmaligen Gewährung des Abs. 4, § 34 Abs. 3) sein. Zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs von

unselbständigen Betriebsteilen bzw. innerbetrieblichen Organisationseinheiten s. Anm. 140.

Vorbehaltsnießbrauch zugunsten des Übertragenden – Entstehen von zwei Gewerbebetrieben: Die unentgeltliche Übertragung des Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten des Übertragenden fällt unter § 6 Abs. 3; es entsteht ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Übertragenden und ein ruhender Betrieb in der Hand des Eigentümers (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772 [773]; BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; BFH v. 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765, Rz. 26, alle zu LuF; § 6 Anm. 1211). Während diese BFH-Rspr. für den Bereich der LuF anerkannt ist, soll § 6 Abs. 3 nicht eingreifen, wenn ein Gewerbebetrieb unentgeltlich unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird. Denn – so der BFH – bei der Übertragung eines Gewerbebetriebs fehle es an der Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BFH/NV 2017, 1077, Rz. 40, zur Übertragung eines ruhenden Gewerbebetriebs, wobei diese Grundsätze aber auch auf einen aktiven Gewerbebetrieb anwendbar wären).

Stellungnahme: Die Frage, ob eine schädliche Fortsetzung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Nießbrauchsberechtigten vorliegt, kann für alle Gewinneinkunftsarten nur einheitlich beantwortet werden (glA WENDT, FR 2017, 1061). Dies ergibt sich schon daraus, dass die stbaren Tätigkeiten aller Gewinneinkunftsarten – auch die aus LuF – auf § 15 Abs. 2 zurückgehen und somit bei Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit die Einstellung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit voraussetzen. Soweit der BFH auf dieses selbständige Tatbestandsmerkmal bei Betrieben der LuF verzichten sollte (zB BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 195, 508, für LuF; s. dazu auch § 6 Anm. 1211; diese Auffassung wohl aber aufgegeben durch BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375], wonach die Veräußerung eines landwirtschaftlichen Teilbetriebs die Einstellung der dort ausgeübten Tätigkeit erfordere), könnte dem uE nicht zugestimmt werden. Auch bei der Übertragung der Sachgesamtheit unter Vorbehaltsnießbrauch liegt uE die erforderliche Tätigkeitseinstellung vor. Hierfür ist maßgeblich, dass – ähnlich wie bei der Betriebsverpachtung – der in der Hand des Übertragenden vorhandene aktive Eigentumsbetrieb in einen ruhenden und in einen wirtschaftenden Betrieb aufgespalten wird. Im ruhenden Betrieb (passiver Eigentumsbetrieb) erfolgt eine Nutzungsüberlassung, im wirtschaftenden Betrieb (aktiver eigentumsloser Betrieb) wird die aktive Tätigkeit ausgeübt. Diese Betriebe sind wesensverschieden. Die im passiven Eigentumsbetrieb ausgeübte unternehmerische Tätigkeit ist nicht mit der im aktiven eigentumslosen Betrieb identisch (glA TIEDTKE/WÄLZ-HOLZ, DStR 1999, 217 [221 f.]; WENDT, FR 2017, 1061).

Zur entgeltlichen Übertragung des Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten des Übertragenden s. Anm. 136.

Einstweilen frei.

116–119

bb) Merkmale des „ganzen Gewerbebetriebs“

(1) Selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens

120

Selbständige Lebensfähigkeit: Für die selbständige Lebensfähigkeit ist entscheidend, dass in der vorhandenen Organisationseinheit ihrer Struktur nach tatsächlich ein Betrieb geführt, dh. eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann (BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380 [381]). Hierfür wird

man im Allgemeinen einen eigenen Kundenkreis und eigene Einkaufs-(Lieferanten-)beziehungen fördern müssen.

► *Zerstörter oder verfallener Betrieb*: Ein zerstörter oder verfallener Betrieb ist kein Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 (BFH v. 16.7.1970 – IV R 227/68, BStBl. II 1970, 738 [739]).

Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Betrieb durch das Schadensereignis (zB Brand, Explosion) sein organisatorisches Gefüge und damit den Charakter als Betrieb verliert; in diesem Fall ist keine Möglichkeit der Betriebsfortführung gegeben. Die WG behalten aber trotz der Zerstörung ihren betrieblichen Charakter (BFH v. 16.7.1970 – IV R 227/68, BStBl. II 1970, 738 [739]). Eine andere Frage ist es, ob in solchen Fällen eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist. Nach der Rspr. ist dies zu bejahen, wenn ein total oder nahezu total zerstörter Betrieb in engem zeitlichem Zusammenhang mit dem Schadensereignis aufgegeben wird (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707 [709]).

► *Betrieb im Aufbau*: Ein Betrieb im Aufbau, in dem der Veräußerer noch keine werbende gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat, ist – trotz fehlender Lebensfähigkeit – Gewerbebetrieb iSd. § 16, wenn bereits die wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist; vgl. BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380; BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000, Rz. 51, mwN; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 91; krit. REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 45, wenn weder Kunden- noch Lieferantenbeziehungen bestehen.

► *Auslaufender Betrieb*: Ein auslaufender Betrieb ist solange noch Gewerbebetrieb iSd. § 16, wie er sich noch in der Abwicklungsphase befindet (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 33 [2/2005]).

► *Betriebsunterbrechung/sog. ruhender Betrieb*: Eine Betriebsunterbrechung (= nur vorübergehende, nicht endgültige Einstellung der betrieblichen Tätigkeit) lässt die selbständige Lebensfähigkeit und damit den Fortbestand des betrieblichen Organismus unberührt (zB BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 [380]). Die Betriebsunterbrechung ist durch die objektiv bestehende Möglichkeit gekennzeichnet, dass der nur vorübergehend eingestellte Betrieb wieder „identitätswahrend“ aufgenommen werden kann. Hierunter werden folgende Fallgruppen gefasst (s. dazu BFH v. 12.5.2011 – IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092):

▷ *Betriebsverpachtung (Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne)*: Der verpachtete Gewerbebetrieb wird beim Verpächter als fortbestehend behandelt, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung (insbes. Verpachtung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen) vorliegen und die Betriebsaufgabe nicht (eindeutig) erklärt wird; zu den Voraussetzungen im Einzelnen s. Anm. 660 ff.

▷ *Betriebsunterbrechung im engeren Sinne (sog. ruhender Betrieb)*: Die Betriebsunterbrechung iES – auch als „ruhender Betrieb“ bezeichnet (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 181; MÄRKLE, BB 2002, 17 [21]) lässt ebenfalls den Fortbestand des betrieblichen Organismus unberührt. Zu den Voraussetzungen s. Anm. 655 ff.

▷ *Zum eigentumsmäßig geteilten Betrieb* als weiterer Fallgruppe der Betriebsunterbrechung s. ausführl. Anm. 658. In diesen Fällen besteht der Betrieb uE nicht fort.

► *Liebhabeibetrieb*: Ein Liebhabeibetrieb ist kein Gewerbebetrieb; in einem derartigen „Betrieb“ kann mangels Gewinnerzielungsabsicht keine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden (ausführl. zum Liebhabeibetrieb RITZROW, StWa. 2001, 266; s. auch Anm. 523).

Der Übergang vom Liebhabeibetrieb zum Gewerbebetrieb ist eine Betriebsöffnung iSd. § 6 Abs. 1 EStDV (s. § 2 Anm. 444; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 42). Der Wechsel vom Gewerbebetrieb zum Liebhabeibetrieb ist keine Betriebsaufgabe (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; BFH v. 5.4.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130, Rz. 13; aA WENDT, FR 1998, 264 [275]); allerdings sind auf den Zeitpunkt des Wechsels die Werte des BV festzuschreiben (H 16 Abs. 2 „Liebhabeibetrieb“ EStH 2017). Zur Einbringung eines Liebhabeibetriebs in eine GmbH s. NÖCKER, Inf. 2002, 291.

Völlige Eigenständigkeit: Während der Teilbetrieb nur eine gewisse Selbständigkeit erfordert (s. Anm. 144), verlangt der Gewerbebetrieb hingegen eine völlige Eigenständigkeit (s. Anm. 115).

(2) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen

121

Normspezifische Bestimmung der Wesentlichkeit: Die gegenstandsbezogene Komponente des ganzen Gewerbebetriebs iSd. § 16 wird durch die Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestimmt (zB BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527 [528]); der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist nach einhelliger Auffassung entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck normspezifisch auszulegen, vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458, Rz. 3; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 100; HÖRGER/SCHULZ, DStR 1998, 233; RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751.

Nach wohl allgemeiner Meinung können nur solche WG zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, deren (wirtschaftlicher) Eigentümer der Betriebsinhaber ist (zB HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 26 [2/2005]; s. auch NEUMANN, EStB 2002, 437 [439]). Es können uE aber auch „Nutzungsrechte“ wesentliche Betriebsgrundlage sein; s. nachfolgend zu den Einzelheiten wesentlicher Betriebsgrundlagen.

Funktional-quantitative Betrachtungsweise: Im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 (und Abs. 3 Satz 1) versteht die Rspr., die FinVerw. und die ganz hM im Schrifttum den Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage zu Recht im Sinne einer funktional-quantitativen Betrachtungsweise, vgl. BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726; BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; H 16 Abs. 8 „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 101.

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob der in Abs. 3 Satz 3 (Behaltefrist) gebrauchte Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage rein funktional (so zB REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 238; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [107]) oder funktional-quantitativ (so WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 553) auszulegen ist (s. auch SAUTER/HEURUNG/OBLAU, FR 2002, 1101 [1107]).

Eine rein funktionale Betrachtungsweise ist geboten bei der Betriebsverpachtung (zB BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 [391 ff.]; BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220), bei der Betriebsaufspaltung (zB BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718 [719]), bei § 6 Abs. 3 (zB BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/

93, BStBl. II 1995, 890 [892]; s. auch BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458) und in den Einbringungsfällen nach den §§ 20 ff. UmwStG (zB BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992, Rz. 25; s. auch Anm. 101, 105).

Quantitative und funktionale Kriterien sind alternative Voraussetzungen zur Begr. der Wesentlichkeit; beide Merkmale stehen gleichrangig und unabhängig nebeneinander. In diesem Sinne ist auch die Rspr. des BFH zu verstehen (zB BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726; BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, 1438, Rz. 19, mwN). Danach liegt eine wesentliche Betriebsgrundlage vor, wenn in dem WG – unabhängig von seiner betrieblichen Funktion – erhebliche stille Reserven ruhen (quantitative Betrachtung; beachte aber HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 30 [2/2005], die auch bei Vorhandensein erheblicher stiller Reserven die Funktion nicht als bedeutungslos ansehen), oder wenn das WG – unabhängig vom Vorhandensein stiller Reserven – in seiner Funktion für den Betrieb wesentlich ist (funktionale Betrachtung; zB BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838 [840]). Die Wesentlichkeit von Betriebsgrundlagen beurteilt sich aus der Sicht des Veräußerers im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659 [660]).

► *Quantitative Betrachtungsweise:* Diese Betrachtungsweise findet nach der Rspr. ihre Rechtfertigung in der Zwecksetzung der §§ 16, 34. Nach diesen Normen soll die zusammengeballte Realisierung aller in einer Sachgesamtheit befindlichen erheblichen stillen Reserven stl. begünstigt werden (zB BFH v. 19.7.1984 – IV R 142/83, BFH/NV 1986, 147; BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709; s. auch Anm. 4). Danach sind WG mit erheblichen stillen Reserven im Anwendungsbereich des § 16 als wesentlich zu beurteilen. Der BFH geht zu Recht davon aus, dass für die Beurteilung der Wesentlichkeit nicht nur der relative Anteil der nicht aufgedeckten stillen Reserven im Verhältnis zu den gesamten stillen Reserven der Sachgesamtheit (relative Grenze; so aber STAHL in KORN, § 16 Rz. 35.1 [8/2012], der die Grenze bei 10 % der stillen Reserven der Sachgesamtheit ziehen will), sondern auch die absolute Höhe der nicht aufgedeckten stillen Reserven (absolute Grenze) von Bedeutung ist (BFH v. 1.2.2006 – XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455; so wohl auch FG Köln v. 18.11.2003 – 1 K 4035/00, EFG 2004, 898, rkr.; s. auch HERLINGHAUS, HFR 2014, 441 [443], der wohl nur eine absolute Grenze anwenden will). Wo genau die (absolute und relative) Grenze zu ziehen ist, ist noch nicht abschließend geklärt. Im Urteilsfall (BFH v. 1.2.2006 – XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455) war nach Auffassung des BFH bei Nichtaufdeckung stiller Reserven iHv. 186.000 DM jedenfalls die absolute Grenze überschritten.

Stellungnahme: Der hM (insbes. der Rspr.) ist darin zuzustimmen, dass im Rahmen des § 16 (auch) eine quantitative Betrachtungsweise anzuwenden ist. Diese Auslegung gebietet bereits dessen Abs. 4, so dass ein Rückgriff auf § 34 entbehrlich (aber auch nicht schädlich) ist, denn Abs. 4 gewährt einen „Härteausgleich für die punktuelle Besteuerung der über einen längeren Zeitraum entstandenen stillen Reserven“ (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; BFH v. 28.11.2007 – X R 24/07, BFH/NV 2008, 556). Den Regelungen in Abs. 4 und § 34 Abs. 2 Nr. 1 liegt daher der gleiche Sinn und Zweck zugrunde, nämlich die Veräußerung/Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit unter Aufdeckung der stillen Reserven zu privilegieren (SOBANSKI, FR 2017, 384 [386]). Danach ist die quantitative Betrachtungsweise bereits in der Norm des § 16 angelegt.

► *Funktionale Betrachtungsweise:* Diese Betrachtungsweise ist deshalb gerechtfertigt, weil der Begriff des (Teil-)Betriebs auch tätigkeitsbezogen auszulegen ist. In-

soweit wird er gerade durch diejenigen WG bestimmt, die ihrer Funktion nach der vom Stpfl. konkret ausgeübten Tätigkeit dienen. Nach der BFH-Rspr. sind – unter Verwendung leicht variierender Formulierungen – diejenigen WG funktional wesentlich, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (zB BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 27, mwN). Welchen WG diese Bedeutung zukommt, hängt von der jeweiligen Branche, der Eigenart des Betriebs und den besonderen Umständen des Einzelfalls ab (zB BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306). Dabei ist auf die tatsächliche Verwendung des WG vor der Veräußerung abzustellen (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1997, 388 [392]). Die Entsch. über das Vorliegen einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage liegt daher weitgehend auf tatsächlichem Gebiet.

Wesentliche Betriebsgrundlagen einer Personengesellschaft: Das stl. BV einer PersGes. setzt sich nach hM aus den WG des Gesamthandsvermögens und des SonderBV (I und II) zusammen (zB BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Wesentliche Betriebsgrundlagen einer PersGes. sind demnach alle funktional und/oder quantitativ wesentlichen WG, unabhängig davon, ob sie im Gesamthandsvermögen oder im SonderBV (I oder II) des Mitunternehmers gehalten werden (zB BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 23, mwN; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16Rz. 102).

(3) Einzelheiten zu (funktional und/oder quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen

122

Wichtige Anwendungsfälle funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen:

► *Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Maschinen, Betriebsvorrichtungen, Inventar):* Bei den beweglichen WG des AV (Maschinen, Betriebsvorrichtungen, Inventar) differenziert die BFH-Rspr. nach dem Geschäftszweck des Betriebs. So beurteilt sie bei Unternehmen, deren Geschäftszweck in erster Linie der Groß- und Einzelhandel ist, kurzfristig wiederbeschaffbare WG (zB Inventar), regelmäßig nicht als funktional wesentlich (BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, mwN). Bei anderen Geschäftszweigen (zB Produktionsunternehmen) stellt der BFH im Erg. darauf ab, ob das Vorhandensein des WG für die Erreichung des Betriebszwecks unerlässlich ist, weil sonst das Unternehmen schlechterdings nicht betrieben werden kann (BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306; s. auch BFH v. 24.8.1990 – IV R 120/88, BStBl. II 1990, 55). So bejaht die Rspr. dann, wenn es sich um das einzige WG der Leistungserstellung handelt, ungeachtet einer kurzfristigen Wiederbeschaffbarkeit, die funktionale Wesentlichkeit (BFH v. 13.9.1994 – X B 157/94, BFH/NV 1995, 385, zur einzigen Drehmaschine einer Lohndrescherei). Eine funktionale Wesentlichkeit nimmt die Rspr. auch dann an, wenn es um den Maschinenpark als solchen geht (BFH v. 18.5.2004 – X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262). Hingegen beurteilt der BFH auch bei Produktionsunternehmen einzelne kurzfristig wiederbeschaffbare Maschinen nicht als funktional wesentlich (BFH v. 18.5.2004 – X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262; BFH v. 18.8.2009 – X R 20/06, BStBl. II 2010, 222). Hat das Unternehmen mehrere Betätigungsfelder (Geschäftsbereiche), sind kurzfristig wiederbeschaffbare bewegliche WG des AV, die lediglich in einem das Kerngeschäft ergänzenden Bereich eingesetzt werden, regelmäßig nicht funktional wesentlich (BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306).

► *Grundstücke*: Hinsichtlich der Frage, ob Grundstücke funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sind, existiert umfangreiches – insbes. zur Betriebsaufspaltung ergangenes – Rspr.-Material. Die in diesen Entsch. zur Betriebsaufspaltung getroffenen Aussagen gelten auch für § 16 (BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176). Die Frage, ob das Grundstück durch ein vergleichbares am Markt ersetzt werden kann, ist für die Beurteilung seiner Funktionalität unerheblich. Demnach kann eine funktionale Wesentlichkeit auch dann zu bejahen sein, wenn ein vergleichbares Grundstück von einem Dritten gekauft oder gemietet werden könnte (BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, mwN; aA noch BFH v. 29.10.1991 – VIII R 77/87, BStBl. II 1992, 334). Es ist auch nicht erforderlich, dass das Grundstück/Gebäude für Zwecke des Betriebs besonders hergerichtet wurde. Im Einzelnen gilt Folgendes:

- ▷ *Betriebsgrundstücke*: Ein Betriebsgrundstück ist nur dann keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb keine oder nur eine geringe wirtschaftliche Bedeutung hat (BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 27). Eine wirtschaftliche Bedeutung ist bereits dann anzunehmen, wenn der Betrieb auf das Betriebsgrundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte (BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176).
- ▷ *Bürogebäude, Büroetagen, Büroräume*: Bürogebäude sind funktional wesentlich, wenn sie die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens bilden (zB BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176, mwN). Dies gilt auch für Büroetagen (zB BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 39, mwN). Ebenso sind Büroräume in einem sonst zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus funktional wesentlich, wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung der Betriebs-KapGes. befindet (zB BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 39, mwN).
- ▷ *Laden und Verkaufsräume* eines Einzelhändlers sind idR funktional wesentlich (BFH v. 4.12.1997 – III R 231/94, BFH/NV 1998, 1001, mwN).
- ▷ *Unbebaute Grundstücke*: Auch unbebaute Grundstücke können funktional wesentlich sein (BFH v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478; s. auch KEMPERMANN, FR 1993, 593).
- *Immaterielle Wirtschaftsgüter* (zB Geschäftswert, Kundenstamm, Geschäftsbezeichnung, Patente, Namensrechte) sind bei Vorliegen der in Anm. 121 genannten Voraussetzungen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen (zB BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 55, mwN). Darauf, ob die immateriellen WG selbständig bilanzierungsfähig sind, kommt es nicht an (BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808). Ebenso ist unerheblich, ob diese WG durch ein bestimmtes Gesetz/Recht geschützt sind (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415, zu ungeschützten Erfindungen; BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808, zu ungeschützten Namens- und Zeichenrechten).

Beispiele aus der BFH-Rspr.: Geschäftswert und seine Elementen, zB örtliche Lage und Wirkungskreis, Personal, Organisation und Geschäftsbeziehungen (BFH v. 16.12.2004 – IV R 3/03, BFH/NV 2005, 879, mwN); Erfindungen/Patente, wenn die Umsätze in erheblichen Umfang auf diesen WG beruhen (BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281, mwN); Güterfernverkehrsgenehmigungen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420); Kundenstamm einer Werbeagentur (BFH v. 13.12.2005 – XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453); Mandantenstamm einer Steuerberaterkanzlei (BFH v. 21.11.2017 – VIII R 17/15, BFH/NV 2018, 522, Rz. 34); eingeführ-

te Geschäftsbezeichnung (BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992, Rz. 31 f.).

► *Nutzungsrechte (zB Miet- oder Pachtverhältnisse) an nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern:* Höchststrichterlich ist noch nicht abschließend geklärt, ob Nutzungsrechte an Betriebsmitteln zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Es ist uE ausschlaggebend, ob die gemieteten oder gepachteten Betriebsmittel – stünden sie im Eigentum des Betriebsinhabers – funktional wesentliche Betriebsgrundlagen wären (TROSSEN in KSM, § 16 B 523 [11/2017]; s. auch NEUMANN, EStB 2002, 437 [440], zum Teilbetrieb).

► *Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaften:* Diese Anteile sind bei einer Betriebsaufspaltung funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Besitzeinzelunternehmens, denn sie gewährleisten die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens und stehen damit im Dienste einer gesicherten Vermögensnutzung durch das Besitzunternehmen (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772). Dies gilt auch, wenn Besitzunternehmen eine PersGes. ist, und zwar unabhängig davon, ob die Anteile im Gesamthandsvermögen der PersGes. oder von einem Gesellschafter der BesitzPersGes. gehalten werden. Im erstgenannten Fall sind sie funktional wesentliches Gesamthandsvermögen, im zweitgenannten funktional wesentliches SonderBV II (s. dazu nachfolgend „Sonderbetriebsvermögen“ und Anm. 296).

► *Umlaufvermögen – Vorräte/Warenbestand:* Für die Vorräte und den Warenbestand ist im Einzelfall zu entscheiden, ob sie funktional wesentlich sind. Dies ist zu verneinen, wenn sie kurzfristig wiederbeschafft werden können (BFH v. 29.10.1992 – III R 5/92, BFH/NV 1993, 233, zum Warenbestand eines Lebensmittel Einzelhandels). Hingegen beurteilt der BFH den Warenbestand eines auf Warenumschlag ausgerichteten Handelsbetriebs als funktional wesentlich (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602).

► *Umlaufvermögen – Kassenbestände, Bankguthaben, Forderungen* sind nicht funktional wesentlich (BFH v. 24.1.1973 – I R 156/71, BStBl. II 1973, 219; BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53, beide zu Kassenbeständen, Bankguthaben und Forderungen; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, Rz. 17, zu Honorarforderungen).

Wird UV, das nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung an den bisherigen Kundenkreis veräußert, gehört der hieraus erzielte Gewinn nach der Rspr. nicht zum stbegrünstigten Veräußerungsgewinn, sondern zum laufenden Gewinn (zB BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719 [720 f.]; BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106]). Die Rspr. geht zu Recht davon aus, dass insoweit die bisherige unternehmerische Tätigkeit fortgesetzt wird; s. im Einzelnen Anm. 128.

► *Verbindlichkeiten und Rückstellungen* sind keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 24.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323, zu Verbindlichkeiten; BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509, zu Rückstellungen). Dies gilt auch für Darlehen des Mitunternehmers an die PersGes., die zum SonderBV I gehören. Selbst wenn das Darlehen zur Finanzierung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage aufgenommen worden sein sollte, wird es hierdurch nicht selbst zu einer solchen; es kann nicht auf die Funktionalität des finanzierten WG abgestellt werden.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Da WG des gewillkürten BV nicht in einem funktionalen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, sind sie nur dann eine we-

sentliche Betriebsgrundlage, wenn sie erhebliche stille Reserven enthalten (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 26 [2/2005]; aA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 521 [11/2017], der WG des gewillkürten BV niemals als wesentlich beurteilen will). Hiervon scheint auch die Rspr. auszugehen, ohne dies ausdrücklich auszusprechen (BFH v. 19.2.1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566, implizit zu fremdvermieteten Grundstücken, die offensichtlich als gewillkürtes BV bilanziert waren; BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877, implizit zu GmbH-Anteilen als gewillkürtes BV).

100 %-Kapitalbeteiligung: Es muss unterschieden werden. Wird der ganze Gewerbebetrieb zusammen mit der 100 %-Kapitalbeteiligung im (Sonder-)BV veräußert, gehört sie, wenn sie funktional oder quantitativ bedeutsam ist, zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des ganzen Gewerbebetriebs. Wird der ganze Gewerbebetrieb ohne die 100 %-Kapitalbeteiligung veräußert, ist der veräußerte Restbetrieb als Teilbetrieb zu beurteilen; in diesem Fall kann die 100 %-Kapitalbeteiligung nicht wesentliche Betriebsgrundlage des ganzen Gewerbebetriebs sein (s. auch Anm. 112, 128). Wird nur die 100 %-Kapitalbeteiligung isoliert veräußert, greift Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 ein (s. Anm. 160).

Mitunternehmeranteile: Wird ein (Teil-)Betrieb veräußert, zu dessen handelsbilanziellen BV auch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gehört, kann der Mitunternehmeranteil keine (quantitativ oder funktional) wesentliche Betriebsgrundlage des (Teil-)Betriebs sein. Die betriebliche Beteiligung an einer PersGes. stellt zwar handelsrechtl. einen Vermögensgegenstand iSd. § 246 Abs. 1 HGB dar (BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427; BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953). Sie ist nach Auffassung der Rspr. stl. aber kein selbständiges WG, sondern verkörpert die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehörenden WG (BFH v. 19.2.1981 – IV 41/78, BStBl. II 1981, 730 [731]; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/0, BStBl. II 2003, 272; s. auch Anm. 22 und § 15 Anm. 643). Der Mitunternehmeranteil kann demnach nicht in der Steuerbilanz des Einzelunternehmers bilanziert werden. Er kann mithin kein WG des veräußerten (Teil-)Betriebs sein, sondern ist vielmehr immer eine eigenständige Sachgesamtheit (s. Anm. 272; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2002, 667 [670]).

Wird daher der Mitunternehmeranteil, der sich im handelsbilanziellen BV eines Einzelunternehmens befindet, zusammen mit diesem Einzelunternehmen veräußert, liegen zwei Veräußerungen iSd. Abs. 1 Satz 1 vor (s. auch R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR 2012); es ist nur eine Veräußerung nach Abs. 4, § 34 Abs. 3 stbegünstigt. Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, welchen der beiden Vorgänge er nach diesen Vorschriften stbegünstigt behandeln will. Behält der Stpfl. bei der Veräußerung des (Teil-)Betriebs den Mitunternehmeranteil zurück, steht dies der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen.

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 296 und zur Anwendung des Freibetrags im Fall der Veräußerung des ganzen Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 320 und 730. Im SonderBV kann sich ein Mitunternehmeranteil nicht befinden (BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; aA BFH v. 4.3.2009 – I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953).

Rücklage nach § 6b: Wird eine vor der Betriebsveräußerung gebildete Rücklage nach der Veräußerung fortgeführt – hierfür ist keine Reinvestitionsabsicht erforderlich (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282 [285]),

mwN; glA H 6b.2 „Rücklage bei Betriebsveräußerung“ (EStH 2017) – gilt nach Ansicht der FinVerw. Folgendes (R 6b.2 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012): Enthält die Rücklage stille Reserven, die bei der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage aufgedeckt worden sind, liege keine stbegünstigte Betriebsveräußerung vor. Stammt die Rücklage hingegen aus der Veräußerung nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen, liege ein stbegünstigter Veräußerungs-/Aufgabegewinn vor (Umkehrschluss aus R 6b.2 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; s. auch SÖFFING, FR 1972, 52 [54f.]). Wird die Rücklage im Rahmen der Betriebsveräußerung aufgelöst, gehöre der dabei entstehende Gewinn zum stbegünstigten Veräußerungsgewinn (R 6b.2 Abs. 10 Satz 5 EStR 2012).

Stellungnahme: Die Fortführung einer § 6b-Rücklage steht uE der Annahme einer stbegünstigten Betriebsveräußerung nur dann entgegen, wenn die Rücklage anlässlich der Veräußerung einer quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlage gebildet wurde (so wohl auch TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 520 [11/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 108, und R 6b.2 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; aA HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 26 [2/2005]: Fortführung stets unschädlich). In diesem Fall ist die § 6b-Rücklage wegen der in ihr gespeicherten stillen Reserven selbst als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Auf die Funktionalität des veräußerten WG kann hingegen nicht abgestellt werden (glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 520 [11/2017]), weil dies eine unzulässige Fiktion bedeuten würde; die 6b-Rücklage selbst ist keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage.

Zur Bildung einer § 6b-Rücklage anlässlich einer Betriebsveräußerung s. Anm. 23, 438.

Sonderbetriebsvermögen: Für die Qualifizierung der WG des SonderBV als wesentliche Betriebsgrundlagen gilt in gleicher Weise die funktional-quantitative Betrachtungsweise (TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 522 [11/2017]; s. § 6 Anm. 1223), und zwar unabhängig davon, ob diese im Allein-, Mit-, Bruchteils- oder Gesamthandseigentum stehen (s. § 6 Anm. 1208). Dies bedeutet:

► *Sonderbetriebsvermögen I:* Wirtschaftsgüter des SonderBV I (s. § 15 Anm. 722–731) mit erheblichen stillen Reserven sind quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]). Sie können auch zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Dabei ist darauf abzustellen, ob das WG für den Betrieb der PersGes. – die PersGes. ist das Subjekt der Einkünfteerzielungssubjekt funktional wesentlich ist (BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892]). So ist ein der PersGes. (entgeltlich oder unentgeltlich) zur betrieblichen Nutzung überlassenes Grundstück idR funktional wesentliche Betriebsgrundlage (s. BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [344]; FG Münster v. 27.6.1997 – 11 K 3357/90 F, EFG 1998, 298 [299], rkr.).

► *Sonderbetriebsvermögen II:* Ebenso gehören WG des SonderBV II (s. § 15 Anm. 735–747) mit erheblichen stillen Reserven zu den (quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]). Noch nicht abschließend dürfte die Frage der funktionalen Bedeutung der WG des SonderBV II geklärt sein. Zutreffend ist davon auszugehen, dass WG des SonderBV II funktional wesentlich sein können (glA BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [106]; BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, Rz. 20; PATT/RASCHE, FR 2000, 1328 [1330]; so nunmehr wohl auch BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 20; aA wohl noch BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [344]). Für die Beurtei-

§ 16 Anm. 122–123 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

lung der funktionalen Bedeutung ist uE darauf abzustellen, ob das WG für die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft (nicht für den Betrieb der PersGes.) funktional wesentlich ist. S. auch nachfolgend „Anteil eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH“ und § 6 Anm. 1223. Zu Beispielen für funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen des SonderBV II s. Anm. 296.

Gebäude (oder Gebäudeteile), in denen ein Gesellschafter selbst – ohne es der PersGes. zur Verfügung zu stellen – eigengewerblich für die PersGes. tätig wird, ist funktional nicht wesentlich (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667 [669]).

Der Anteil eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH kann, muss aber keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sein (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1223; differenzierend auch OFD Rheinland v. 23.3.2011 – S 2242 - 25 - St 111, juris, mit ausführlicher Erl. verschiedener Einzelfälle; BRANDENBERG, DB 2003, 2563; generell bejahend: WENDT, FR 2002, 127 [137]; MÄRKLE, DStR 2001, 685 [689]); s. auch HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 31 „Anteile“ [2/2005]). Danach gilt uE Folgendes: Die Anteile an der Komplementär-GmbH gehören nicht zum SonderBV II, wenn die Komplementär-GmbH einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung unterhält (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328; OFD Münster v. 6.11.2008 – S 2242 - 21 - St 12 - 33, GmbHR 2009, 108 unter IV.1). Gehören die Anteile hingegen zum (notwendigen) SonderBV II, stellen sie dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn sie im Einzelfall den Einfluss des Kommanditisten auf die Geschäftsführung der KG grundlegend erweitern (glA § 6 Anm. 1223; so wohl auch BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 20, ohne die Frage jedoch ausdrücklich zu entscheiden; s. auch BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 19, offenlassend, ob er dieser Erwägung folgen könnte).

123 cc) Beurteilungszeitpunkt und -perspektive

Zeitpunktbezogene Bestimmung des Veräußerungsobjekts: Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung der Frage, ob ein ganzer Gewerbebetrieb, Teilbetrieb oder unselbständiger Betriebsteil veräußert wird, ist der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, nicht der des Abschlusses des Kausalgeschäfts (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]; glA § 6 Anm. 1205; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 91; aA TIEDTKE/WÄLZ-HOLZ, DStZ 2000, 127 [128 f.]; Abschluss des Kausalgeschäfts). Dabei ist nach Auffassung des BFH streng auf diesen Zeitpunkt bezogen zu prüfen, ob eine Sachgesamtheit iSd. § 16 gegeben ist (zB BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, Rz. 18, zu § 6 Abs. 3; BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529, Rz. 19, zu § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; so auch WENDT, FR 2018, 513; aA HERLINGHAUS, FR 2014, 441 [447], der bei § 16 eine zeitraumbezogene Betrachtung befürwortet). Dies bedeutet, dass es für die Anwendung des § 16 (auch für die der § 6 Abs. 3, § 20 UmwStG) unschädlich ist, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage vor Übertragung des ganzen Gewerbebetriebs aus seinem BV ausscheidet, sofern das Restgebilde ein „verkleinerter“ ganzer Gewerbebetrieb ist. Das WG scheidet uE auch dann vorab aus dem zu übertragenden BV aus, wenn es eine „juristische Sekunde“ vor dessen Übertragung hieraus entfernt wird (dies offenlassend WACKER, DStR 2018, 1019). Eine andere Frage ist, ob in derartigen Fällen § 34 (und Abs. 4) zu gewähren ist (s. dazu Anm. 29, 128).

Ausführlich zum Rückbehalt von WG und betrieblichen Sachgesamtheiten s. Anm. 128.

Zur sukzessiven Übertragung einer bei Beginn des ersten Übertragungsaktes existierenden Sachgesamtheit s. Anm. 129.

Stellungnahme: Unseres Erachtens geht der BFH zu Recht von einer zeitpunktbezogenen Bestimmung der Veräußerungsobjekte iSd. Abs. 1 Satz 1 (auch der § 6 Abs. 3, §§ 20, 24 UmwStG) aus (s. aber auch Anm. 298), denn das Gesetz setzt lediglich voraus, dass „bei der Veräußerung“ ein ganzer Gewerbebetrieb vorhanden ist. Abgesehen davon würde eine zeitraumbezogene Bestimmung des Veräußerungsobjekts in diesem ertragstrechl. sehr sensiblen Bereich zu erheblicher Rechtsunsicherheit und einer grundsätzlichen „Versteinerung“ des Betriebsbegriffs führen. Es müsste entschieden werden, welcher Zeitraum nach Herausnahme oder Zuführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage verstreichen muss, um das neue (verkleinerte oder erweiterte) Gebilde wieder als einen Gewerbebetrieb (Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) iSd. Abs. 1 Satz 1 beurteilen zu können. Diese Frage ließe sich nicht befriedigend beantworten. Außerdem erschiene es doch sehr abwegig, eine stbegünstigte Betriebsveräußerung abzulehnen, weil der unmittelbar nach Zuführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage um dieses WG erweiterte Betrieb ohne Beachtung einer Sperrfrist veräußert wird.

Dies bedeutet aber nicht, dass alle Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 zeitpunktbezogen zu bestimmen sind. So ist nach zutreffender Ansicht die Frage, ob ein einheitlicher Übertragungsakt vorliegt, zeitraumbezogen zu beurteilen (s. Anm. 129). Ebenso ist § 34 Abs. 2 Nr. 1 zeitraumbezogen auszulegen (s. Anm. 128). Da den Regelungen in Abs. 4 und § 34 Abs. 2 Nr. 1 der gleiche Sinn und Zweck zugrunde liegt (s. dazu Anm. 121), gilt diese Betrachtungsweise auch im Rahmen des Abs. 4. Danach ist es notwendig, mehraktige Vorgänge für die Anwendung des Abs. 4 – ebenso wie für die des § 34 Abs. 2 Nr. 1 – zu verklammern (glA SOBANSKI, FR 2017, 384 [386]). Dies bedeutet, dass eine vor der Betriebsveräußerung zum Buchwert erfolgende Ausgliederung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zur Versagung der StBegünstigungen nach Abs. 4, § 34 führen kann. Etwas anderes gilt aufgrund einer segmentierten Betrachtung, wenn vorab oder zeitgleich eine betriebliche Sachgesamtheit zu Buchwerten ausgegliedert wird (s. Anm. 112, 128, 154, 160).

Beurteilungsperspektive: Es sind ausschließlich die Verhältnisse beim Veräußerer, nicht die beim Erwerber maßgeblich. Dies ergibt sich schon daraus, dass der Veräußerer das Gewinnerzielungssubjekt ist; er muss es sein, der den ganzen Gewerbebetrieb gegen Entgelt überträgt. Danach sind die beim Veräußerer im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gegebenen Verhältnisse maßgeblich dafür, ob und in welcher gegenständlichen Zusammensetzung ein Gewerbebetrieb vorliegt. Es kann daher für die Annahme einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 nicht ausreichen, wenn der Veräußerer lediglich einzelne Betriebsmittel überträgt, die in der Hand des Erwerbers einen funktionsfähigen Gewerbebetrieb darstellen.

Einstweilen frei.

124

§ 16 Anm. 125–127 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

b) Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs

125 **aa) Voraussetzungen auf einen Blick**

Mit Blick auf die vorstehend dargestellte Grundstruktur des Veräußerungstatbestands (s. Anm. 110) und den vorstehend herausgearbeiteten Betriebsbegriff (s. Anm. 115) liegt eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 dann vor, wenn der gewerbliche Einzelbetrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens in der Form übergeht (s. Anm. 126), dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber entgeltlich übertragen (s. Anm. 127–130) und die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Betätigung des Veräußerers beendet (s. Anm. 135–137) wird (zB BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]).

126 **bb) Übertragung eines selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens**

Der gewerbliche Einzelbetrieb muss als ein im Zeitpunkt der Übertragung bestehender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens (s. Anm. 120) auf den Erwerber übergehen. Es muss dem Erwerber möglich sein, den Betrieb fortzuführen (zB BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380 [381]). Unerheblich ist, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt oder stilllegt (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508 [509], zu § 14; R 16 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012). Ebenso ist die Eingliederung in einen bereits bestehenden Betrieb des Erwerbers unschädlich (BFH v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 [53], zu Teilbetrieb).

cc) Veräußerung des Betriebsvermögens des ganzen Gewerbebetriebs

127 **(1) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber**

Das Vorliegen einer entgeltlichen Übertragung (= Veräußerung) richtet sich nach den bereits dargestellten Kriterien (s. Anm. 60–63). Danach setzt eine Betriebsveräußerung die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am „Gesamtbetrieb“ (= aller wesentlichen Betriebsgrundlagen) von einem (Steuer-) Rechtssubjekt auf ein anderes (Steuer-)Rechtssubjekt gegen Entgelt voraus.

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums: Bei einer Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs (oder Teilbetriebs) geht das wirtschaftliche Eigentum zu dem Zeitpunkt über, von dem an der Betrieb nach dem Willen der Vertragsparteien auf Rechnung und Gefahr des Erwerbers geführt wird (s. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 214; BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [230]); bei einem Kaufvertrag ist dies der Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten (s. § 446 BGB). Es bleibt zu beachten, dass einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen uU zeitversetzt übergehen können (s. Anm. 129).

Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: Es müssen nicht alle, sondern nur die im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (zur zeitpunktbezogenen Betrachtung s. Anm. 123) vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 121 f.) übertragen werden. Werden nicht wesentliche Betriebsgrundlagen auf den Erwerber mit übertragen, fällt deren Übertragung ebenfalls unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1. Keine Betriebsveräußerung – auch keine Einbringung iSd. § 20 UmwStG (s. Anm. 101) – liegt allerdings vor, wenn dem Erwerber ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen nur zur Nutzung überlassen wird (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 120; STAHL

in KORN, § 16 Rz. 41 [8/2012]; aA GÖTZ, DStZ 1997, 551 [555 f.]). Zum Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen s. nachfolgend Anm. 128.

Zum Begriff des Entgelts s. Anm. 62 f.

Zur Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen s. Anm. 76.

Übertragung auf einen Erwerber: Der Gewerbebetrieb muss auf einen Erwerber übertragen werden, weil nur dann die Möglichkeit der Betriebsfortführung besteht. Erwerber kann auch eine Mitunternehmerschaft sein. Werden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber veräußert, liegt entweder – beim Hinzutreten weiterer Voraussetzungen – eine stbegünstigte Betriebsaufgabe oder eine nicht stbegünstigte allmähliche Betriebsabwicklung vor (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 323/84, BStBl. II 1989, 357 [358 f.]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 94).

► *Betriebsveräußerung oder -aufgabe?* Noch nicht abschließend entschieden ist die Frage, ob bei einer Veräußerung des Betriebs, dh. der entgeltlichen Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber, wobei die Erwerber den ganzen Gewerbebetrieb als geschlossenen Organismus fortführen, eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorliegt (offen gelassen BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1988, 376, zu Teilbetriebsveräußerung; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1989, 443 [443]: Betriebsveräußerung). Für die Anwendung des Abs. 4 und § 34 ist diese Frage jedoch bedeutungslos, weil beide Vorgänge unter die genannten Vergünstigungsregelungen fallen. Es liegt uE eine Betriebsaufgabe vor.

(2) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern oder betrieblichen Sachgesamtheiten 128

Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen: Beim Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen ist danach zu unterscheiden, ob diese vor oder zeitgleich mit bzw. nach der Veräußerung des Betriebs aus dem BV ausscheiden oder ob diese schlicht im Rest-Betrieb des Veräußerers zurückbehalten werden. Das Ausscheiden aus dem BV kann durch die Veräußerung an Dritte, die Überführung in das PV oder die zwingende Buchwertüberführung/-übertragung nach § 6 Abs. 5 in ein anderes BV erfolgen. Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Ausscheiden vor der „Betriebsveräußerung“:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 bleibt aufgrund der zeitpunktbezogenen Prüfung des Vorliegens einer Sachgesamtheit anwendbar, wenn trotz des vorherigen Ausscheidens einer wesentlichen Betriebsgrundlage das Restgebilde einen (verkleinerten) Gewerbebetrieb im Sinne dieser Vorschrift darstellt. Werden in diesem Fall die stillen Reserven in der vorab ausgeschiedenen wesentlichen Betriebsgrundlage aufgedeckt, ist dieser Gewinn in den Veräußerungsgewinn nach Abs. 3 Satz 6 analog (bei Veräußerung an Dritte) oder Satz 7 analog (bei Überführung in das PV) einzubeziehen, wenn sie im zeitlichen und unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des verkleinerten Betriebs (arg.: Die Gewinne müssen „bei der Veräußerung ... des ganzen Gewerbebetriebs“ erzielt werden) stehen (BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; zum Erfordernis des zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs s. Anm. 581). Ebenso ist § 34 Abs. 2 Nr. 1 erfüllt, sofern die stillen Reserven in den vorab ausgeschiedenen wesentlichen Betriebsgrundlage aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung aufgedeckt werden, denn die Vorschrift des § 34 ist zeitraumbezogen auszulegen (sog. Gesamtplanrechtsprechung; BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, Rz. 17). Werden

die stillen Reserven in den wesentlichen Betriebsgrundlagen hingegen nicht aufgedeckt (zB weil sie zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 in ein anderes BV überführt/übertragen werden), kann zwar – was für die GewSt von Bedeutung ist (s. Anm. 40) – der Tatbestand des § 16 erfüllt sein (bei unentgeltlicher Übertragung auch der des § 6 Abs. 3, s. dazu BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, Rz. 17f.). § 34 Abs. 2 Nr. 1 greift aber nicht ein, wenn die Buchwertausgliederung aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Sachgesamtheit erfolgt (zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636]; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 [231]; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 [397], zur Betriebsaufgabe; BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529, Rz. 22, alle zur Anteilsübertragung; s. auch H 16 Abs. 4 „Buchwertübertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen“ EStH 2017; SPINDLER, DStR 2005, 1); die sog. Gesamtplanrechtsprechung (teleologische Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 und kein Anwendungsfall des § 42 AO) kann daher sowohl zugunsten als auch zulasten des Stpfl. wirken. Diese Grundsätze müssen auch dann gelten, wenn es um die Anwendung des Abs. 4 geht (s. Anm. 123). Der Buchwertansatz steht der Gewährung der Tarifiermäßigung aber dann nicht entgegen, wenn dieser darauf beruht, dass eine wesentliche Betriebsgrundlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 zum Buchwert entnommen wurde (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; R 16 Abs. 2 Satz 7 EStR 2012; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 94; s. auch Anm. 4, 584). Verbleibt nach dem vorherigen Ausscheiden der wesentlichen Betriebsgrundlage kein ganzer Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, führt die anschließende Veräußerung des Rest-BV zu einer stbegünstigten Betriebsaufgabe nach Abs. 3 Satz 1, § 34, wenn die stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlage im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Rest-BV aufgedeckt werden. Werden die stillen Reserven in der vorab ausgeschiedenen wesentlichen Betriebsgrundlage nicht aufgedeckt, stellt die Veräußerung des Rest-BV eine nicht stbegünstigte Veräußerung von EinzelWG (Betriebsmitteln) nach § 15 dar (BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342 [344]; so wohl auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 94; STAHL in KORN, § 16 Rz. 43 [8/2012]).

Wird bei einer Betriebsveräußerung durch eine PersGes. wesentliches SonderBV nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten in ein anderes BV überführt/übertragen, ist zu beachten, dass nur der Gewinnanteil dieses Gesellschafters (Mitunternehmers) nicht stbegünstigt ist; die Gewinnanteile der übrigen Gesellschafter bleiben stbegünstigt (s. Anm. 130).

► *Ausscheiden zeitgleich mit oder kurz nach der „Betriebsveräußerung“:* Scheidet eine wesentliche Betriebsgrundlage zeitgleich (= nämliche „juristische Sekunde“) mit oder kurz nach der Veräußerung des Restbetriebs aus dem BV aus, ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 nicht (auch nicht § 6 Abs. 3 oder §§ 20, 24 UmwStG) erfüllt, denn es wird kein ganzer Gewerbebetrieb im Sinne dieser Vorschrift übertragen. Daher geht uE der Leitsatz in dem BFH-Urteil v. 2.8.2012 (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053), wonach eine unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 auch dann vorliege, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des SonderBV zeitgleich zum Buchwert übertragen werde, zu weit. Werden die stillen Reserven in der wesentlichen Betriebsgrundlage aufgedeckt (zB infolge einer Veräußerung an Dritte oder Überführung in das PV), liegt eine stbegünstigte Betriebsaufgabe vor (so auch BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 41, zur Überführung in das PV). Wird die wesentliche Betriebsgrundlage nach § 6 Abs. 5 zum Buchwert in

eine anderes BV überführt oder übertragen, liegt die nicht begünstigte Veräußerung von EinzelWG (Betriebsmitteln) vor (BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342 [344]; so wohl auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 94, 188; STAHL in KORN, § 16 Rz. 43 [8/2012]). Handelt es sich hierbei um wesentliches SonderBV, bleibt § 16 anwendbar. Allerdings ist der Gewinnanteil des betreffenden Gesellschafters nicht stbegünstigt; die Gewinnanteile der übrigen hingegen schon (s. Anm. 130).

► *Schlichter Rückbehalt im Restbetrieb des Veräußerers:* Wird eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit im Restbetrieb zurückbehalten, liegt weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe, sondern die nicht begünstigte Veräußerung von EinzelWG (Betriebsmitteln) vor (BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236 [238], zum Rückbehalt einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage).

Rückbehalt nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen: Werden WG zurückbehalten, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, steht dies einer Wertung als stbegünstigte Veräußerung (oder Aufgabe) des ganzen Gewerbebetriebs nicht entgegen (zB BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [713]):

► *Veräußerung:* Die WG können anderweitig an Dritte veräußert werden. Der dabei erzielte Gewinn ist Teil des stbegünstigten Veräußerungsgewinns (Abs. 3 Satz 6 analog), wenn deren Veräußerung im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung erfolgt (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]); ein zeitlicher Zusammenhang ist zwingend erforderlich, allein aber nicht ausreichend.

▷ *Wirtschaftlicher Zusammenhang:* Die Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang wird im Rahmen der Betriebsveräußerung insbes. bei der Veräußerung von WG des UV (zB Waren) relevant, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (s. Anm. 122). Diese WG bleiben zwingend bis zu ihrer Veräußerung RestBV (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 123). Werden diese WG im zeitlichen Zusammenhang zur Betriebsveräußerung an den bisherigen Kundenkreis veräußert und wird insoweit die bisherige unternehmerische Tätigkeit fortgesetzt, ist der hieraus erzielte Gewinn nach der Rspr. dem laufenden Gewinn zuzuordnen (zB BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719 [720 f.]; BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106]). Diese Geschäftsvorfälle stehen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung; s. auch Anm. 440. Gehört zurückbehaltenes UV zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 122), liegt überhaupt keine Betriebsveräußerung vor (s.o.). Wird UV, das zu den wesentlichen oder unwesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, im Rahmen einer Betriebsaufgabe an den bisherigen Kundenkreis veräußert, ist der hieraus entstehende Gewinn ebenfalls dem laufenden Gewinn zuzuordnen (s. Anm. 581; BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602 [603]; BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BFH/NV 2003, 710 [711]).

► *Überführung in das Privatvermögen:* Die WG können, soweit diese nicht zwingend RestBV bleiben (zum Umfang des Zwangs-RestBV s. Anm. 428), in das PV überführt werden. Geschieht dies im (zeitlichen und wirtschaftlichen) Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung, ist deren gemeiner Wert nach Abs. 3 Satz 7 analog dem Veräußerungspreis hinzuzurechnen; der hieraus resultierende Gewinn ist Teil des stbegünstigten Veräußerungsgewinns (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]).

§ 16 Anm. 128–129 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

▶ *Buchwertüberführung/-übertragung in ein anderes Betriebsvermögen*: Die WG können zu Buchwerten in ein anderes BV des Veräußerers überführt bzw. zu Buchwerten auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden (zB nach § 6 Abs. 5), ohne dass dies der Wertung als stbegünstigter Vorgang entgegensteht.

▶ *Restbetriebsvermögen*: Die WG bleiben, soweit rechtl. möglich, BV ohne Betrieb (zum Zwangs- und Wahl-RestBV s. Anm. 428). Die spätere – nicht mehr im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung erfolgende – Verwertung dieser WG führt zu nachträglichen, nicht stbegünstigten gewerblichen Einkünften nach § 24 Nr. 2, nicht zu einer rückwirkenden Änderung des stbegünstigten Veräußerungsgewinns (s. Anm. 428).

Rückbehalt von betrieblichen Sachgesamtheiten des Gewerbebetriebs: Wird bei einem Gewerbebetrieb, der aus mehreren betrieblichen Sachgesamtheiten besteht (zB aus zwei Teilbetrieben und zwei Mitunternehmeranteilen) eine Sachgesamtheit (zB ein Teilbetrieb) veräußert, während andere vor oder zeitgleich mit der Übertragung in ein anderes BV überführt oder schlicht im Restbetrieb zurückbehalten werden, liegt gleichwohl eine stbegünstigte Veräußerung vor (BFH v. 16.10.2008 – IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725). Jede betriebliche Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 ist ein eigenständiges Veräußerungsobjekt und nicht wesentliche Betriebsgrundlage eines Veräußerungsobjekts. Diese Sicht der Dinge gilt gleichermaßen für eine sich im BV des Betriebs befindliche 100 %-Kapitalbeteiligung (BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 26; s. Anm. 112, 122).

129 (3) Einheitlicher Übertragungsvorgang

Einheitlicher Übertragungsvorgang: Voraussetzung ist, dass die im Zeitpunkt der Veräußerung vorhandenen, den ganzen Gewerbebetrieb ausmachenden (funktional und/oder quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entgeltlich übertragen werden (BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, Rz. 13).

▶ *Übertragung aufgrund eines Kausalgeschäfts*: Ein einheitlicher Übertragungsvorgang liegt vor, wenn die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einem Kausalgeschäft (zB Unternehmenskauf) beruht (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 121); ein einheitliches Erfüllungsgeschäft kann nicht gefordert werden.

▶ *Verklammerung zu einem einheitlichen Vorgang bei Übertragung aufgrund mehrerer Kausalgeschäfte*: Wird das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf Grundlage mehrerer Kausalgeschäfte schrittweise (sukzessive) übertragen, liegt ein einheitlicher Vorgang dann vor, wenn die Vorgänge auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhen und in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1993, 15 [18], beide zu § 7 Abs. 1 EStDV aF; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 121).

Stellungnahme: Dieser Beurteilung ist im Grundsatz zuzustimmen. Auch wenn das Vorliegen einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 (zB eines ganzen Gewerbebetriebs) streng zeitpunktbezogen zu beurteilen ist (s. Anm. 123), ist der Übertragungsvorgang zeitraumbezogen zu bestimmen. Bei der Betriebsaufgabe nach Abs. 3 müssen die Aufgabehandlungen in einem einheitlichen Vorgang stattfinden; dies bedeutet, dass die erste und letzte Aufgabehandlung einen bestimmten Aufgabezeitraum nicht überschreiten dürfen (s. Anm. 505). Da die Aufgabe als

Veräußerung gilt (Abs. 3 Satz 1), ist es folgerichtig, den Realisierungsakt nach Abs. 1 Satz 1 ebenso wie den nach Abs. 3 zeitraumbezogen auszulegen. Es ist daher unschädlich, wenn der im Zeitpunkt der Veräußerung vorhandene ganze Gewerbebetrieb nicht zum Gegenstand nur eines, sondern mehrerer Kausalgeschäfte gemacht wird. Voraussetzung ist jedoch, dass dem Geschehen ein einheitlicher Willensentschluss zugrunde liegt, ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Teilakten besteht und der ganze Gewerbebetrieb auf einen Erwerber übertragen wird. Dies bedeutet, dass der Veräußerungsgegenstand nach dem ersten Teilakt nicht mehr in seiner Zusammensetzung gegenständlich verändert werden darf; die betriebliche Sachgesamtheit wird ausnahmsweise „eingefroren“. Die Fiktion der Aufgabe als Veräußerung (s. Abs. 3 Satz 1) liefert auch die Antwort auf die Frage, welcher Zeitraum noch als ausreichend kurz anzusehen ist, um einen einheitlichen Vorgang bejahen zu können. Man wird einen solchen Zeitraum zu akzeptieren haben, der auch im Rahmen einer Aufgabe noch die Annahme eines einheitlichen Vorgangs erlaubt. Nach der BFH-Rspr. steht fest, dass ein Zeitraum von 20 Monaten noch angemessen sein kann, während jedenfalls ein solcher von 36 Monaten schädlich ist (zB BFH v. 22.10.2014 – X R 28/11, BFH/NV 2015, 479, Rz. 27, 28); s. dazu auch Anm. 531. Ob im Rahmen des Abs. 1 Satz 1 noch ein Zeitraum von 25 Monaten angemessen sein kann, erscheint sehr fraglich (so auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 121; HERLINGHAUS, FR 2014, 441 [443]; so aber BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654 f.], zu einer schrittweisen unentgeltlichen Teilbetriebsübertragung nach § 7 Abs. 1 EStDV aF; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 32 [2/2005]).

► *Verhinderung der Übertragung aus rechtlichen/wirtschaftlichen Gründen:* Ein einheitlicher Übertragungsakt ist nicht gegeben, wenn der Veräußerer aus rechtl. oder wirtschaftlichen Gründen gehindert war, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zu übertragen (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329 [1329]; glA § 6 Anm. 1206). Etwas Anderes dürfte aber gelten, wenn sich die Mitübertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage ohne ein Verschulden des Stpfl. verzögert hat.

Gewinnrealisierung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen: Liegt ein einheitlicher Vorgang aufgrund eines Kausalgeschäfts oder aufgrund einer Verklammerung von einzelnen Kausalgeschäften vor, sind die Gewinne selbst dann stbегünstigt, wenn sie – infolge einer zeitversetzten Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen – in verschiedenen VZ (zB Dezember 17 und Januar 18) realisiert werden.

GLA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 121; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 32 (2/2005); BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 (395), zu Abs. 3; aA wohl BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, DStR 1991, 1381 (1382).

(4) Veräußerung durch eine Personengesellschaft

130

Betriebsveräußerung unabhängig von Gesellschaftsrecht: Bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs an einen Dritten ist unerheblich, ob die Gesellschafters anlässlich der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen gleichzeitig die Auflösung der PersGes. beschließen, ob die PersGes. nach der Betriebsveräußerung evtl. mit geänderter Zwecksetzung und in anderer Rechtsform (zB als GbR) fortbesteht oder ob die Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen gesellschaftsrechtl. notwendig die Auflösung der PersGes. nach sich zieht (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420 [422]; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 42 [2/2005]). Wird die PersGes. nach der Betriebs-

veräußerung aufgelöst und voll beendet, hat das Erlöschen der Gesellschaftsanteile idR nicht die Rechtsfolgen der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils; Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 hat Vorrang gegenüber Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 424).

Zeitgleich nur ein veräußerbarer Gewerbebetrieb: Anders als ein Einzelunternehmer unterhält die PersGes., auch wenn sie mehrere verschiedenartige Tätigkeiten ausübt, zur gleichen Zeit immer nur einen Gewerbebetrieb, der Gegenstand einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 sein kann. Hingegen kann sie – wie ein Einzelunternehmer – nacheinander verschiedene Gewerbebetriebe betreiben (zB BFH v. 4.5.2017 – IV R 2/14, BStBl. II 2017, 1138, Rz. 36, 38, mwN; s. dazu Anm. 115).

Veräußerung an Gesellschafter oder Schwestergesellschaft: Die PersGes. kann ihren Gewerbebetrieb auch an einen Gesellschafter veräußern (zu beachten ist aber Abs. 2 Satz 3); § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird in diesem Fall von § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 1 verdrängt (stRspr., zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 2/89, BStBl. II 1991, 691 [699], mwN). Dies gilt nach der Rspr. des BFH auch dann, wenn eine zweigliedrige PersGes. als Folge der Veräußerung beendet und der Kaufpreis geteilt wird (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; WENDT, FR 2003, 659; DÜRR, Inf. 2003, 484; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 111: Veräußerung eines Mitunternehmeranteils). Ob bei der Übernahme des Betriebs durch den letzten Gesellschafter der ganze Gewerbebetrieb oder nur Mitunternehmeranteile veräußert werden, beurteilt sich primär anhand der zivilrechtl. Gestaltung, denn es macht einen Unterschied, ob der ganze Gewerbebetrieb (Verkauf des Unternehmens) oder lediglich der Gesellschaftsanteil (Ausscheiden gegen Zahlung des Abfindungsguthabens oder entgeltliche Abtretung des Gesellschaftsanteils) Gegenstand der Vereinbarung sind. Ist die Vereinbarung hingegen nicht eindeutig, setzt die Annahme einer Betriebsveräußerung in Abgrenzung zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils voraus, dass der Vorgang tatsächlich wie eine Betriebsveräußerung behandelt wird (BFH v. 20.3.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700); insbes. muss der Veräußerungsgewinn allen Gesellschaftern (auch dem Erwerber) entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden.

Bei der Übernahme des Gewerbebetriebs durch den letzten verbleibenden Gesellschafter kommt daher sowohl die Veräußerung des gesamten Betriebs als auch die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen in Betracht. Die Beteiligten haben ein Sachverhaltsgestaltungswahlrecht (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 52). Wird lediglich der Mitunternehmeranteil veräußert, entsteht ein niedrigerer Gewinn als bei einer Betriebsveräußerung, denn in diesem Fall werden die auf den Betriebsübernehmer entfallenden stillen Reserven nicht aufgedeckt.

Die Veräußerung des Gewerbebetriebs durch eine PersGes. an eine (Schwester-) PersGes., an der alle oder einige Gesellschafter der veräußernden PersGes. beteiligt sind, ist ebenfalls eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, weil die PersGes. nicht zu einem einheitlichen Steuerrechtssubjekt zusammengefasst werden können (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375 [377]; zu beachten ist aber Abs. 2 Satz 3).

An einer Übertragung zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten fehlt es aber bei einer formwechselnden Umwandlung einer PersGes. in eine PersGes. anderer Rechtsform (BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 [461]; BFH v. 28.11.1989 – VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561 [563]; BFH v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856 [858]).

Bei Sonderbetriebsvermögen, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, ist Folgendes zu beachten: Wird dieses an den Erwerber veräußert, ist auch das SonderBV in die Ermittlung des begünstigten Veräußerungsgewinns einzubeziehen (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]). Werden hingegen zum SonderBV gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mitveräußert, sondern in das PV überführt, ist der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 nicht erfüllt; es liegt uE eine Betriebsaufgabe gem. Abs. 3 vor (ähnlich BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]). Zum gleichen Erg. führt die Annahme, dass für den betreffenden Gesellschafter eine begünstigte Aufgabe seines Mitunternehmeranteils vorliege (so WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 424; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 201 [2/2005]). Werden wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV bei einer Betriebsveräußerung durch die PersGes. zum Buchwert in ein anderes (Sonder-) BV überführt bzw. übertragen, ist der Anteil des betreffenden Gesellschafters am Veräußerungsgewinn der PersGes. nicht stbegünstigt, während die Gewinnanteile der übrigen Gesellschafter stbegünstigt bleiben.

BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, zu § 20 UmwStG; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 (106); WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 113, 424; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 52; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 202 (2/2005).

Stellungnahme: Die Ansicht, dass die Gewinnanteile der übrigen Gesellschafter stbegünstigt bleiben, ist zumindest dogmatisch angreifbar, weil nicht alle stillen Reserven im BV der PersGes. (dem Gewinnerzielungssubjekt) aufgedeckt werden. Im Erg. ist ihr aber zuzustimmen, weil die StBegünstigungen nach Abs. 4 und § 34 personenbezogen zu gewähren sind. Der PersGes. stehen weder der Freibetrag noch die Tarifiermäßigungen zu. Daher ist es zutr., insoweit auf den einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer) abzustellen.

Der Rückbehalt von Sonderbetriebsvermögen, das nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, steht der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 nicht entgegen (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 52).

Einstweilen frei.

131–134

dd) Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit

(1) Grundlage und maßgeblicher Zeitpunkt der Tätigkeitseinstellung

135

Tätigkeitsbezogener Begriff des Gewerbebetriebs: Da der Begriff des Gewerbebetriebs iSd. § 16 nicht nur gegenstands-, sondern auch tätigkeitsbezogen zu verstehen ist (s. Anm. 110; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161; BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527 [529]), setzt die Betriebsveräußerung voraus, dass der Veräußerer seine bisherige betriebliche Tätigkeit einstellt.

StRSpr., zB BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282 (283); BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BFH/NV 2017, 1077, Rz. 42, mwN; H 16 Abs. 1 „Aufgabe der bisherigen Tätigkeit“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 97; TIEDTKE/WÄLZHOlz, DSStR 1999, 217; s. STAHL in KORN, § 16 Rz. 49 (8/2012); krit. HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 41 (2/2005); aA GLANEGGER, DSStR 1998, 1329; HERMSTÄDT, BB 1988, 529; KESSLER, BB 1986, 1441.

Stellungnahme: Die gegen das Tatbestandsmerkmal der Tätigkeitseinstellung bzw. dessen selbständige Bedeutung vorgebrachte Kritik überzeugt nicht. Es wird vorgetragen, dass eine Tätigkeit mangels WG-Eigenschaft nicht veräußert werden könne (HERMSTÄDT, BB 1988, 529 [530]). Ein Gewerbebetrieb ist aber erst

§ 16 Anm. 135–136 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

dann übertragen, wenn der Erwerber in den Stand versetzt wird, die bisher vom Veräußerer ausgeübte Tätigkeit in gleicher Weise wie bisher der Veräußerer durchzuführen (s. Anm. 110); dies ist ohne eine Tätigkeitseinstellung des Veräußerers nicht möglich. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die bisherige gewerbliche Tätigkeit bereits mit der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbes. auch des Kundenstamms, auf den Erwerber beendet ist (so HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 41 [2/2005]). Das Merkmal der Tätigkeitseinstellung hat selbständige Bedeutung (glA BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 [246]; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 570 [11/2017]). Es ist zB möglich, dass der Veräußerer trotz entgeltlicher Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbes. des Kundenstamms, die bisherige Tätigkeit vertragswidrig fortsetzt. In einem solchen Fall ist keine begünstigte Veräußerung gegeben.

Beendet werden muss nur die spezifische, im bisherigen Betrieb ausgeübte Tätigkeit (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]). Die Tätigkeitsbeendigung ist nach Ansicht des BFH objektiv auf ein bestimmtes BV und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Steuerrechtssubjekt bezogen (BFH v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527 [529]). Wird die mit den bisherigen wesentlichen Betriebsgrundlagen ausgeübte Tätigkeit nicht eingestellt, liegt lediglich eine nicht begünstigte Veräußerung aller oder einzelner Betriebsmittel (BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]) oder eine Betriebsverlegung vor.

Schrittweise Übertragung: Wird der Gewerbebetrieb in einem einheitlichen Vorgang, aber schrittweise übertragen (s. Anm. 129), muss die Tätigkeit spätestens mit dem letzten Übertragungsakt eingestellt werden (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654 f.], zur Teilbetriebsveräußerung).

136 (2) Tätigkeitseinstellung durch Einzelunternehmer

Fortführung der Tätigkeit in einem anderen Gewerbebetrieb: Es ist unschädlich, wenn der Veräußerer eines Einzelunternehmens schon vor der Veräußerung einen weiteren Gewerbebetrieb unterhielt (zum engen Betriebsbegriff s. Anm. 115) und diesen fortführt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 98) oder vor der Veräußerung Mitunternehmer einer PersGes. war und dies nach der Veräußerung bleibt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 98).

Neuaufnahme einer anderen gewerblichen Tätigkeit – wirtschaftliche Identität: Unbeachtlich ist ferner, wenn der Veräußerer nach der Übertragung eine neue (andere) gewerbliche Tätigkeit beginnt, sofern der bisherige und der neue Betrieb wirtschaftlich nicht identisch sind (zB BFH v. 18.12.1996 – XI R 63/96, BStBl. II 1997, 573).

► *Nach der Rechtsprechung* entscheidet sich die Frage, ob der bisherige und der neue Betrieb wirtschaftlich identisch sind, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707). Hiernach liegt eine wirtschaftliche Identität insbes. dann nicht vor, wenn der bisherige und der neue Betrieb „erheblich voneinander entfernt liegen und beide Betriebe sich nach dem Betätigungsfeld, Kundschaft und Produktionsprogramm deutlich unterscheiden“ (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707 [709]; s. auch FG Hamb. v. 8.10.2001 – III 277/01, EFG 2002, 267 [268 f.], rkr.). Für eine wirtschaftliche Identität sprechen nach der Rspr. hingegen folgende allgemeine Kriterien: Keine Umsatzeinbußen bei der Fortführung, Artgleichheit der Tätigkeit selbst, die Kürze der zeitlichen Unterbrechung (BFH v. 3.10.1984 – I R

116/81, BStBl. II 1985, 131 [132]) sowie ein identischer Kundenstamm (BFH v. 24.8.1989 – IV R 120/88, BStBl. II 1990, 55 [56], zu § 18). In Anlehnung an die vom BFH zu § 18 vertretene Auffassung (BFH v. 18.5.1994 – I R 109/93, BStBl. II 1994, 925; BFH v. 20.1.2009 – VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756; s. dazu auch H 18.3 „Veräußerung“ EStH 2017; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 580 [11/2017]) wird auch zu § 16 die Meinung vertreten, dass der Rückbehalt von Kundenbeziehungen unschädlich sei, wenn hierauf in den letzten drei Jahren weniger als 10 % der gesamten Einnahmen entfallen seien (GLANEGGER, DStR 1998, 1329 [1330]; s. auch FG Münster v. 18.6.1998 – 8 K 1483/94 G, EFG 1998, 1465 [1466], rkr.; aA REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 47). Der BFH hat bisher offen gelassen, ob diese zu § 18 ergangene Rspr. auf § 16 übertragbar ist (BFH v. 17.7.2008 – X R 40/07, BStBl. II 2009, 43).

► *Stellungnahme:* Eine Tätigkeitsbeendigung liegt dann vor, wenn entweder eine andersartige (wesensverschiedene) Tätigkeit oder eine gleichartige Tätigkeit gegenüber einem neuen Kundenstamm aufgenommen wird (glA TIEDTKE/WÄLZ-HOLZ, DStR 1999, 217 [219]). Wichtiges Indiz für die Frage der Anders- bzw. Gleichartigkeit ist, ob die neue Tätigkeit einer anderen Branche als die bisherige Tätigkeit zuzuordnen ist. Liegt eine andersartige Tätigkeit vor, ist die Frage nach einem neuen Kundenstamm nicht mehr entscheidungserheblich. Nach hier vertretener Auffassung liegen andersartige Tätigkeiten auch bei Übertragung des Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch oder Rückpacht des Betriebs vor, weil hierdurch zwei wesensverschiedene Betriebe entstehen (s. Anm. 115 und nachfolgend „Vorbehaltsnießbrauch“ und „Rückpacht“). Wird eine gleichartige (insbes. branchengleiche) Tätigkeit aufgenommen bzw. fortgesetzt, liegt eine Tätigkeitseinstellung nur dann vor, wenn ein neuer Kundenstamm gegeben ist. Eine Tätigkeitseinstellung ist daher selbst bei Fortsetzung einer branchengleichen Tätigkeit möglich. In diesen Fällen ist die Frage der Tätigkeitseinstellung aber besonders sorgfältig zu prüfen. Die übrigen von der Rspr. herangezogenen Kriterien, zB Dauer der zeitlichen Unterbrechung, bisheriger örtlicher Wirkungskreis, räumliche Entfernung zwischen Alt- und Neubetrieb und Umsatzeinbußen des Veräußerers, sind als Indizien zur Prüfung der Frage heranzuziehen, ob ein neuer Kundenstamm vorliegt. Eigenständige Bedeutung haben diese Merkmale aber nicht. Zudem ist unerheblich, ob die Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit vertragswidrig erfolgt. Es ist daher im Erg. zutr., dass die Rspr. in Fällen der Fortsetzung einer gleichartigen Tätigkeit und Weiterbetreuung des bisherigen Kundenstamms eine Tätigkeitsbeendigung verneint hat, zB wenn eine Druckerei ihr AV auswechselt, aber weiterhin für denselben Großabnehmer tätig ist (BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 [246]), oder wenn ein Frachtführer nach Veräußerung seiner Lastzüge für dieselben Kunden als Spediteur tätig ist (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 323/84, BStBl. II 1989, 357 [359]).

Fortgesetztes Tätigwerden in nichtselbständiger oder selbständiger Stellung in fremdem Namen und auf fremde Rechnung im ehemaligen Betrieb: Der Veräußerer kann in seinem ehemaligen Betrieb weiter tätig werden; dies ist in nichtselbständiger (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; zB als Angestellter aufgrund eines Dienstvertrags) oder selbständiger Stellung (§ 15, § 18; zB aufgrund eines Beratervertrags) möglich. Nach der Rspr. steht eine derartige Weiterbeschäftigung im fremden Namen und auf fremde Rechnung – unabhängig davon, ob sie in nichtselbständiger (BFH v. 17.7.2008 – X R 40/07, BStBl. II 2009, 43) oder selbständiger Stellung (BFH v. 18.5.1994 – I R 109/93, BStBl. II 1994, 925 [926 f.], zu § 18; BFH v. 17.7.2008 – X R 40/07, BStBl. II 2009, 43) erfolgt

– einer Betriebsveräußerung nach Abs. 1 nicht entgegen (glA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 [219 f.]).

Stellungnahme: Dieser Rspr. ist zuzustimmen. Die Weiterbeschäftigung in nicht-selbständiger Stellung ist schon deshalb keine Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit, weil die gewerbliche Tätigkeit ein selbständiges Tätigwerden mit Unternehmerinitiative (Treffen der maßgebenden Entscheidungen) und Unternehmerrisiko (Handeln auf eigene Rechnung) voraussetzt, während der Angestellte nicht-selbständig (weisungsgebunden und auf fremde Rechnung) tätig wird; damit liegen wesensverschiedene Tätigkeiten vor (glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 574 [11/2017]). Es ist aber auch ein Tätigwerden des ehemaligen Betriebsinhabers als Selbständiger unschädlich. Entscheidend hierfür ist, dass der ehemalige Betriebsinhaber nicht mehr selbst unter Einsatz seines ehemaligen BV mit seinen früheren Kunden in Vertragsbeziehungen tritt; er steht nur noch in Vertragsbeziehung mit dem Erwerber. Er wird damit nicht mehr in eigenem Namen und auf eigene Rechnung gegenüber seinem bisherigen Kundenkreis tätig; der neue und der alte Betrieb sind wirtschaftlich nicht identisch. Allerdings besteht bei einem fortgesetzten Tätigwerden im Unternehmen des Erwerbers auch die Möglichkeit, dass zwischen Erwerber und Veräußerer eine Mitunternehmerschaft begründet wird. In einem solchen Fall entstände ein nicht stbegünstigter Gewinn (s. dazu WENDT, FR 2009, 429).

Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft: Überträgt der Einzelunternehmer seinen Betrieb an eine KapGes., an der er beteiligt und deren Geschäftsführer/Vorstand er ist, liegt infolge des Rechtssubjektwechsels ebenfalls eine Tätigkeitseinstellung vor (BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]; BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]).

Übertragung auf eine Personengesellschaft: Nach hM ist die erforderliche Tätigkeitseinstellung auch dann erfüllt, wenn der Veräußerer an der erwerbenden PersGes. (maßgeblich) beteiligt ist. Dies ergibt sich aus der Steuerrechtssubjektivität einer PersGes. (BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838 [840]; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 41 [2/2005]). Im Erg. ebenso TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 (220), und REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 47. Allerdings begründen sie ihre Auffassung nicht mit der Steuerrechtssubjektivität, sondern mit den Regelungen in Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5 und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.

Vorbehaltsnießbrauch: Durch den Vorbehaltsnießbrauch entstehen zwei Gewerbebetriebe, und zwar ein ruhender Eigentumsbetrieb und ein aktiver (eigenumsloser) Betrieb (s. Anm. 115). Es ist str., ob die entgeltliche Übertragung des Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch eine Betriebsveräußerung ist. Nach der Rspr. des X. Senats, wonach bei Unentgeltlichkeit dieses Vorgangs § 6 Abs. 3 mangels Tätigkeitseinstellung nicht eingreife (BFH v. 25.1.2017 – X R 59/14, BFH/NV 2017, 1077, Rz. 40, zur Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs, aber auch gültig für die eines aktiven Gewerbebetriebs), wäre diese Frage zu verneinen (glA SCHMIDT in WACKER, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 99; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 47 aE; SCHIESSL, DStZ 2007, 113; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 [221]; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 41 [2/2005]), denn die Frage der Tätigkeitseinstellung kann bei § 16 nicht anders als bei § 6 Abs. 3 beantwortet werden (so aber HÜBNER/FRIZ, DStR 2017, 2353, [2359]; KORN, KÖSDI 2010, 20597 [20599]). Dies gelte allerdings nicht für den Bereich der LuF, weil hier der IV. Senat des BFH keine Tätigkeitseinstellung fordere (so BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508 [510]; s. § 6 Anm. 1211; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 99; aA wohl BFH v.

26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375], wonach die Veräußerung eines landwirtschaftlichen Teilbetriebs die Einstellung der dort ausgeübten Tätigkeit voraussetzt).

Rückpacht: Der XI. Senat des BFH verneint bei der Rückpacht eines unentgeltlich überlassenen Gewerbebetriebs mangels Tätigkeitseinstellung eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 (BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]). Danach wäre auch eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 zu verneinen, wenn der Veräußerer den Gewerbebetrieb anschließend vom Erwerber pachtet (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 99; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 47 aE; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 577; SCHIESSL, DStZ 2007, 113; aA TIEDTKE/WÄLZHOlz, DStR 1999, 217 [221]; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 41 [2/2005]). Abweichendes müsste auch hier für den Bereich der LuF gelten (s. vorstehend „Vorbehaltsnießbrauch“).

Stellungnahme zu Vorbehaltsnießbrauch/Rückpacht: Der Übertragende stellt uE auch bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch oder bei Rückpacht des veräußerten Betriebs die bisher ausgeübte Tätigkeit ein. Maßgeblich hierfür ist der anzuerkennende Umstand, dass beim Vorbehaltsnießbrauch der aktive Eigentumsbetrieb in zwei Betriebe aufgespalten wird, und zwar in einen ruhenden Eigentumsbetrieb und in einen wirtschaftenden eigentumslosen Betrieb (so auch WENDT, FR 2017, 1061). Die vom Veräußerer vor Übertragung in seinem aktiven Eigentumsbetrieb ausgeübte Tätigkeit kann daher nicht mit der identisch sein, die von ihm nach Übertragung im wirtschaftenden eigentumslosen Betrieb ausgeübt wird (s. Anm. 115). Gleiches gilt für die Rückpachtfälle. Sie entsprechen wirtschaftlich der vorerwähnten Konstellation des Vorbehaltsnießbrauchs und unterscheiden sich von diesem darin, dass das dingliche Nutzungsrecht des Veräußerers durch ein schuldrechtl. ersetzt wird.

(3) Tätigkeitseinstellung durch Personengesellschaft

137

Fortführung der Tätigkeit in einer anderen (bereits bestehenden) Personengesellschaft: Veräußert eine PersGes. ihren Gewerbebetrieb an einen Dritten, ist dies insgesamt eine begünstigte Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs, wenn dieselben Personen zu einer weiteren PersGes. mit anderer Zwecksetzung zusammengeschlossen sind, die ihren anderen Betrieb fortführt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 110).

Veräußerung an Gesellschafter oder eine Schwestergesellschaft: Ebenso liegt eine Tätigkeitseinstellung vor, wenn der Betrieb an einen Gesellschafter veräußert wird. PersGes. und Gesellschafter sind, soweit die Einkünfteerzielung in Rede steht, kein einheitliches StSubjekt (beachte aber Abs. 2 Satz 3). Gleiches gilt, wenn die PersGes. ihren Betrieb an eine (Schwester-)PersGes. veräußert, an der alle oder einige Gesellschafter der veräußernden PersGes. beteiligt sind. Auch solche (teilweise) beteiligungsidentischen PersGes. sind kein einheitliches StSubjekt; vielmehr können sie aufgrund ihrer beschränkten Steuerrechtsfähigkeit wie Fremde zueinander in Rechtsbeziehungen treten (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375; beachte aber Abs. 2 Satz 3).

Neuaufnahme einer anderen gewerblichen Tätigkeit – wirtschaftliche Identität: Eine Beendigung der gewerblichen Tätigkeit setzt bei einer PersGes. nicht notwendigerweise voraus, dass die PersGes. aufgelöst wird. Vielmehr kann auch die PersGes. – ebenso wie der Einzelunternehmer – nacheinander unterschiedliche Betriebe betreiben (zB BFH v. 4.5.2017 – IV R 2/14, BStBl. II 2017,

§ 16 Anm. 137–139 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

1138, Rz. 38, mwN). Ob die bisherige betriebliche Tätigkeit beendet und die Neueröffnung eines anderen Betriebs gegeben ist, richtet sich – wie beim Einzelunternehmer – danach, ob der bisherige und der neue Betrieb wirtschaftlich identisch sind (BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977, Rz. 29). Eine Tätigkeitseinstellung liegt demnach auch dann vor, wenn die PersGes. nach der Veräußerung ihres Betriebs als GbR fortbesteht und später unter Einsatz des aus der Betriebsveräußerung erlösten Kapitals einen neuen, mit dem bisherigen Gewerbebetrieb wirtschaftlich nicht identischen Betrieb eröffnet.

Diese Grundsätze gelten auch, wenn es sich um eine gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) handelt. Bei einer solchen PersGes. liegt eine Tätigkeitseinstellung vor, wenn sie ihre bisherige Tätigkeit (zB Vermietung von Grundbesitz) unter Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen einstellt und eine andere vermögensverwaltende Tätigkeit (zB Einkünfte aus Kapitalvermögen) aufnimmt (so wohl auch BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464); dem steht die gewerbliche Prägung der Tätigkeit nicht entgegen. Etwas anderes soll gelten, wenn die PersGes. eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehält. In diesem Fall mangle es an einer Tätigkeitseinstellung, weil durch den Rückbehalt die wirtschaftliche Identität der ursprünglichen und der jetzigen Betätigung gewahrt bleibe (BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977, Rz. 29; uE zweifelhaft).

138–139 Einstweilen frei.

3. Veräußerung des Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2)

Schrifttum: TIEDTKE, Die Veräußerung eines Teilbetriebes im Sinne der §§ 16 Abs. 1 Nr. 1 und 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG, DStR 1979, 543; FELIX, Zur Gewinnrealisierung – insbesondere zur Veräußerung, Aufgabe, Entstrickung und Wechsel der Einkunftsart, StKongrRep. 1980, 129; TIEDTKE, Die Tankstelle als Teilbetrieb, FR 1981, 445; BAUER, Der Teilbetrieb – Bestandsaufnahme und Stellungnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht, DB 1982, 1069; MÖSBAUER, Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes als Voraussetzung für die Betriebsübernehmerhaftung nach § 75 AO, DStZ 1995, 481; GOSCH, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 7.3.1996 – IV R 52/93 (Zur Ermittlung des Aufgabegewinns bei einem überschuldeten Betrieb), StBp. 1996, 247; HG, Teilbetriebsveräußerung ohne den diesem Betrieb dienenden Grundstücksteil nicht steuerbegünstigt, DStR 1996, 1082; BLUMERS, Die Spaltung im Einführungsschreiben zum UmwStG, BB 1997, 1876; RÖDDER/BECKMANN, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuergesetz tut Not!, DStR 1999, 751; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Muss ein Teilbetrieb iS des § 16 EStG als solcher alle Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllen?, FR 1999, 117; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Der Teilbetriebsbegriff in den §§ 13a, 19a ErbStG, ZEV 1999, 170; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Neue Kriterien für die Bestimmung des Teilbetriebsbegriffes, DStZ 2000, 127; HAARMANN, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Der Begriff des Teilbetriebs im deutschen Steuerrecht, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 2000, 375; THÖMMES, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Teilbetriebsbegriff der EG-Fusionsrichtlinie, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 2000, 583; BLUMERS, Die Teilbetriebe des Umwandlungssteuerrechts, DB 2001, 722; NEUMANN, Der Teilbetrieb – Gründe für seine Reformbedürftigkeit, EStB 2002, 437; MENNER/BROER, Begünstigte Betriebsteile im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht – Zum Verhältnis von Teilbetrieb und „gesondert geführtem Betrieb“, BB 2003, 229; KÖLPIN, Begründung von Teilbetrieben der bisherigen Besitzgesellschaft einer Betriebsaufspaltung nach Rückerwerb des operativen Erwerbs von der Betriebsgesellschaft – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 20.1.2005 – IV R 13/03, StuB 2005, 583; HOLLATZ, Anmerkung zu FG Schleswig Holstein (Az.: 5 K 216/

03), EFG 2007, 1801; LEMAIRE, Anmerkung zu FG Düsseldorf vom 8.12.2006 (Az.: 18 K 1071/03G), EFG 2007, 869; BENZ/ROSENBERG, Ausgewählte Problemfragen im Zusammenhang mit Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG – Der Entwurf des neuen Umwandlungssteuererlasses, DB 2011, 1354; BLUMERS, Der Teilbetriebsbegriff im neuen Umwandlungssteuererlass-Entwurf, BB 2011, 2204; CLAB/WEGGENMANN, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht – entscheidet zukünftig der EuGH?!, BB 2012, 552.

a) Begriff des Teilbetriebs

aa) Begriffsbestimmung

140

Normspezifische Auslegung: Der in zahlreichen Normen gebrauchte Begriff „Teilbetrieb“ ist für das StRcht von zentraler Bedeutung. Der Teilbetrieb erfährt in zahlreichen Bestimmungen eine privilegierte stl. Behandlung. Als Beispiele sind anzuführen: die Möglichkeit der steuerneutralen Umwandlung (§§ 15, 20, 24 UmwStG); die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung (§ 6 Abs. 3); der Freibetrag (§ 16 Abs. 4, § 14 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2) und die Tarifiermäßigungen (§ 34); grds. fehlende GewStPflcht bei der Betriebsveräußerung/-aufgabe; keine Sperrfrist bei der Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 3); die erbstl. Begünstigung beim Erwerb von BV (§ 13b Abs. 1 Nr. 2, § 19a ErbStG). Eine gesetzliche Definition findet sich für diesen Begriff allerdings nicht.

Der Begriff des Teilbetriebs ist – ebenso wie der Betriebsbegriff – je nach Gesetzeszweck normspezifisch auszulegen (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 141; STAHL in KORN, § 16 Rz. 67 [8/2012]; BLUMERS, DB 2001, 722; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, ZEV 1999, 170; s. auch HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 52 [5/2004]).

Der estl. Teilbetriebsbegriff ist durch die Einf. des § 34 Abs. 1 (Fünftel-Regelung) mW ab dem VZ 1999 nicht berührt worden. Die verschärfte Tarifregelung führte nicht zu einer Änderung (insbes. Lockerung) der Anforderungen an den Teilbetriebsbegriff (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 141; aA RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751; HAARMANN, FS Widmann, 2000, 375 [391]). Im Übrigen gilt für Veräußerungen seit dem 1.1.2001 ohnehin wieder der auf 50 % (halbe StSatz) bzw. seit dem 1.1.2004 auf 56 % des durchschnittlichen StSatzes ermäßigte StSatz nach § 34 Abs. 3.

Definition der Rechtsprechung: Nach stRspr. des BFH ist unter einem Teilbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs iSd. EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist.

ZB BFH v. 9.12.2009 – X R 4/07, BFH/NV 2010, 888, Rz. 21, mwN; BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, Rz. 15, mwN; gleicher Ansicht ist die Fin-Verw. (R 16 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012) und die wohl hM im Schrifttum (zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 143; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 191 [8/2017]; krit. HAARMANN, FS Widmann, 2000, 375 [388 ff.]).

Der Teilbetrieb ist daher – ebenso wie der ganze Gewerbebetrieb – ein selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens. Aus dem Erfordernis, der Teilbetrieb müsse alle Merkmale eines Gewerbebetriebs aufweisen, hat die Rspr. bereits sehr früh die weitere Voraussetzung abgeleitet, dass im Teilbereich des Unternehmens eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden müsse (zB BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]; BFH v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176 [177]; s. Anm. 145).

Kein Einfluss des europarechtlichen Teilbetriebsbegriffs auf § 16: In der Literatur wird (teilweise) die Auffassung vertreten, dass der europarechl. Teilbetriebsbegriff – geregelt in Art. 2 Buchst. j FRL (RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34, gültig ab 15.12.2009; vormals Art. 2 Buchst. i Fusionsrichtlinie, RL 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1, gültig bis 14.12.2009) – und der nationale Teilbetriebsbegriff nicht deckungsgleich seien; der europarechl. Teilbetriebsbegriff sei liberaler (zB geringere Anforderungen an die Selbständigkeit, bloße Nutzungsüberlassungen ausreichend; s. dazu CLAß/WEGGENMANN, BB 2012, 552; BENZ/ROSENBERG, DB 2011, 1354 [1356]; BLUMERS, BB 2011, 2204; s. zum Ganzen HÖRTNAGL in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 15 UmwStG, Rz. 58 ff.). Nach zu-treffender Rspr. des BFH kommt jedoch dem europarechl. Teilbetriebsbegriff für den in § 16 geregelten Teilbetriebsbegriff keine Bedeutung zu (BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532, zu Art. 2 Buchst. i Fusionsrichtlinie).

Die europarechl. Richtlinienbestimmungen betreffen – wie schon ihre Titel „Richtlinie 90/434 EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Einbringungen und Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen“ und „Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat“ zeigen – nur zwischenstaatliche Umwandlungsvorgänge, die nach dem UmwStG zu beurteilen sind. Nach Auffassung der FinVerw. gilt für das UmwStG idF des SEStEG inzwischen der EU-Teilbetriebsbegriff nach Art. 2 Buchst. j FRL auch für rein nationale Umwandlungen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.02, 20.06, 24.03). Der BFH geht jedoch davon aus, dass der nationale Teilbetriebsbegriff nach dem UmwStG und der europarechl. Teilbetriebsbegriff nach Art. 2 Buchst. i Fusionsrichtlinie grds. identisch sind (BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, Rz. 30). Dieser Meinung ist offensichtlich auch die FinVerw. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.02, 15.07). Im Schrifttum wird diese Beurteilung – wie bereits angeführt – nicht uneingeschränkt geteilt.

Die Abgrenzung des Teilbetriebs gegenüber einem unselbständigen Betriebs- teil und dem ganzen Gewerbebetrieb erfolgt durch das Kriterium der „gewissen Selbständigkeit“.

► *Unselbständiger Betriebsteil/innerbetriebliche Organisationseinheit:* Ein unselbständiger Betriebsteil liegt vor, wenn ein Gesamtunternehmen nur organisatorisch nach örtlichen oder fachlichen Gesichtspunkten aufgeteilt ist (zB BFH v. 27.10.1994 – I R 107/93, BStBl. II 1995, 403 [405]). Die Betriebsteile sind Teile des sonst gleichgerichteten Gesamtunternehmens; sie haben innerhalb des Gesamtunternehmens lediglich eine dienende Funktion.

Dies bedeutet, dass bestimmte inhaltlich abgegrenzte Tätigkeitsgebiete eines Gesamtunternehmens nicht allein durch eine organisatorische Verselbständigung und durch gesonderten Vermögens- und Ergebnisausweis zu einem Teilbetrieb gemacht werden können (BFH v. 5.4.1968 – IV R 75/67, BStBl. II 1968, 523; R 16 Abs. 3 Satz 5 EStR 2012).

Daher stellen Betriebsabteilungen, wie etwa Buchhaltung, Lagerabteilung, Personalabteilung, Einkauf und Vertrieb, keinen Teilbetrieb dar (krit. HAARMANN, FS Widmann, 2000, 375 [390]). Im Übrigen sind solche Betriebsabteilungen nicht eigenständig lebensfähig (BAUER, DB 1982, 1069 [1072]). Eine innerbetriebliche Organisationseinheit liegt vor, wenn der Betriebsteil nicht selbst am Markt Leistungen anbietet (BFH v. 22.12.1993 – I R 62/63, BStBl. II 1994, 352 [353], zu § 18).

► *Ganzer Gewerbebetrieb*: Siehe Anm. 115.

► *Ähnliche Begriffe*: Der Begriff des Teilbetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 hat eine gewisse Ähnlichkeit mit dem „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieb“ iSv. § 75 Abs. 1 AO (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 140; MÖSBAUER, DStZ 1995, 481 [482]). Keine Begriffsidentität besteht mit dem Betriebsteil iSv. § 613a BGB, dem Betriebsteil iSv. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG aF (BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455, Rz. 37), der BS iSv. § 12 AO und der „Funktion“ iSv. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 - S 1341/08/10003, 2010/0598886, BStBl. I 2010, 774, Rz. 14 Satz 2).

Einstweilen frei.

141

bb) Merkmale des Teilbetriebs

(1) Organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs

142

Das Merkmal des „organisatorisch geschlossenen Teils“ ist nur insofern aussagekräftig, als ein einzelnes WG idR ein Betriebsmittel und kein Teilbetrieb sein wird. Diese Aussage trifft aber auch nur für den Regelfall zu, da bspw. ein Schiff die einzige wesentliche Betriebsgrundlage eines Gewerbebetriebs bilden kann (zB BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380 [381]; in einem solchen Fall können aber noch weitere immaterielle, funktional wesentliche Betriebsgrundlagen vorhanden sein, s. BFH v. 22.1.2015 – IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678, Rz. 46).

Stellungnahme: Die Definition der Rspr. leidet unter einer gewissen Tautologie, weil sich das Merkmal der organisatorischen Geschlossenheit größtenteils mit dem der „eigenständigen Lebensfähigkeit“ und „gewissen Selbständigkeit“ deckt (so auch die Bewertung der Rspr. durch HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 46 [5/2004]; NEUMANN, EStB 2002, 437 [438]; s. auch BLUMERS, BB 2011, 2204). Ihm einen eigenen Bedeutungsinhalt beizulegen, fällt schwer. Nach einer vorzugswürdigen Auffassung im Schrifttum handelt es sich daher beim Merkmal der organisatorischen Geschlossenheit um kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal. Vielmehr ist immer dann, wenn die Tatbestandsmerkmale „eigenständige Lebensfähigkeit“ und „gewisse Selbständigkeit“ vorliegen, von einer organisatorischen Geschlossenheit des Betriebsteils auszugehen (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 46 [5/2004]; s. auch HAARMANN, FS Widmann, 2000, 375 [377]).

(2) Eigenständige Lebensfähigkeit

143

Lebensfähig ist ein Teil des Gesamtbetriebs, wenn von ihm seiner Struktur nach – wie beim ganzen Gewerbebetrieb – eine eigene betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann (zB BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736]). Für die Lebensfähigkeit ist nicht entscheidend, ob in dem Unternehmensbereich stets Gewinne erwirtschaftet werden (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]). Ebenso ist das Wertverhältnis des Teilbetriebs zum

Gesamtunternehmen unerheblich (BFH v. 5.10.1976 – VIII R 87/72, BStBl. II 1977, 45 [46]).

Kriterien: Als Voraussetzungen für die eigenständige Lebensfähigkeit werden im Allgemeinen ein eigener Kundenkreis und eigene Einkaufsbeziehungen gefordert.

▶ *Eigener Kundenkreis:* Ohne einen eigenen Kundenkreis ist ein Teilbetrieb – ebenso wie ein Betrieb – nicht lebensfähig; er gehört zu den begriffsnotwendigen Voraussetzungen eines werbenden Teilbetriebs (BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832 [833]).

▶ *Eigene Einkaufsbeziehungen:* Notwendig sind idR auch eigene Einkaufsbeziehungen und ein Einfluss auf die Preisgestaltung (zB BFH v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 [53], zu Einzelhandelsfilialen; BFH v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516 [518]; BFH v. 2.4.1997 – X B 269/96, BFH/NV 1997, 481; krit. TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStZ 2000, 127). Fehlen diese Merkmale, liegen keine Teilbetriebe, sondern bloße Verkaufsstellen vor (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]). Die Rspr. sieht jedoch deren Fehlen – auch im Rahmen der Beurteilung des Merkmals der „gewissen Selbständigkeit“ (s. Anm. 144) – als unschädlich an, wenn die Waren von einem Hauptbetrieb zu Bedingungen externer Lieferanten bezogen werden (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210], zu Tabakwarengroßhandlungen).

Teilbetrieb im Aufbau: Ein Teilbetrieb im Aufbau fällt unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2, wenn die in Anm. 120 genannten Voraussetzungen vorliegen. Danach muss zwar die werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen worden sein. Voraussetzung ist aber, dass bereits die wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind und bei zielgerichteter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (zB BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000, Rz. 51, mwN; glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 614 [11/2017]; aA NEUMANN, EStB 2002, 437 [441]). Diese Auffassung wird auch von der FinVerw. zu § 16 geteilt (H 16 Abs. 3 „Teilbetriebe im Aufbau“ EStH 2017; aA aber BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.03 zu § 15 UmwStG). Als weitere Voraussetzung muss bei einem Teilbetrieb hinzukommen, dass sich die künftige Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtunternehmen insbes. nach Lage und/oder Funktion zweifelsfrei erkennen lässt (BFH v. 1.2.1989 – VIII R 33/85, BStBl. II 1989, 458 [460]; glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 614 [11/2017]; aA NEUMANN, EStB 2002, 437 [441]).

Zu verfallenen/zerstörten Teilbetrieben gilt das in Anm. 120 Gesagte entsprechend.

Gemeinsame Nutzung wesentlicher Betriebsgrundlagen: Werden wesentliche Betriebsgrundlagen in verschiedenen Unternehmensbereichen gemeinsam genutzt, ist nach der Rspr. wie folgt zu differenzieren:

▶ *Wird die wesentliche Betriebsgrundlage in allen Teilbereichen des Gesamtunternehmens – ohne räumliche Aufteilungsmöglichkeit – gleichermaßen genutzt,* ist das WG eine wesentliche Betriebsgrundlage für das Gesamtunternehmen. Es liegen keine Teilbetriebe vor, weil die einzelnen Unternehmensbereiche infolge der Verflechtung nicht eigenständig lebensfähig sind. So die Rspr. für den Fall einer gemeinsamen Nutzung funktional wesentlicher Maschinen durch zwei Produktionszweige eines Fertigungsbetriebs (BFH v. 8.9.1971 – I R 66/68, BStBl. II 1972, 118; glA BAUER, DB 1982, 1069 [1072]; aA NEUMANN, EStB 2002, 437 [441]; gemeinsame

Nutzung unschädlich). Das FG München (FG München v. 27.9.1994 – 16 K 388/93, EFG 1995, 312 [313], rkr.) hat hingegen bei gemeinsamer Nutzung eines für die Bedürfnisse aller Unternehmensbereiche gleichermaßen hergerichteten Grundstücks die Teilbetriebseigenschaft mangels organisatorischer Geschlossenheit abgelehnt.

▷ *Eine Besonderheit gilt im Rahmen der Betriebsaufspaltung für die Anteile an der BetriebsKapGes.*, die funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzunternehmens sind (s. Anm. 122). Diese Anteile können nicht quotäl einzelnen Unternehmensbereichen des Besitzunternehmens zugeordnet werden. Gleichwohl kann das Besitzunternehmen aus mehreren Teilbetrieben bestehen (s. Anm. 145). Die Anteile an der BetriebsKapGes. sind dann zugleich wesentliche Betriebsgrundlage sämtlicher Teilbetriebe (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772). Zum Erfordernis der Mitveräußerung dieser Anteile s. Anm. 154.

► *Kann hingegen die wesentliche Betriebsgrundlage nach räumlicher Nutzung aufgeteilt werden* (zB einzelne Gebäude- oder Grundstücksteile eines Betriebsgrundstücks), liegen Teilbetriebe vor (zB BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]). Eine reale Teilung der gemeinsam genutzten wesentlichen Betriebsgrundlage (zB des Betriebsgrundstücks) ist zur Bejahung der Teilbetriebseigenschaft nicht erforderlich (verbal zu weitgehend BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.08); das WG ist – auch ohne reale Teilung – anteilig den einzelnen Unternehmensbereichen zuordenbar. Zum Erfordernis einer (zumindest) anteiligen Mitveräußerung s. Anm. 154.

(3) Gewisse Selbständigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebs

144

Allgemeines: Das Merkmal der gewissen Selbständigkeit erfordert, dass die dem Teilbetrieb gewidmeten WG in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienen, die sich im Rahmen des Gesamtunternehmens von der übrigen gewerblichen Tätigkeit deutlich abhebt (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]; BFH v. 14.6.2000 – XI B 105/99, BFH/NV 2000, 1342). Ob dies der Fall ist, wird von der Rspr. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – beim Veräußerer (nicht Erwerber) – anhand verschiedener Abgrenzungsmerkmale beurteilt (BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532; BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661). Die Entsch. hierüber liegt daher weitgehend im tatsächlichen Bereich. Dabei müssen aber nicht alle Abgrenzungsmerkmale gegeben sein (BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, Rz. 16); der Teilbetrieb erfordert gerade nicht wie der Betrieb eine völlige, sondern nur eine gewisse Selbständigkeit (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 148).

Abgrenzungsmerkmale zur Beurteilung einer ausreichenden Selbständigkeit sind:

► *Sachliche Eigenständigkeit*, zB örtliche/räumliche Trennung (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736], mwN; BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, Rz. 20), eigene Räume (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]), eigenes Inventar (BFH v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486), Verwendung jeweils anderer Betriebsmittel, insbes. eigenes AV (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736], mwN; BFH v. 15.3.2007 – III R

§ 16 Anm. 144–145 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

53/06, BFH/NV 2007, 1661), eine selbständige Organisation (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]; BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661);

► *Personelle Eigenständigkeit*, zB der Einsatz verschiedenen Personals (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [737] mwN), eine eigene Verwaltung (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]; BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, Rz. 20);

► *Wirtschaftliche Eigenständigkeit*, zB eigener Kundenstamm (zB BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]; BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661), eigene Buchführung/Kostenrechnung (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736], mwN), ungleichartige betriebliche Tätigkeiten (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]), getrennte Einkaufs- und Verkaufsabteilungen für die verschiedenen Unternehmensbereiche (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]), eigenes Warensortiment/Verkaufsprogramm (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]), unterschiedliche Einsatzbereiche (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]), Vergütung eines eigenen Geschäftswerts durch den Erwerber (BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 [457]), Mitwirkung bei Wareneinkauf und Preisgestaltung (zB BFH v. 2.4.1997 – X B 269/96, BFH/NV 1997, 481).

Die Mitwirkung bei Wareneinkauf und Preisgestaltung hat die Rspr. immer wieder bei Einzelhandelsfilialen wegen der Abgrenzung zu unselbständigen Verkaufsstellen (zB BFH v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 [53]) gefordert. Hiervon ist der BFH abgerückt (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]). Danach ist die fehlende Mitwirkung bei Wareneinkauf und Preisgestaltung unschädlich, wenn die Waren gleichwohl von einem Hauptbetrieb zu Bedingungen externer Lieferanten bezogen werden.

Den vorstehend genannten Indizien kommt, je nachdem, ob es sich um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb handelt, unterschiedliches Gewicht zu (zB BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; BFH v. 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz. 24).

Leitung des Unternehmensbereichs durch einen Handelsvertreter oder Pächter: Ein Teilbetrieb kann auch dann vorliegen, wenn der entsprechende Unternehmensbereich nicht vom Betriebsinhaber oder weisungsgebundenen Angestellten, sondern von einem selbständigen HV (BFH v. 2.8.1978 – I R 78/76, BStBl. II 1979, 15 [16]) oder einem Pächter (BFH v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 [499]) geleitet wird.

Bei einer Leitung des Teilbereichs durch einen Pächter ist der verpachtete Unternehmensbereich aber nicht schon deshalb ein Teilbetrieb, weil dieser Bereich aus der Sicht des Pächters regelmäßig einen eigenen Betrieb darstellt. Maßgeblich ist allein, ob der Unternehmensbereich im Zeitpunkt der Verpachtung in der Hand des Verpächters die an einen gewerblichen Teilbetrieb zu stellenden Voraussetzungen erfüllt hat (BFH v. 5.10.1976 – VIII R 62/72, BStBl. II 1977, 42 [44]).

145 (4) Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit im Teilbetrieb

Nach Auffassung der Rspr. muss im Teilbereich eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden (zB BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]). Dies bedeutet, dass die aus dem Teilbereich fließenden Einkünfte unabhängig von ihrem Verhältnis zum Hauptbetrieb solche aus Gewerbebetrieb sein müssen. Konsequenterweise müsste dies dazu führen, dass in allen Fällen,

in denen die im Unternehmensbereich ausgeübte Tätigkeit nur als gewerbliche fingiert wird (zB bei Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1, gewerblicher Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2, Betriebsaufspaltung, Betriebsverpachtung), kein Teilbetrieb vorliegt. Diese Schlussfolgerung zieht die Rspr. aber nicht. Im Einzelnen gilt Folgendes:

Schlichte Grundstücksvermietung/-verpachtung: Die im Rahmen eines Gewerbebetriebs durchgeführte Grundstücksverwaltung in Form einer bloßen Grundstücksvermietung/-verpachtung kann nach Auffassung der Rspr. nur dann Teilbetrieb sein, wenn die Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit auch außerhalb des Gewerbebetriebs gewerblichen Charakter hätte. Dies ist insbes. der Fall, wenn der Vermieter/Verpächter wesentliche Sonderleistungen erbringt (BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113 [115]). Hingegen kann zB die im Rahmen einer teils gewerblich tätigen PersGes. erfolgende bloße Grundstücksvermietung/-verpachtung, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 ebenfalls als gewerbliche Tätigkeit gilt, keinen Teilbetrieb begründen.

Zum BeispielzB BFH v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176 (177); BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 38; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 160 „Grundstücksverwaltung“; s. auch TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 626 (11/2017); aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117.

Hierdurch will die Rspr. insbes. vermeiden, dass ein zum BV gehörendes Grundstück allein dadurch, dass es aus der unmittelbaren betrieblichen Nutzung herausgelöst und als gewillkürtes BV „schlicht“ vermietet bzw. verpachtet wird, die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen und damit stbegünstigt (sowie nicht der GewSt unterliegend) veräußert oder aufgegeben (entnommen) werden kann (BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]; BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [738 f.]).

Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung: Besonderheiten gelten nach der Rspr. bei der Betriebsaufspaltung und bei der (Teil-)Betriebsverpachtung.

► *Betriebsaufspaltung:* Bei einer Betriebsaufspaltung qualifiziert die Rspr. die Vermietungstätigkeit als originär gewerbliche Tätigkeit.

StRspr., zB BFH v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690 (691); BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (544); BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, FR 2018, 508, Rz. 38; s. auch TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117 (118).

Danach kann die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit eines Besitzunternehmens im Rahmen des Komplexes „Betriebsaufspaltung“ unter bestimmten Voraussetzungen ein Teilbetrieb sein (s. auch BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 160 „Besitzunternehmen“).

Dies ist der Fall, wenn die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit sich von der sonstigen originären gewerblichen Tätigkeit des Besitzunternehmens deutlich abhebt (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [544]) oder das Besitzunternehmen mehrere selbständige (Verwaltungs-)Komplexe ausschließlich an verschiedene Betriebsgesellschaften vermietet/verpachtet (BFH v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690 [691]; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395). Danach liegen im letztgenannten Fall Teilbetriebe vor, wenn an verschiedene Betriebsgesellschaften räumlich abgrenzbare Grundstücksteile eines Grundstücks (= selbständige Komplexe), die ausschließlich der jeweiligen Betriebsgesellschaft zuzuordnen sind (BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772), oder verschiedene einzelne Grundstücke (FG Münster v. 27.6.1997 – 4 K 5476/95 E, EFG 1998, 737, rkr.) vermietet werden. Es liegen uE Teilbetriebe auch dann

§ 16 Anm. 145–147 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

vor, wenn selbständige Komplexe (zB verschiedene räumlich abgrenzbare Grundstücksteile oder verschiedene einzelne Grundstücke) an verschiedene Teilbetriebe derselben Betriebsgesellschaft vermietet/verpachtet werden (glA FG Münster v. 27.6.1997 – 4 K 5476/95 E, EFG 1998, 737 [738], rkr.; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 160 „Besitzunternehmen“; offen BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; enger uU FG Ba.-Württ. v. 3.3.1993 – 14 K 115/91, EFG 1993, 512, rkr.). Ob ein Teilbetrieb vorliegt, bestimmt sich allein nach den Verhältnissen beim Veräußerer (BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; s. auch Anm. 147, 123). Werden Grundstücke sowohl im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als auch „schlicht“ als gewillkürtes BV verpachtet, bilden die „schlicht“ verpachteten Grundstücke keinen Teilbetrieb (BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]).

► *(Teil-)Betriebsverpachtung:* Ebenso kann ein verpachteter Unternehmensbereich ein Teilbetrieb sein, auch wenn es sich bei der Verpachtung ihrer Natur nach um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handelt (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [738]; aA Vorinstanz FG Berlin v. 19.2.1996 – VIII 197/92 EFG 1996, 598 [599]). Maßgeblich ist allein, ob der Unternehmensbereich im Zeitpunkt der Verpachtung in der Hand des Verpächters die Voraussetzungen erfüllt hat, die an einen gewerblichen Teilbetrieb zu stellen sind (BFH v. 5.10.1976 – VIII R 62/72, BStBl. II 1977, 42 [44]; BFH v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 [499]); die Verpachtung allein vermag die Teilbetriebseigenschaft allerdings nicht zu begründen (FG Köln v. 23.7.1997 – 12 K 4807/90, EFG 1998, 296 [297], rkr.); s. auch Anm. 144 aE.

Stellungnahme: Es ergibt sich von selbst, dass in einem Teilbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden muss. Eine originär gewerbliche Tätigkeit kann aber nicht gefordert werden. Für das Vorliegen eines Teilbetriebs ist es unerheblich, ob die Gewerblichkeit durch die Verbindung mit dem Hauptbetrieb (zB infolge der „schlichten“ Vermietung als gewillkürtes BV, durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2), durch eine Betriebsaufspaltung oder -verpachtung oder durch eigene Merkmale erfüllt wird (glA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117; STAHL in KORN, § 16 Rz. 69 [8/2012] ABC des Teilbetriebs „Gewerblich geprägte Personengesellschaft“). Es ist nicht nachvollziehbar, dass WG gewerbliches BV sein sollen, diese Gewerblichkeit in bestimmten Fällen aber wieder negiert wird. Ist allerdings nur eine einzelne Betriebsgrundlage ausgegliedert, wird es idR wohl an anderen Merkmalen des Teilbetriebs fehlen (s. auch Anm. 142).

146 (5) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Es gelten die zum Gewerbebetrieb gemachten Ausführungen entsprechend (s. Anm. 121); es greift daher auch hier die funktional-quantitative Betrachtungsweise ein (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772, zur Teilbetriebsveräußerung). Bei einer PersGes. kann ein Teilbetrieb auch dann vorliegen, wenn die dem Teilbereich des Gesamtbetriebs dienenden WG teils im (Gesamt-)Eigentum der PersGes., teils im Eigentum der Gesellschafter (SonderBV) stehen (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 152; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 54 [5/2004]; aA evtl. BFH v. 13.9.1967 – I 203/63, BStBl. II 1968, 9).

147 (6) Maßgebender Beurteilungszeitpunkt und maßgebende -perspektive

Maßgebender Zeitpunkt für die Frage des Vorliegens eines Teilbetriebs ist – wie bei der Betriebsveräußerung (s. Anm. 123) – der Zeitpunkt der Übertragung des

wirtschaftlichen Eigentums (BFH v. 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz. 31). Dabei sind auch hier allein die Verhältnisse beim Veräußerer maßgeblich (BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, Rz. 16).

Einstweilen frei.

148–149

b) Veräußerung des Teilbetriebs

aa) Voraussetzungen auf einen Blick

150

Eine Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 ist gegeben, wenn die Organisationseinheit Teilbetrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens in der Form übergeht, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang (s. Anm. 129) auf einen Erwerber entgeltlich übertragen (s. Anm. 151–155) und die bisher in diesem Teilbetrieb entfaltete gewerbliche Betätigung des Veräußerers beendet (s. Anm. 158) wird (zB BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]; BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093). Zudem setzt die Teilbetriebsveräußerung begrifflich voraus, dass der Gesamtbetrieb vor der Veräußerung zumindest noch über einen weiteren Teilbetrieb verfügt (zB BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253, Rz. 37; mwN; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 145). Anderenfalls kommt keine Teilbetriebs-, sondern eine Betriebsveräußerung in Betracht (s. auch Anm. 111).

bb) Übertragung des Teilbetriebs als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens

151

Die Organisationseinheit Teilbetrieb (s. Anm. 142–145) muss als ein im Zeitpunkt der Übertragung bestehender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens übergehen; es gelten die in Anm. 126 gemachten Ausführungen entsprechend. Es ist nicht ausreichend, wenn der übertragene Teilbereich erst in der Hand des Erwerbers einen Teilbetrieb bildet (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 26/76, BStBl. II 1978, 672 [673]).

Einstweilen frei.

152

cc) Veräußerung des Betriebsvermögens des Teilbetriebs

(1) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber

153

Entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen: Es gilt das in Anm. 127 Gesagte entsprechend; es müssen alle zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert werden (zB BFH v. 9.12.2009 – X R 4/07, BFH/NV 2010, 888, Rz. 22). Zum Erfordernis der (mindestens) anteiligen Mitveräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen bei gemeinsamer Nutzung in verschiedenen Unternehmensbereichen s. Anm. 154.

Übertragung auf einen Erwerber: Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf verschiedene Erwerber übertragen, liegt keine Teilbetriebsveräußerung vor. Es kommt allerdings – beim Hinzutreten weiterer Voraussetzungen – eine Teilbetriebsaufgabe in Betracht (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 323/84, BStBl. II 1989, 357 [359]).

154 (2) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern oder betrieblicher Sachgesamtheiten

Nicht zum veräußerten Teilbetrieb gehörende Wirtschaftsgüter: Werden im zeitlichen Zusammenhang mit einer tatbestandlich vorliegenden Teilbetriebsveräußerung nicht dem veräußerten Teilbetrieb dienende WG ins PV überführt oder veräußert, ist der hierbei entstehende Gewinn nicht nach Abs. 4, § 34 stbegünstigt (zB BFH v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700 [701]). Werden nicht zum Teilbetrieb gehörende WG zurückbehalten, steht dies einer Teilbetriebsveräußerung nicht entgegen.

Bezüglich der zum veräußerten Teilbetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter gilt Folgendes:

► *Rückbehalt nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen:* Der Rückbehalt nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs steht der Annahme einer Teilbetriebsveräußerung nicht entgegen (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 396/83, BFH/NV 1989, 634 [635]); s. im Einzelnen Anm. 128.

► *Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen:* Werden (funktional oder quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs teils veräußert, teils in das PV übernommen, liegt zwar keine Teilbetriebsveräußerung, aber eine gleichwertige Teilbetriebsaufgabe vor (BFH v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69). Wird eine (funktional oder quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes BV des Veräußerers überführt (§ 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2) oder zum Buchwert übertragen (§ 6 Abs. 5 Satz 3), liegt keine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung vor (BFH v. 24.9.2008 – X B 192/07, BFH/NV 2009, 43). Es liegt auch keine stbegünstigte Teilbetriebsaufgabe vor (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376], zu LuF). Es gelten die in Anm. 128 gemachten Ausführungen entsprechend.

Dabei ist – wie bei der Betriebsveräußerung – zu beachten, dass eine vor der Veräußerung liegende Ausgliederung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zum Buchwert der Annahme einer Teilbetriebsveräußerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 nicht entgegensteht, sofern das Restgebilde weiterhin einen Teilbetrieb darstellt. Allerdings sind die Tarifiermäßigungen des § 34 Abs. 1 und 3 nicht zu gewähren, wenn die Buchwertübertragung/-überführung aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Teilbetriebs erfolgt; zu Einzelheiten s. Anm. 128. Dann greift uE auch der Freibetrag des Abs. 4 nicht ein (s. Anm. 123, 128).

Eine Teilbetriebsveräußerung(-aufgabe) scheidet auch dann aus, wenn nur eine (funktional oder quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlage des zu veräußernden Teilbetriebs im Restbetrieb zurückbehalten wird (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659 [660]; BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329).

Gemeinsame Nutzung wesentlicher Betriebsgrundlagen in mehreren Unternehmensbereichen: Liegen trotz gemeinsamer Nutzung einer wesentlichen Betriebsgrundlage Teilbetriebe vor – zB ein Gebäudeteil wird als Gaststätte, der andere als Lebensmittelhandel genutzt (s. Anm. 143) –, ist eine Teilbetriebsveräußerung nur dann gegeben, wenn das Grundstück – zumindest anteilig – mitveräußert wird (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329, mwN; zur Begr. von Miteigentum s. BLUMERS, BB 1997, 1876 [1878]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 15.08, betr. Spaltung).

Eine Teilbetriebsveräußerung liegt auch dann vor, wenn die gemeinsam genutzte wesentliche Betriebsgrundlage insgesamt mit übertragen wird. Die Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 setzt zwar voraus, dass vor der Veräußerung ein weiterer Teilbetrieb vorhanden war (s. Anm. 150), nicht aber, dass auch das zurückbehaltene Vermögen ein Teilbetrieb sein muss. Anders ist die Rechtslage bei Spaltungen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Will das Besitzunternehmen bei einer Betriebsaufspaltung einen Teilbetrieb stbegünstigt veräußern, ist zu beachten, dass die (funktional wesentlichen) Anteile an der BetriebsKapGes. nicht quotall den einzelnen Teilbereichen zugeordnet werden können (s. dazu Anm. 143), sondern insgesamt mitveräußert werden müssen (s. BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772).

Das Erfordernis der anteiligen Mitveräußerung gilt auch, wenn die zurückbehaltene wesentliche Betriebsgrundlage weitaus überwiegend vom Restbetrieb genutzt wird; anders verhält es sich lediglich, wenn das zurückbehaltene WG keine wesentliche Betriebsgrundlage ist, vgl. BFH v. 26.4.1979 – IV R 119/76, BStBl. II 1979, 557 (558); BFH v. 20.6.1989 – VIII R 396/83, BFH/NV 1989, 634 (635); BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 (411); BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; aA HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 43a (5/2004); Gosch, StBp. 1996, 247 (248), die den Rückbehalt einer gemeinsam genutzten wesentlichen Betriebsgrundlage als unschädlich ansehen, wenn diese weitaus überwiegend vom Restbetrieb genutzt wurde. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 153, hält einen solchen Rückbehalt dann für unschädlich, wenn der zurückbehaltene Gebäudeteil für den Teilbetrieb nur von ganz untergeordneter Bedeutung war.

Auf die anteilige Mitveräußerung kann selbst dann nicht verzichtet werden, wenn der Stpfl. an dieser aus rechtl. oder wirtschaftlichen Gründen gehindert war (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329). Unschädlich dürfte es aber sein, wenn sich die entsprechende Grundstücksteilung ohne Verschulden des Stpfl. verzögert (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329).

Es bleibt auch hier darauf hinzuweisen, dass eine Teilbetriebsveräußerung bei gemeinsam genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen entsprechend „vorbereitet“ werden kann (s. auch HG, DStR 1996, 1082).

Rückbehalt von betrieblichen Sachgesamtheiten des Teilbetriebs: Wird bei der Veräußerung eines Teilbetriebs ein diesem zugeordneter Mitunternehmeranteil oder eine diesem zugeordnete 100 %-Kapitalbeteiligung zurückbehalten, liegt gleichwohl eine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung vor; es gilt das in Anm. 128 Gesagte entsprechend.

(3) Einheitlicher Übertragungsvorgang

155

Es gelten die in Anm. 129 gemachten Ausführungen entsprechend.

(4) Veräußerung durch eine Personengesellschaft

156

Wie ein Einzelunternehmer kann auch eine PersGes. zeitgleich mehrere (echte) Teilbetriebe unterhalten. In der Hand einer PersGes. stellen mehrere Betriebe, die bei einem Einzelunternehmer selbständige Betriebe wären, Teilbetriebe dar, weil eine PersGes. nur einen Gewerbebetrieb haben kann.

Der Annahme eines Teilbetriebs steht nicht entgegen, dass die WG teils Gesamthandseigentum, teils SonderBV des Gesellschafters sind (s. Anm. 146). Die Rspr. verneint allerdings dann, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen aus

§ 16 Anm. 156–159 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

dem SonderBV unentgeltlich und aus dem Gesamthandsvermögen entgeltlich übertragen werden, eine teilentgeltliche Teilbetriebsübertragung; es liege eine teils unentgeltliche, teils entgeltliche Übertragung einzelner WG vor (BFH v. 13.9.1967 – I 203/63, BStBl. II 1968, 9 [10]).

Eine Teilbetriebsveräußerung kann auch vorliegen, wenn ein Gesellschafter sein SonderBV überträgt. Ein einzelnes WG des SonderBV des Gesellschafters ist aber idR kein Teilbetrieb (BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 [556]). Mehrere WG des SonderBV können Teilbetrieb sein (BFH v. 3.8.1966 – IV 380/62, BStBl. III 1967, 47 [48], für eine im SonderBV eines oHG-Gesellschafters befindliche Gastwirtschaft).

157 Einstweilen frei.

158 dd) Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit

Der Stpfl. muss die bisher im Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit einstellen (zB BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; H 16 Abs. 3 „Beendigung der betrieblichen Tätigkeit“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 145). Die Tätigkeitsbeendigung ist auch bei der Teilbetriebsveräußerung in objektiver Hinsicht auf ein bestimmtes BV und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes StRechtssubjekt zu beziehen. Dies bedeutet, dass – wirtschaftlich betrachtet – der bisherige Geschäftszweig in sachlicher Hinsicht nicht mehr weiterverfolgt werden darf (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 323/84, BStBl. II 1989, 357 [359]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 145). Die Fortführung eines anderen Teilbetriebs ist unschädlich (BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]). Wird vom Stpfl. eine wirtschaftlich gleichartige (branchengleiche) Tätigkeit fortgesetzt, ist sorgfältig zu prüfen, ob ein neuer (anderer als der bisherige) Kundenstamm gegeben ist oder nicht. Wird daher im Restbetrieb eine gleichartige Tätigkeit gegenüber dem identischen Abnehmerkreis fortgeführt, fehlt es an der Tätigkeitseinstellung (BFH v. 25.11.2009 – X R 23/09, BFH/NV 2010, 633, Rz. 18, zur fortgesetzten Energieerzeugung durch Windkraftanlagen gegenüber dem gleichen Energieversorger); s. zum Ganzen auch Anm. 136. Wird der Gewerbebetrieb in einem einheitlichen Vorgang, aber schrittweise übertragen, muss die Tätigkeit spätestens mit dem letzten Übertragungsakt eingestellt werden (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654 f.]).

159 ee) Wichtige Anwendungsfälle zum Teilbetrieb und/oder zur Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe

Die nachfolgenden Ausführungen geben einen Überblick über wichtige Rspr.-Entscheidungen, die zur Teilbetriebseigenschaft bzw. zum (Nicht-)Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe ergangen sind:

Abfindung für die Einschränkung der gewerblichen Tätigkeit ist keine Teilbetriebsveräußerung, sondern laufender Gewinn (BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832 [833]).

Appartementhaus und Hotelbetrieb können jeweils einen Teilbetrieb darstellen (BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1989, 376 [378 f.]). Hierfür ist erforderlich, dass beide Unternehmensbereiche im Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 147) die erforderliche Selbständigkeit (s. Anm. 144) besitzen. Es kommt nicht darauf an, ob zu einem anderen Zeitpunkt ohne erheblichen Umstellungsaufwand eine organisatorische Verselbständigung herbeigeführt werden könnte (BFH v. 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz. 31).

Aufbau-Teilbetrieb: Ein noch nicht werbend tätiger Unternehmensbereich im Aufbau kann Teilbetrieb sein (s. Anm. 143, 120).

Aufgabe: Siehe Anm. 508.

Automaten (s. auch „Spielautomaten“): Bei Vertrieb gleichartiger Waren (zB Tabakwaren) über verschiedene Vertriebswege kann der Automatenbereich nur dann Teilbetrieb sein, wenn er organisatorisch und personell von den anderen Vertriebswegen getrennt ist (BFH v. 14.3.1989 – I R 75/85, BFH/NV 1991, 291 [292]). Gleiches gilt für räumlich abgrenzbare (Automaten-)Vertriebsnetze (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]).

Beförderungsunternehmen: Siehe „Omnibusunternehmen“, „Taxi“ und „Transportunternehmen“.

Besitzunternehmen (s. auch „Grundstücksvermietung/-verwaltung“) kann Teilbetrieb sein.

Beteiligungsverwaltung: Der Verkauf einer Kapitalbeteiligung von weniger als 100 % kann die Veräußerung eines „echten“ Teilbetriebs darstellen, nämlich eines solchen, der die „Verwaltung von Beteiligungen“ zum Gegenstand hat (FG Köln v. 18.10.2007 – 10 K 1261/04, EFG 2008, 447, rkr.; s. Anm. 166).

Betonherstellung ist kein Teilbetrieb, wenn diese durch einen Betonpumpenbetrieb als zusätzliche Serviceleistung ergänzt wird (FG Münster v. 18.6.1998 – 8 K 1483/94 G, EFG 1998, 1465 [1466], rkr.). Ebenso ist ein Betonwerk mangels ausreichender Selbständigkeit (s. Anm. 144) kein Teilbetrieb, wenn der Einsatz der Betonmischfahrzeuge und die gesamte kaufmännische Verwaltung (Warenbezug, Preisgestaltung, Einstellung und Entlassung von Personal sowie Rechnungstellung) zentral gesteuert werden (BFH v. 3.12.1985 – VII R 186/83, BFH/NV 1986, 315).

Betriebsgrundstück: Einzelne Betriebsgrundstücke sind idR kein Teilbetrieb, aber wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs. Unterhält ein Stpfl. im Rahmen eines Gebäudes mehrere Teilbetriebe (s. Anm. 143), liegt eine Teilbetriebsveräußerung nur vor, wenn der Stpfl. das Grundstück (anteilig) mitveräußert (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329, mwN; BFH v. 19.4.2004 – X B 123/03, nv., juris); s. im Einzelnen Anm. 154. Grundstücke als UV sind kein Teilbetrieb (BFH v. 20.8.1986 – I R 148/83, BFH/NV 1987, 646 [648]).

Brauereigastwirtschaft: Die von einem Brauereiunternehmen betriebene Gastwirtschaft ist Teilbetrieb (BFH v. 3.8.1966 – IV 380/62, BStBl. III 1967, 47 [48]), auch wenn sie verpachtet ist (BFH v. 12.12.1968 – IV 27/64, BStBl. II 1969, 238 [238]).

Buchführung: Eine eigene Buchführung ist Indiz (BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1989, 376 [378]), aber weder allein ausreichende (BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]) noch unabdingbare Voraussetzung (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375]; FG Köln v. 23.7.1997 – 12 K 4807/90, EFG 1998, 296, rkr.) für das Vorliegen eines Teilbetriebs.

Café: Keine Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe, wenn das Betriebsgrundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) BV bleibt (BFH v. 14.6.1967 – VI 180/65, BStBl. III 1967, 724 [725]).

Dienstleistungsunternehmen: Bei einem Dienstleistungsunternehmen ist eine ausgegliederte Verwaltungsabteilung (Hausverwaltung) kein Teilbetrieb, wenn sie keinen eigenen Kundenkreis hat und ihr Wirkungskreis von dem des Hauptbetriebs nicht örtlich abgrenzbar ist (BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II

1975, 832). Der Bereich der Hausverwaltung im Einzelunternehmen eines Immobilienmaklers und -verwalters ist kein Teilbetrieb, wenn er nach äußerem Erscheinungsbild, Raumaufteilung, Organisation sowie Buchhaltung und Jahresabschluss nicht getrennt geführt wird (FG Hamb. v. 4.6.2002 – III 18/01, EFG 2002, 1399, rkr.).

Druckerei und Zeitungsverlag können Teilbetriebe sein (BFH v. 5.10.1976 – VIII R 87/72, BStBl. II 1977, 45 [46]), ebenso Offset- und Tampon-Druckerei (FG Ba.-Württ. v. 16.11.1992 – 9 K 152/89, EFG 1993, 784, rkr.). Bei einer aus den Produktionsbereichen Offset- und Kupfertiefdruck bestehenden Druckerei liegt mangels Tätigkeitseinstellung (s. Anm. 158, 136) keine Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe vor, wenn die Offset-Druckerei veräußert, die diesbezügliche Tätigkeit aber fortgeführt wird (BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 [246]).

Eigentumswohnungen: Die Veräußerung von Eigentumswohnungen im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (UV) ist keine Teilbetriebsveräußerung (zB BFH v. 20.8.1986 – I R 148/83, BFH/NV 1987, 646 [648]).

Einzelhandelsfilialen, die Teilbetrieb sein können, sind von unselbständigen Verkaufsstellen abzugrenzen. Für einen Teilbetrieb ist grds. erforderlich, dass der Filiale selbständig der Wareneinkauf obliegt (BFH v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516 [518]; krit. TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStZ 2000, 127). Bedient sich der Gesamtbetrieb einer zentralen Einkaufsorganisation, muss der Filialeitung eine eigene Gestaltung der Verkaufspreise möglich sein (BFH v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 [53]). Die Rspr. sieht jedoch das Fehlen eigener Einkaufsbeziehungen und des Einflusses auf die Preisgestaltung unter bestimmten Voraussetzungen als unschädlich an (s. Anm. 143). Betreibt ein Unternehmer einen Lebensmittelgroß- und -einzelhandel, liegt keine begünstigte Aufgabe des Einzelhandels vor, wenn die einzelnen Filialen innerhalb einer Frist von fünf Jahren an verschiedene Erwerber veräußert werden (BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66 [67 f.]). Zu Bäckerei-Verkaufsfilialen als Teilbetriebe s. FG München v. 25.10.2006 – 1 K 5083/04, nv., juris, rkr.

Eisdiele: Zwei Eisdiele in angemieteten Geschäftslokalen in unmittelbarer Nähe zueinander können Teilbetriebe sein, insbes. wenn eine räumliche Trennung der beiden Geschäftslokale besteht, eigene Kundenkreise vorhanden sind und in den Geschäftslokalen jeweils eigenes Personal tätig wird (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661).

Fahrschulfiliale: Veräußerung einer Fahrschulfiliale kann stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung sein; s. „Freie Berufe“. Eine Teilbetriebsveräußerung kann nicht allein aus dem Grund verneint werden, dass dem Betriebsteil im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mindestens ein Schulungsfahrzeug zugeordnet ist (BFH v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838).

Ferienwohnung: Die Veräußerung einer von mehreren gewerblich vermieteten Ferienwohnungen ist keine Teilbetriebsveräußerung (BFH v. 9.4.1981 – I R 96/78, nv., juris; Nds. FG v. 3.4.1981 – IX 161/79, EFG 1982, 24, rkr.).

Fertigungsbetriebe: Siehe „Produktionsbetriebe“.

Filiale: Siehe „Einzelhandelsfilialen“, „Fahrschulfiliale“, „Tankstellen“ und „Zweigniederlassungen“.

Firmenwert: Siehe „Geschäftswert“.

Freie Berufe: Der Begriff des selbständigen Teils des einer selbständigen Arbeit dienenden Vermögens iSd. § 18 Abs. 3 Satz 1 ist unter entsprechender Heranzie-

hung der Voraussetzungen des gewerblichen Teilbetriebs zu bestimmen (zB BFH v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838). Dabei wurde nach bisheriger höchstrichterlicher Rspr. ein Teilbetrieb nur dann angenommen (zB BFH v. 4.11.2004 – IV R 17/03, BStBl. II 2005, 208; s. auch § 18 Anm. 340), wenn entweder verschiedenartige Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen vorlagen (Fallgruppe 1; zB BFH v. 4.11.2004 – IV R 17/03, BStBl. II 2005, 208, für Allgemein- und Arbeitsmedizin) oder bei gleichartiger Tätigkeit dieselbe in organisatorisch getrennten Teilbereichen mit voneinander entfernten örtlichen Wirkungsbereichen und getrennten Kundenkreisen ausgeübt wurde (Fallgruppe 2; zB BFH v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838, für Fahrschulfilialen). Nach jüngster BFH-Rspr. kommt diesen beiden Fallgruppen keine abschließende, sondern lediglich indizielle Bedeutung zu. Danach kann in atypischen Fällen eine stbegrünstigte Teilpraxisveräußerung auch dann gegeben sei, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als völlig selbständigen Betrieb erworben und bis zur Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat; in diesem Fall kommt es nicht entscheidend darauf an, ob die (gleichartige) Tätigkeit in voneinander getrennten örtlich abgegrenzten Bereichen ausgeübt worden ist (BFH v. 26.6.2012 – VIII R 22/09, BStBl. II 2012, 777, Rz. 30).

Gastwirtschaft (s. auch „Eisdiele“ und „Hotel“): Mehrere räumlich getrennte Gastwirtschaften sind idR Teilbetriebe (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736f.]).

Gebäude: Siehe „Betriebsgrundstück“.

Geschäftswert: Der Teilbetrieb kann einen eigenen Geschäftswert haben (zB BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576 [577]). Der Geschäftswert kann nur zusammen mit dem (Teil-)Betrieb genutzt und veräußert werden; er führt kein Eigenleben (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113 [114]). Verkauft ein Gesellschafter einer KapGes. an diese einen Teilbetrieb ohne Entgelt für den Geschäftswert, ist dies Teilbetriebsaufgabe, bei der auch der Geschäftswert realisiert wird (BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; BFH v. 25.10.1995 – I R 104/94, DStR 1996, 617 [618]; aA BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553).

Grundstück: Siehe „Betriebsgrundstück“.

Grundstücksvermietung/-verpachtung: Nach der Rspr. kann eine Grundstücksvermietung/-verpachtung – außerhalb einer Betriebsaufspaltung/-verpachtung – im Rahmen eines Gewerbebetriebs nur dann Teilbetrieb sein, wenn sie auch außerhalb des Gewerbebetriebs gewerblichen Charakter hätte (zB BFH v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176 [177], mwN, s. Anm. 145). Bei einer Betriebsaufspaltung qualifiziert die Rspr. hingegen die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit als originär gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [544]). Die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens kann bei Vorliegen der weiteren Teilbetriebsvoraussetzungen einen Teilbetrieb darstellen (s. dazu im Einzelnen Anm. 145).

Güternah- und Güterfernverkehr: Siehe „Transportunternehmen“.

Handelsvertreter: Die Aufgabe einzelner Bezirke durch den HV ist idR keine Teilbetriebsaufgabe (BFH v. 23.11.1967 – IV 83/63, BStBl. II 1968, 123). Entschädigungszahlungen durch einen Nachfolgevertreter sind kein Gewinn aus einer Teilbetriebsveräußerung, wenn der Vertreter seinen bisherigen Bezirk nur verkleinert (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899). Die Ausgleichszahlung gem. § 89b HGB ist auch dann laufender Gewinn, wenn sie im

Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung/-aufgabe gezahlt wird (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97 [98]; zur Besteuerung der Ausgleichszahlung s. WENDT, FR 2000, 1199 [1203 f.]). Im Rahmen eines Unternehmens kann ein Teilbetrieb auch dann vorliegen, wenn der Unternehmensbereich durch einen selbständigen HV geführt wird (BFH v. 2.8.1978 – I R 78/76, BStBl. II 1979, 15 [16], zu einem Verkaufsplatz).

Hausverwaltung: Siehe „Dienstleistungsunternehmen“.

Hotel (s. auch „Appartementhaus“): Eines von mehreren Hotels kann Teilbetrieb sein (BFH v. 20.8.1964 – IV 40/62 U, BStBl. III 1964, 504 [506]; Nds. FG v. 29.10.1985 – 614/83, EFG 1987, 304, rkr.), ebenso ein durch eine Brauerei verpachtetes Hotel (BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691; s. auch „Teilbetriebsverpachtung“). Hotel und Restaurant in einem Gebäude können Teilbetriebe bilden; allerdings ist die Veräußerung des Restaurants ohne einen entsprechenden Grundstücksanteil keine Teilbetriebsveräußerung (BFH v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232 [233]).

Internetdienst: Ein sog. Internet-Dienst kann nicht als selbständiger Teilbetrieb angesehen werden, wenn daneben im Rahmen eines Einzelunternehmens weitere Internet-Dienste entwickelt bzw. betrieben werden und wenn zwischen den einzelnen Internet-Diensten keine klare organisatorische Trennung (jeweils eigene Räume, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, selbständige Organisation) besteht (BFH v. 9.12.2009 – X R 4/07, BFH/NV 2010, 888, Rz. 26).

Inventar bildet idR keinen Teilbetrieb (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415 [416], für § 13; BFH v. 7.8.1979 – VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181 [183], für § 15). Allerdings liegt in Pachtfällen, in denen der Teilbetrieb ein Teilbetrieb des Gesamtunternehmens des Pächters ist, eine Teilbetriebsveräußerung durch den Pächter dann vor, wenn der Pächter das Inventar als das alleinige wesentliche BV an den Nachfolger veräußert und gleichzeitig der Nachfolger in den Pachtvertrag eintritt (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375]).

Kapitalbeteiligung: Siehe „Beteiligungsverwaltung“ und „Teilbetriebsfiktion“.

Kieswerk: Ein Kieswerk kann Teilbetrieb neben Baustoffhandel, Tiefbauunternehmen und Fuhrbetrieb sein (FG Nürnberg. v. 3.10.1969 – III 96/67, StBp. 1971, 86, rkr.). Dabei gehören die Kiesausbeutungsgrundstücke zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Kieswerks (FG Nürnberg. v. 20.12.1977 – III 166/77, EFG 1978, 322 [323], rkr.).

Kino: Räumlich getrennte Kinos sind Teilbetriebe (FG Saarl. v. 9.3.1973 – 198/70, EFG 1973, 378, rkr.).

Kraftwerke: Von einer Leasinggesellschaft verpachtete Kraftwerke sind keine Teilbetriebe der Leasinggesellschaft (FinMin. Ba.-Württ. v. 21.8.1985 – G 1422 A - 19/83, BB 1985, 1711).

Kundendienst zusammen mit einer Vertriebsstelle kann gegenüber dem Herstellungsbetrieb ein Teilbetrieb sein (BFH v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838 [839]).

Ladenlokal: Siehe „Einzelhandelsfiliale“.

Maschinenfabrik: Siehe „Zweigniederlassung“.

Mastenstreicherei kann neben Maler- und Gipsergeschäft Teilbetrieb sein (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654]).

Metzgerei: Die Filiale einer Metzgerei ist Teilbetrieb, wenn sie eine eigene Kasse, einen vom Hauptbetrieb verschiedenen Kundenkreis und eigenes leitendes Personal hat sowie vom Hauptbetrieb auch örtlich ausreichend weit entfernt ist (DStPr. EStG § 16 Nr. 122).

Milcheinzugsgebiet ist kein Teilbetrieb (BFH v. 18.9.1962 – I 206/61, BStBl. III 1962, 468 [469]).

Milchlieferungsrecht allein ist kein Teilbetrieb (BFH v. 17.4.2007 – IV B 91/06, BFH/NV 2007, 1853).

Milchverarbeitung kann neben dem Milchhandel Teilbetrieb sein (RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87).

Obstplantage ohne zugehörige Wirtschaftsgebäude und dergleichen bildet bei einer Gärtnerei keinen Teilbetrieb (BFH v. 20.8.1970 – IV 143/64, BStBl. II 1970, 807 [809]).

Omnibusunternehmen: Beim Verkauf mehrerer Linien durch einen Omnibusunternehmer mit den zum Betrieb erforderlichen Omnibussen liegt keine Teilbetriebsveräußerung vor, wenn der Unternehmer einen Teil der Omnibusse behält und seinen Betrieb in eingeschränktem Umfang fortführt (BFH v. 16.5.1963 – IV 439/61, StRK EStG [bis 1974] § 16 R. 52). Ein Omnibusunternehmen ist kein Teilbetrieb neben einem Reisebüro, wenn Kunden des Reisebüros auch mit eigenem Omnibusbetrieb befördert werden, selbst wenn daneben auch fremde Busunternehmer eingesetzt werden (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 26/76, BStBl. II 1978, 672 [673]).

Patente: Veräußert ein Erfinder seine Schutzrechte (Patente), ohne seine Erfindertätigkeit zu beenden, liegt mangels Tätigkeitseinstellung keine Teilbetriebsveräußerung vor (BFH v. 7.12.1999 – XI R 17/98, nv.).

Produktionsbetriebe können Teilbetriebe sein, so zB eine Zigarrenherstellung neben einem Tabakwarengroßhandel (FG Rhld.-Pf. v. 1.2.1962 – II 37/61, EFG 1962, 406, rkr.), eine Feilenproduktion neben einem Feilenhandel (FG Ba.-Württ. v. 22.2.1973 – VI 35/72, EFG 1973, 427, rkr.), eine Baustahlmattenproduktion neben einem Fasshandel (FG Düss. v. 20.3.1975 – VIII 72/74 G, EFG 1975, 520, rkr.). Teilbetriebe liegen allerdings nicht vor, wenn wesentliche Maschinen nur für alle Produktionsabteilungen gemeinsam zur Verfügung stehen (BFH v. 8.9.1971 – I R 66/68, BStBl. II 1972, 118, für Holzverarbeitungsunternehmen; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 19.9.2002 – 4 K 3449/98, EFG 2003, 45, rkr.; zu Einzelheiten s. Anm. 143).

Reparaturbetrieb: Siehe „Zweigniederlassung“.

Reisebüro: Siehe „Omnibusunternehmen“.

Restaurant: Siehe „Eisdiele“, „Gastwirtschaft“ und „Hotel“.

Rohstoffe: Ein Rohstoffhandel und eine Rohstoffverarbeitung können Teilbetriebe sein (RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87).

Sanatorium: Wird bei einem in zwei Gebäuden betriebenen Sanatorium das eine Gebäude in ein Hotel umgestaltet und werden sodann Hotel und Sanatorium getrennt geführt, so können zwei Teilbetriebe vorliegen (DStPr. EStG § 16 Nr. 113).

Schaustellergewerbe: Die Veräußerung einzelner von mehreren im Rahmen eines Schaustellergewerbes betriebenen Fahrgeschäften, zB Raupenbahn und Twister, ist idR keine Teilbetriebsveräußerung (BFH v. 3.11.1971 – IV R 178–180/75, nv.; FG Köln v. 23.7.1997 – 12 K 4807/90, EFG 1998, 296, rkr.). Bei

mehreren Kinderverkehrsparks kann es sich hingegen um Teilbetriebe handeln (BFH v. 14.3.1990 – X R 63/88, BFH/NV 1990, 699).

Schiffe: Die Veräußerung eines Schiffs ist nur dann eine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe, wenn das Schiff die wesentliche Betriebsgrundlage eines selbständigen Zweigunternehmens bildet und das Zweigunternehmen dabei im Ganzen veräußert oder aufgegeben wird (BFH v. 13.1.1966 – IV 76/63, BStBl. III 1966, 168 [169 f.]). Die Veräußerung eines von zwei Motorschiffen ist keine Teilbetriebsveräußerung, wenn dem Veräußerer das veräußerte Motorschiff treuhänderisch zum Gebrauch in seinem Schifffahrtsunternehmen überlassen bleibt (BFH v. 24.8.1961 – IV 352/59, BStBl. III 1962, 112). In folgenden Fällen hat die Rspr. die Teilbetriebseigenschaft abgelehnt: Für einen einzelnen Schleppkahn, wenn mehrere Schleppkähne im Rahmen eines gleichgerichteten Unternehmens betrieben werden (BFH v. 21.2.1973 – IV R 168/69, BStBl. II 1973, 361 [363]); für ein kleineres Tankmotorschiff, wenn die Reedereiabteilung nach seiner Veräußerung weiterläuft, weil sie nicht allein aus dem Schiff bestand (Schl.-Holst. FG v. 27.6.1957 – IV 271-272/56, EFG 1958, 13, rkr.). Ein im Bau befindliches Schiff kann Teilbetrieb im Aufbau sein (BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000), muss es aber nicht (BFH v. 27.1.1966 – IV 31/63, BStBl. III 1966, 271 [272]).

Sonderbetriebsvermögen: Ein EinzelWG des SonderBV des Gesellschafters ist idR kein Teilbetrieb (BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 [556]; s. auch H 16 Abs. 3 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH 2017). Mehrere WG des SonderBV können Teilbetrieb sein (BFH v. 3.8.1966 – IV 380/62, BStBl. III 1967, 47 [48], für eine im SonderBV eines OHG-Gesellschafters befindliche Gastwirtschaft).

Spielautomaten: Eine Gruppe von Spielautomaten in einzelnen Gaststätten kann gegenüber einer Spielhalle Teilbetrieb sein (FG Köln v. 27.11.1998 – 2 K 2847/94, EFG 1999 470, rkr.).

Stromnetz, über das ein Stromerzeuger seine Abnehmer beliefert, ist kein Teilbetrieb (FG Ba.-Württ. v. 4.11.1998 – 2 K 94/96, EFG 1999, 605, rkr.).

Tankstellen können selbständige Gewerbebetriebe (BFH v. 25.4.1989 – VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261 [262]), Teilbetriebe (BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]) oder unselbständige Verkaufsstellen (BFH v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 [499]; aA TIEDTKE, FR 1981, 445) sein.

Taxi(-unternehmen): Das einzelne Taxifahrzeug einschließlich Konzession ist kein Teilbetrieb eines Taxiunternehmens.

BFH v. 21.2.1973 – IV R 168/69, BStBl. II 1973, 361 (363); aA FG München v. 25.3.2003 – 13 K 1914/99, Inf. 2003, 446, rkr., für den Fall, dass der Unternehmer an einem Ort sein Taxi selbst fährt, er sich an einem anderen Ort angestellter Fahrer bedient, die Einnahmen und Fahrzeugkosten getrennt aufzeichnet, die Taxis jeweils eigene Konzessionen haben und ein eigener Kundenstamm am jeweiligen Ort existiert.

Betreibt ein Stpfl. ein Taxi-, Mietwagen- und Bestattungsunternehmen und besteht für eines der im Betrieb vorhandenen Fahrzeuge eine Doppelkonzession für Taxi- und zugleich Mietwagenbetrieb, ist das Taxiunternehmen kein Teilbetrieb (FG Nürnberg v. 26.3.1992 – VI 236/85, EFG 1992, 600 [601], rkr.).

Teilbetriebsverpachtung: Ein verpachteter Unternehmensbereich kann Teilbetrieb sein (zB BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691, für ein durch eine Brauerei verpachtetes Hotel). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 145.

Teilpraxis: Siehe „Freie Berufe“.

Textilunternehmen: Innerhalb eines Textilunternehmens kann eine Tischdecken- und Geschenkartikelabteilung ein Teilbetrieb sein; eine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung liegt aber dann nicht vor, wenn ein dem Teilbetrieb dienendes Grundstück mit erheblichen stillen Reserven zurückbehalten wird (BFH v. 26.4.1979 – IV R 119/76, BStBl. II 1979, 557 [558]).

Transportunternehmen: Güternah- und Güterfernverkehr sowie Zweigniederlassungen können Teilbetriebe sein (BFH v. 20.2.1974 – I R 127/71, BStBl. II 1974, 357 [358]; BFH v. 29.4.1993 – IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694; BFH v. 21.3.1997 – IV B 36/96, BFH/NV 1997, 761). Verkauft ein Spediteur zwar seinen eigenen Fuhrpark, betreut er aber seine bisherigen Kunden über seine Spedition unter Einschaltung fremder Frachtführer weiter, liegt keine Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe vor (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 323/84, BStBl. II 1989, 357 [358 f.]).

Umlaufvermögen (s. auch „Eigentumswohnungen“, „Grundstücke“ und „Warenbestand“) ist idR kein Teilbetrieb, da Geschäftsvorfälle aus der Veräußerung von UV regelmäßig dem laufenden Gewinn zuzuordnen sind (s. auch Anm. 128).

Verfilmungsrecht ist kein Teilbetrieb (BFH v. 14.5.1964 – V 209/61, StRK UStG 1951 § 1 Nr. 1 R. 357 = HFR 1965, 137).

Verlag (s. auch „Zeitschrift“): Umfasst ein Verlag mehrere Fachgebiete, kann die Veräußerung eines Fachgebiets Teilbetriebsveräußerung sein (BFH v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486 [487]; FG Hamb. v. 8.12.2004 – II 107/03, DStRE 2005, 562, rkr.). Die Redaktionsabteilung eines Verlags oder eines Fachgebiets stellt keinen Teilbetrieb dar (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113); gleichfalls kein Teilbetrieb sind einzelne Belieferungsrechte für Zeitschriften (BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532).

Vermögensverwaltung: Siehe „Dienstleistungsunternehmen“.

Walzenstraße ist kein Teilbetrieb (FG Düss. v. 23.9.1960 – V 1/56 F, EDStZ 1960, 520 [521], rkr.).

Warenbestand (s. auch „Umlaufvermögen“) kann zwar wesentliche Betriebsgrundlage (s. Anm. 122), idR aber nicht Teilbetrieb sein.

Wassernutzungsrecht eines Mühlenbetriebs ist kein Teilbetrieb (RFH v. 11.10.1934, Mrozek-Kartei EStG 1934 § 16 Abs. 2 R. 1).

Werftagentur kann Teilbetrieb sein (FG Hamb. v. 15.9.1970 – III 15/68, EFG 1971, 138, rkr.).

Windkraftanlagen: Betreibt ein Stromerzeugungsbetrieb mehrere Windkraftanlagen und wird eine von diesen Anlagen veräußert, liegt mangels Tätigkeitseinstellung keine Teilbetriebsveräußerung vor, wenn der Kläger mit den verbleibenden Windkraftanlagen weiterhin Strom für den bisherigen Energieversorger erzeugt (BFH v. 25.11.2009 – X R 23/09, BFH/NV 2010, 633, Rz. 18).

Wohnungsbauunternehmen: Keine Teilbetriebsveräußerung, wenn von vermieteten Wohnungen in mehreren Städten der in einer Stadt belegene Grundbesitz veräußert wird (BFH v. 27.3.1969 – IV R 113/68, BStBl. II 1969, 464; aA TIEDTKE, DStR 1979, 543 [546]; FELIX, StKongrRep. 1980, 129 [136], Fn. 33).

Zahnlabor (s. auch „Freie Berufe“): Ein nur für die Patienten der eigenen Zahnarztpraxis tätiges Zahnlabor ist kein Teilbetrieb iSd. § 18 Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 25.7.1994 – I B 2/94, BFH/NV 1995, 497).

Zeitschrift (s. auch „Verlag“): Eine von mehreren Zeitschriften im Betrieb eines Verlegers wird idR nicht schon deshalb Teilbetrieb sein, weil diese einen eigenen

§ 16 Anm. 159–160 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Kundenstamm und eine eigene Kundendatei besitzt (BFH v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486). Eine Fachzeitschrift bildet keinen Teilbetrieb eines Verlags, wenn die Zeitschrift Teil eines Fachbereichs ist, in dem auch Fachbücher herausgegeben werden, und zwischen der Buchproduktion und der Fachzeitschrift keine organisatorische Trennung besteht (FG München v. 21.6.2002 – 8 K 1153/00, EFG 2003, 37 [38], rkr.); einzelne Belieferungsrechte für Zeitschriften sind kein Teilbetrieb (BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532).

Zeitungsverlag: Siehe „Druckerei“.

Zerstörter Unternehmensbereich ist kein Teilbetrieb (s. Anm. 143, 120).

Zweigniederlassung (s. auch „Einzelhandelsfiliale“ und „Tankstelle“): Nicht jede Filiale ist ein Teilbetrieb, Zweigniederlassungen sind aber idR Teilbetriebe (s. BFH v. 27.10.1994 – I R 107/93, BStBl. II 1995, 403 [405]; BFH v. 29.4.1993 – I R 88/92, BFH/NV 1994, 694). Eine Zweigniederlassung, die dem Vertrieb und der Reparatur der im Hauptwerk hergestellten Maschinen dient, kann Teilbetrieb sein (BFH v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838 [839]).

4. Veräußerung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)

Schrifttum: SCHÖN, Ein Allgemeiner Teil der Genußrechte, JZ 1993, 925; WINTER, Teilbetriebsfiktion bei hundertprozentiger Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, GStB 1998, 26; THÖMMES/SCHIEPERS, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Internationales Steuerrecht, DStR 1999, 609; RASCHE, Stellt eine das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassende Beteiligung einen (fiktiven) Teilbetrieb i.S.d. § 24 UmwStG dar?, GmbHR 2007, 793; PATT, Die 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen – Der „konstruierte“ steuerliche Teilbetrieb, EStB 2009, 201; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsaufgabe und Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns in der jüngsten BFH-Rspr., DB 2015, 2655.

a) Geltung als Teilbetrieb

aa) Fiktion des Teilbetriebs

160 (1) Sachlicher Anwendungsbereich

Isolierte Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung im gewerblichen Betriebsvermögen: Als Teilbetrieb gilt gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 die im gewerblichen BV gehaltene 100 %-Beteiligung an einer KapGes., weil diese – wirtschaftlich betrachtet – einem Teilbetrieb entspricht (BTD Drucks. IV/3189, 6; BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624). Hierbei handelt es sich um eine gesetzliche Fiktion, weil eine Kapitalbeteiligung kein Teilbetrieb, sondern ein eigenes WG ist (BFH v. 12.2.1965 – VI 117/63 U, BStBl. III 1965, 316 [317]). Die Teilbetriebsfiktion gilt nicht nur für die Veräußerung, sondern auch für die Aufgabe, auch wenn der Teilbetrieb (und die 100 %-Kapitalbeteiligung) in Abs. 3 Satz 1 nicht erwähnt sind (s. Anm. 509).

Die Teilbetriebsfiktion gilt auch im Rahmen des Abs. 3 Sätze 2–4. Dies ist insofern von Bedeutung, als die Ausschlusstatbestände des Abs. 3 Sätze 3 und 4 bei der Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung nicht anwendbar sind (s. Anm. 561, 566). Die Teilbetriebsfiktion gilt aber auch im Rahmen des Abs. 5, so dass dieser Ausschlusstatbestand zu beachten ist (s. Anm. 751).

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 erfasst nur die isolierte Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung.

Im Übrigen bildet diese Beteiligung einen unselbständigen Bestandteil des ganzen Gewerbebetriebs oder des echten Teilbetriebs, wenn sie zusammen mit diesen Sachgesamtheiten veräußert wird. Es liegt nur eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor; Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 ist nicht anwendbar (s. Anm. 112); zur Veräußerung des (Teil-)Betriebs ohne die 100 %-Kapitalbeteiligung s. Anm. 112.

Die Teilbetriebsfiktion gilt entsprechend bei Beteiligungen im land- und forstwirtschaftlichen sowie freiberuflichen Betriebsvermögen (KLEEBERG in KSM, § 14 Rz. A 12 [1/2008]; STUHRMANN in KSM, § 18 Rz. D 2 [9/2015]). Für Einkünfte aus LuF wird in § 14 Satz 2 auf § 16, für Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit in § 18 Abs. 3 Satz 2 unmittelbar auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verwiesen.

Keine Geltung im Rahmen des § 6 Abs. 3: Die Teilbetriebsfiktion ist nach zutreffender Auffassung nicht im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 anwendbar (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; s. § 6 Anm. 1215; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, Rz. 161). Die unentgeltliche Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung auf einen Dritten ist eine Teilbetriebsaufgabe (s. Anm. 170).

Umwandlungssteuerrecht: Die Einbringung einer 100 %-Kapitalbeteiligung in eine KapGes. gegen Gewährung neuer Geschäftsanteile fällt unter die Spezialregelung des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aF/§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG (s. Anm. 101). Nach der BFH-Rspr. gilt die Teilbetriebsfiktion nicht für § 24 UmwStG (aA aber BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001/2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.02); s. dazu im Einzelnen Anm. 105. Für die Spaltung existiert bezüglich der 100 %-Kapitalbeteiligung eine eigenständige Teilbetriebsfiktion (§ 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG).

Gewerbesteuerrecht: Gewinne aus der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung sind nicht gewstfrei. Keine GewSt fällt allerdings an, wenn die 100 %-Kapitalbeteiligung mit der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs oder (echten) Teilbetriebs veräußert oder entnommen wird, es sei denn, es liegen die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG vor (s. Anm. 40).

(2) Persönlicher Anwendungsbereich

161

Die Vorschrift gilt für alle unbeschränkt und beschränkt stpfl. EStRechtssubjekte (§ 49 Abs. 1 Nr. 1–3); s. § 49 Anm. 135, 166, 660.

Sie gilt auch für KStSubjekte. Allerdings bleiben die dem Grunde nach stpfl. Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an einer 100 %-Tochtergesellschaft mit Einf. des Halbeinkünfteverfahrens (ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahrens) nach § 8b Abs. 2 KStG in dem dort geregelten Umfang außer Ansatz.

bb) Besteuerungsfolgen der Fiktion

162

Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2002 (bzw. 2003)/Veranlagungszeitraum 2009: Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe (zur Aufgabe s. Anm. 509) von 100 %-Kapitalbeteiligungen unterliegen dem Halb- bzw. ab VZ 2009 dem Teileinkünfteverfahren (s. Anm. 26). Die Tarifbegünstigungen des § 34 Abs. 1, 3 (Fünftel-Regelung und ermäßigter StSatz) sind nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 nicht anwendbar. Die Teilbetriebsfiktion ist daher grds. nur noch für den nach wie vor anwendbaren Freibetrag nach Abs. 4 und Umstrukturierungen (zB § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff.) von Bedeutung.

§ 16 Anm. 162–166 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 2001 (bzw. 2002): Bei unbeschränkt stpfl. EStSubjekten kamen bis einschließlich VZ 2001 bzw. 2002 kumulativ die Freibetragsregelung des Abs. 4 und die Tarifvergünstigung des § 34 zur Anwendung. § 34 idF des StEntG 1999/2000/2002 gewährte in den VZ 1999 und 2000 allerdings nicht den halben Regelsteuersatz, sondern nur die Fünftel-Regelung.

163–164 Einstweilen frei.

b) Gesamtes Nennkapital umfassende Beteiligung an der Kapitalgesellschaft

165 **aa) Kapitalgesellschaft**

Kapitalgesellschaften iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 sind:

▶ *AG, KGaA, GmbH, Unternehmergesellschaft als Rechtsformvariante der GmbH* (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

▶ *Vorgesellschaften*, die ab notarieller Beurkundung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags vor Eintragung in das Handelsregister bestehen, soweit diese Gesellschaften kstrechtl. als KapGes. beurteilt werden (zur Beurteilung von Vorgesellschaften als KStSubjekte s. BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991; s. auch SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 170).

▶ *Ansländische Kapitalgesellschaften*, wenn diese mit einer deutschen KapGes. vergleichbar sind (BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; BFH v. 22.2.1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794 [795], zu § 17; STAHL in KORN, § 16 Rz. 71 [8/2012]).

166 **bb) Gesamtes Nennkapital umfassende Beteiligung**

Beteiligung am Nennkapital: Das Nennkapital ist das in der Satzung/Gesellschaftsvertrag ausgewiesene und im Handelsregister eingetragene Grundkapital einer AG oder KGaA (§ 1 Abs. 2, § 23 Abs. 3, § 39 Abs. 1, § 152 Abs. 1, § 278 AktG) oder Stammkapital einer GmbH (§ 3 Abs. 1 Nr. 3, §§ 5, 10 GmbHG). Unter Beteiligung versteht man die Summe aller Anteile, die ein Anteilseigner an einer KapGes. hält. Dabei wird keine Beteiligung im handelsrechtl. Sinne nach § 271 Abs. 1 HGB vorausgesetzt, wonach eine dauernde Verbindung zur Beteiligungsgesellschaft erforderlich ist (OFD Köln v. 27.2.1989 – S 1978 - 22 - St 111, DStR 1989, 394, zu § 20 Abs. 6 UmwStG 1977); Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 sieht gerade keine Mindesthaltedauer vor. Beteiligungen am Nennkapital sind:

▶ *Aktien* am Grundkapital einer dem deutschen AktG unterliegenden AG (§§ 1, 6, 8 AktG) oder KGaA (§ 278 AktG); hierzu zählen Inhaber- und Namensaktien (§ 10 AktG), Vorzugsaktien ohne Stimmrecht (§§ 11, 12 Abs. 1 AktG), stimmrechtlose Aktien mit eingeschränktem Gewinnbezugsrecht und Zwischenscheine (§ 8 Abs. 6 AktG). Die (Sonder-)Einlagen des Komplementärs einer KGaA gehören nicht zum Grundkapital (§ 281 Abs. 2 AktG); diese Anteile unterliegen der Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 1 Satz 2.

▶ *Geschäftsanteile* an einer dem deutschen GmbHG unterliegenden GmbH (§ 3 Abs. 1 Nr. 4, §§ 5, 14 GmbHG) oder Unternehmergesellschaft, die eine Rechtsformvariante der GmbH ist (§ 5a iVm. § 3 Abs. 1 Nr. 4, § 14 GmbHG).

► *Anteile an einer Vorgesellschaft*, die ab notarieller Beurkundung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags vor Eintragung in das Handelsregister bestehen, soweit die Vorgesellschaft kstrechtl. als KapGes. gilt.

► *Anteile am Nennkapital ausländischer Kapitalgesellschaften*, wenn diese mit deutschen KapGes. vergleichbar sind.

Keine Beteiligungen am Nennkapital sind Genussrechte und „Anwartschaften“ auf Beteiligungen am Nennkapital, auch wenn diese in § 17 Abs. 1 Satz 3 als Anteile an einer KapGes. genannt werden und bei wirtschaftlicher Betrachtung die gleichen vermögensrechtl. Rechte wie eine Aktie oder ein Geschäftsanteil gewähren können.

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 ist nämlich eine Beteiligung am Nennkapital zu fordern. Genussrechte stellen hingegen nur schuldrechtl. Forderungsrechte dar (zB SCHÖN, JZ 1993, 925 [927]), Anwartschaften auf Beteiligungen am Nennkapital (zB Bezugsrechte nach § 186 AktG; Wandlungs- und Optionsrechte aus Schuldverschreibungen, s. § 221 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB) sind noch kein Nennkapital. Gleiches gilt für sonstige schuldrechtl. Beteiligungsrechte an einer KapGes., zB atypisch und typisch stille Beteiligungen sowie partiarische Darlehen.

100 %-Kapitalbeteiligung in der Hand des Veräußerers:

► *100 %-Beteiligung*: Ein Aktienpaket oder Geschäftsanteile von weniger als 100 % des Nennkapitals sind nach dem eindeutigen Wortlaut kein Teilbetrieb. Der Annahme einer 100 %-Beteiligung steht allerdings nicht entgegen, dass die KapGes. eigene Anteile hält (s. §§ 71, 16 Abs. 2 Satz 2 AktG, § 33 GmbHG, § 272 Abs. 1a HGB); der Nennwert eigener Anteile ist – ebenso wie bei § 17 (s. § 17 Anm. 114) – vom Grund- oder Stammkapital abzuziehen (BFH v. 18.4.1989 – VIII R 329/84, BFH/NV 1990, 27 [28], zu § 17; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 162; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 635 [11/2017]).

Da das Gesetz keine Mindesthaltedauer vorsieht, ist die Fiktion auch dann anwendbar, wenn die veräußerte Beteiligung erst unmittelbar zuvor erworben oder auf 100 % erhöht wurde. Der Verkauf einer Kapitalbeteiligung von weniger als 100 % kann die Veräußerung eines „echten“ Teilbetriebs darstellen. Dem steht die Teilbetriebsfiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 nicht entgegen. Es müssen jedoch die Voraussetzungen eines „echten“ Teilbetriebs gegeben sein (FG Köln v. 18.10.2007 – 10 K 1261/04, EFG 2008, 447, rkr.), weil die Fiktion gerade nicht eingreift.

► *Veräußerer als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung*: Die Beteiligung muss dem Veräußerer als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sein. Befindet sich die Beteiligung im Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen PersGes., ist – trotz § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – eine 100 %-Beteiligung gegeben, und zwar in der Hand der PersGes. als dem maßgeblichen Gewinnerzielungssubjekt (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 [753]; R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR 2012); Entsprechendes gilt für eine 100 %-Kapitalbeteiligung im Miteigentum nach § 1008 BGB (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 162). Es genügt auch, wenn die Beteiligung im Alleineigentum eines Gesellschafters oder im Miteigentum mehrerer Gesellschafter steht und zu 100 % SonderBV ist (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 162; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 58 [8/2007]; R 16 Abs. 3 Satz 7 EStR 2012). Nach hM soll Entsprechendes für eine in der Summe 100 %-Beteiligung gelten, die sich teils im Gesamthandsvermögen, teils im SonderBV befindet (BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705 [706]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 162).

§ 16 Anm. 167–170 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

167 cc) Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Die 100 %-Kapitalbeteiligung muss sich im gewerblichen BV befinden (für PV gilt § 17 oder § 20). Die Beteiligung kann entweder im BV oder im SonderBV des Veräußerers liegen. Ob es sich dabei um notwendiges oder gewillkürtes (Sonder-)BV handelt, spielt keine Rolle. Die Anteile können auch in verschiedenen Gewerbebetrieben eines Einzelunternehmers liegen (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 163; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 58 [8/2007]). Die Beteiligung muss aber insgesamt BV sein (R 16 Abs. 3 Satz 8 EStR 2012).

Hält der Stpfl. die Beteiligung auch teilweise im PV, muss er sie vor der Veräußerung in sein BV einlegen, wenn Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 anwendbar sein soll (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 163). Die Einlage kann sinnvoll sein, um den höheren Freibetrag nach Abs. 4 zu nutzen oder um die Veräußerungsverlustbeschränkungen nach § 17 Abs. 2 Satz 6 zu vermeiden.

168–169 Einstweilen frei.

170 c) Veräußerung der 100 %-Kapitalbeteiligung

Veräußerung iSd. Abs. 1: Es gelten die in Anm. 60 bis 63 gemachten Ausführungen entsprechend. Ergänzend ist auf Folgendes hinzuweisen:

▶ *Übergang des wirtschaftlichen Eigentums:* Der Erwerber von GmbH-Anteilen ist – im Vorgriff auf den Vollrechtserwerb – bereits dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er eine rechtl. geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und auch alle mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte (Gewinn- und Stimmrechte) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832 [833]; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640 [642], beide zu § 17). Bei Aktien erlangt der Erwerber idR ab dem Zeitpunkt wirtschaftliches Eigentum, in dem Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten, insbes. die mit den Wertpapieren verbundenen Kursrisiken und Kurschancen auf ihn übergegangen sind (BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 [529 f.]). Mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ist der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 erfüllt.

▶ *Übertragung auf einen Erwerber:* Die Beteiligung muss an einen Erwerber veräußert werden. Bei einer Übertragung auf mehrere Erwerber liegt, sofern alle Anteile übertragen werden, eine stbegünstigte Aufgabe vor (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 164; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 632 [11/2017]).

▶ *Rückbehalt eines Teils der Beteiligung:* Der Rückbehalt eines noch so geringfügigen Anteils der Beteiligung schließt die Anwendung der Teilbetriebsfiktion aus (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 164).

▶ *Übertragung im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs:* Die 100 %-Kapitalbeteiligung muss in einem einheitlichen Vorgang übertragen werden. Es genügt, wenn die 100 %-Kapitalbeteiligung – wie bei einer (Teil-)Betriebsveräußerung (s. Anm. 155, 129) – aufgrund verklammerter Teilakte in zwei aufeinanderfolgenden VZ übertragen wird (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 164; s. auch HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 60 [8/2007]). Nach Ansicht der FinVerw. ist es ebenso ausreichend, wenn die Kapitalbeteiligung in Teilen nacheinander ohne Sachzusammenhang, jedoch insgesamt innerhalb desselben Wj. veräußert wird (R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR 2012).

► *Teilentgeltliche Übertragung*: Bei der teilentgeltlichen Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung findet die Einheitstheorie grds. keine Anwendung (s. Anm. 76). Es gelten die Grundsätze, die bei der teilentgeltlichen Übertragung von betrieblichen EinzelWG heranzuziehen sind. Danach ist die Trennungstheorie anzuwenden; das Rechtsgeschäft ist in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Äußerst strittig und höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt ist jedoch die Frage, ob der Buchwert nach dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert der übertragenen WG aufzuteilen und diesem Verhältnis entsprechend dem entgeltlichen und unentgeltlichen Teil der Übertragung zuzuordnen ist (so die Befürworter der strengen Trennungstheorie, zB BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81, Rz. 42; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rz. 15), oder ob der Buchwert insgesamt bei dem entgeltlichen Teil der Übertragung zu berücksichtigen ist (so die Befürworter der modifizierten Trennungstheorie, die in verschiedenen Formen vertreten wird, zB BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880); s. zum Ganzen § 6 Anm. 1555; BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81).

▷ *Keine Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3*: Vollzieht sich die teilentgeltliche Übertragung der 100 %-Kapitalbeteiligung nicht in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 normierten Wegen und übersteigt das Teilentgelt den Buchwert, führen beide Auffassungen zum gleichen Erg. Es liegt ein insgesamt als Teilbetriebsaufgabe zu wertender Vorgang vor; die stillen Reserven sind vollständig aufzudecken. Es tritt sowohl hinsichtlich des entgeltlichen Teils als auch hinsichtlich des unentgeltlichen Teils (arg.: Entnahme) eine anteilige Gewinnrealisierung ein, wobei bezüglich des unentgeltlichen Teils keine Möglichkeit der Buchwertfortführung besteht (es ist weder § 6 Abs. 3 noch § 6 Abs. 5 Satz 3 anwendbar).

▷ *Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3*: Unterschiedliche Ergebnisse ergeben sich aber, wenn die teilentgeltliche Übertragung der 100 %-Beteiligung in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 normierten Bahnen verläuft; uE ist diese Vorschrift in solchen Fällen (zumindest analog) anwendbar. Die Befürworter der strengen Trennungstheorie kämen aufgrund ihrer Handhabung der Gewinnermittlungsvorschriften stets zu einer anteiligen Gewinnrealisierung, während die Befürworter der modifizierten Trennungstheorie einen anteiligen Gewinn nur dann bejahen, wenn das Entgelt den Buchwert übersteigt; hinsichtlich des unentgeltlichen Teils wäre gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 der Buchwert fortzuführen (BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880). Eine höchstrichterliche Klärung dieser Rechtsfrage steht noch aus (s. BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81).

► *Aufgabe*: Die Aufgabe der 100 %-Kapitalbeteiligung gilt als Teilbetriebsaufgabe (s. Anm. 509) und damit als Teilbetriebsveräußerung.

Eine Aufgabe der 100 %-Kapitalbeteiligung liegt vor, wenn die Beteiligung insgesamt ins PV entnommen (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 [753]), teilweise veräußert, teilweise in das PV entnommen oder an mehrere Erwerber veräußert wird. Eine Teilbetriebsaufgabe liegt auch vor, wenn die 100 %-Kapitalbeteiligung unentgeltlich auf einen Dritten übertragen (s. Anm. 160) oder verdeckt in eine andere KapGes. eingelegt wird (s. Anm. 102). Schließlich wird auch die Auflösung und Liquidation einer 100 %-Kapitalbeteiligung als ein der Aufgabe gleichwertiger Vorgang angesehen (s. Anm. 175).

§ 16 Anm. 170–175 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Als wichtige Veräußerungsfälle sind neben dem Kauf der echte Tausch und die Einbringung zu nennen.

► *Der (echte) Tausch* einer betrieblichen 100 %-Kapitalbeteiligung gegen ein anderes WG, das BV wird, ist Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1. Dies gilt seit dem VZ 1999 auch für im Tausch erlangte Kapitalbeteiligungen, wenn die hingegebenen und erhaltenen Anteile bei wirtschaftlicher Betrachtung wert-, art- und funktionsgleich sind.

Das Tauschgutachten (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30; BMF v. 9.2.1998 – IV B 2 - S 1909 - 5/98, BStBl. I 1998, 163) ist infolge des mW ab 1.1.1999 in Kraft getretenen § 6 Abs. 6 Satz 1 idF des StEntG 1999/2000/2002 für Kapitalbeteiligungen im BV nicht mehr anwendbar. Hiervon geht auch die Rspr. (BFH v. 23.6.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651; BFH v. 6.4.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262), die FinVerw. (OFD Düss. v. 11.5.2004 – S 2244 - 16 - St 122 - K/S 2244 A - St 14-D, DB 2004, 1125) und die wohl überwiegende Auffassung im Schrifttum (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 634; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 733; STAHL in KORN, § 16 Rz. 77 [8/2012]; aA THÖMMES/SCHIEPERS, DStR 1999, 609 [614]) aus.

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns richtet sich nach Abs. 2, nicht nach § 6 Abs. 6 Satz 1 (Veräußerungspreis ist der gemeine Wert des erlangten, nicht – wie bei § 6 Abs. 6 Satz 1 – der des hingegebenen WG); s. auch Anm. 415; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 279.

► *Einbringungen*: Bei der Einbringung in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten greifen die vorrangigen § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aF/ § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG ein. Die Einbringung in eine PersGes. richtet sich – legt man die Auffassung des BFH zugrunde, wonach die Teilbetriebsfiktion nicht im Rahmen des § 24 UmwStG gilt (aber str.; s. Anm. 105) – nach § 6 Abs. 5 Satz 3.

171–174 Einstweilen frei.

5. Sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 3 bei Auflösung der KapGes. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)

175 a) Auflösung als aufgabeähnlicher Vorgang

Überblick: Die Rspr. hat bereits früh der Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung den Fall gleichgestellt, dass die KapGes. liquidiert und der Liquidationserlös in das BV des Alleingeschafters ausgekehrt wird. Ausgehend vom Begünstigungszweck des § 16 hat sie diesen Sachverhalt beim Alleingeschafters zu Recht als einen der Aufgabe der 100 %-Kapitalbeteiligung gleichwertigen Vorgang angesehen, weil die stillen Reserven der Beteiligung aufgelöst werden; der Untergang der Kapitalbeteiligung steht deren Aufgabe gleich (s. dazu BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624). Dabei liegt nach der BFH-Rspr. eine Teilbetriebsaufgabe (Abs. 3 Satz 1 analog) sowohl dann vor, wenn der Betrieb der KapGes. veräußert und der Erlös an den Alleingeschafters ausgekehrt wird, als auch dann, wenn die KapGes. ihr Vermögen auf den Alleingeschafters überträgt (BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624 [625]; BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705; BFH v. 4.10.2006 – VIII R 7/03, BStBl. II 2009, 772). Die FinVerw. hat sich dieser Ansicht bereits im Jahr 1991 angeschlossen (s. dazu BMF v. 17.7.1991 – IV B 2 - S 2242 - 31/91, BStBl. I 1991, 767).

Ermittlung des Gewinns: In diesen Fällen ist der (Aufgabe-)Gewinn nach Abs. 2 bzw. Abs. 3 Satz 7 zu ermitteln. Er bestimmt sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des gesamten von der KapGes. ausgekehrten Vermögens (Liquidationserlös) und dem Buchwert der Beteiligung im BV des Alleingeschafters (BFH v. 16.10.2008 – IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725, mwN). Der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung beim Alleingeschafters richtet sich nach dem Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB (BFH v. 4.10.2006 – VIII R 7/03, BStBl. II 2009, 772).

Keine aufgabeähnlichen und demnach nicht unter Abs. 3 Satz 1 (analog) fallende Vorgänge sind die Kapitalherabsetzung und die Umwandlung ohne Liquidation.

Die Kapitalherabsetzung betrifft nur einen Teil der Beteiligung und fällt daher schon aus diesem Grund nicht unter vorerwähnte Bestimmung. Soweit die KapGes. nach dem UmwG ohne Liquidation umgewandelt wird (Verschmelzung, Formwechsel), bestimmen sich die Rechtsfolgen beim Anteilseigner vorrangig nach den Bestimmungen des UmwStG (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 5.08 und 13.01; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 168 f.; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 640 [11/2017]).

b) Verweis in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 auf § 17 Abs. 4 Satz 3

176

Sinn und Zweck des Verweises auf § 17 Abs. 4 Satz 3: Die Rspr. vertrat bis einschließlich VZ 1996 die Auffassung, dass der Anspruch auf Anrechnung der KSt gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1996/1998 für Ausschüttungen, für die das verwendbare Eigenkapital EK 56/50 bis EK 03 als verwendet gilt (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 1 iVm. Abs. 3 EStG 1996/1998 iVm. §§ 28 Abs. 3, 30 KStG 1998), abw. von der Regelung des § 17 Abs. 4 Satz 2 aF (= § 17 Abs. 4 Satz 3) nicht zur Umqualifizierung des Aufgabegewinns in einen laufenden Gewinn führt. Vielmehr sei der Anrechnungsanspruch in den Aufgabeananspruch einzubeziehen (BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705; s. auch Anm. 177). Diese Vorteilkumulation von KStAnrechnung und halbem StStz hat der Gesetzgeber als nicht sachgerecht angesehen und demnach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 idF des JStG 1997 mW ab VZ 1997 durch einen Verweis auf § 17 Abs. 4 Satz 3 ergänzt (BTDrucks. 13/5952, 46). Zu den Besteuerungsfolgen ab dem VZ 1997 und den VZ 2002/2003 s. Anm. 177.

Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 zur (Teil-)Betriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1): Die Auflösung und Liquidation der KapGes. kann sich im Rahmen der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs oder eines „echten“ Teilbetriebs vollziehen. In diesem Fall bleiben – wie der BFH überzeugend dargelegt hat – Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 3 Satz 4 anwendbar (BFH v. 16.10.2008 – IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725). Folge hiervon ist, dass der Veräußerungs-/Aufgabegewinn, soweit er auf die Liquidation der KapGes. entfällt und zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führt, nicht stbegünstigt ist. Diese Zweiteilung hat jedoch mit der Einf. des Halb-/Teileinkünfteverfahrens an Bedeutung verloren (s. Anm. 177).

c) Besteuerung des Liquidationsgewinns

177

Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2002 (bzw. 2003)/Veranlagungszeitraum 2009: Die sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 3 führt bei der Besteuerung des Vorgangs als Teilbetriebsaufgabe zu einer Zweiteilung des

§ 16 Anm. 177–269 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

insgesamt als BE zu erfassenden Liquidationserlöses. Der ausgekehrte Betrag ist nach dem Wortlaut des Gesetzes beim Alleingesellschafter in einen laufenden Gewinn (Kapitalerträge) und in einen stbegünstigten Veräußerungsgewinn (Kapitalrückzahlungen) aufzuteilen. Laufender Gewinn sind nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 4 Satz 3 diejenigen Teile des Liquidationserlöses, die zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 gehören. Damit wird als stbegünstigter Veräußerungs-/Aufgabepreis iSd. Abs. 2 (bzw. Abs. 3 Satz 7) nur der Betrag erfasst, für den das Nennkapital sowie das stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG verwendet wird und der nicht als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 versteuert wird (s. auch TROSSEN in KSM, § 16 Rz. B 639 [11/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 17 Rz. 235). Diese Zweiteilung hat jedoch an Bedeutung verloren. Mit der Einf. des Halb-/Teileinkünfteverfahrens (s. Anm. 26) unterliegen sowohl die Kapitaleinkünfte (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a) als auch der Veräußerungsgewinn (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b) dem Halb-/Teileinkünfteverfahren; § 34 ist auch auf den Veräußerungsgewinn nicht anwendbar (§ 34 Abs. 2 Nr. 1). Die Aufteilung ist nur noch insoweit von Bedeutung, als der Freibetrag des Abs. 4 auf den Veräußerungsgewinn anwendbar ist.

Vorherige Rechtslagen:

► *Bis Veranlagungszeitraum 1997:* Bis zum VZ 1997 war str., ob zum begünstigten Aufgabegewinn neben dem ausgekehrten Nennkapital einschließlich des EK 04 auch das ausgeschüttete sonstige vEK (EK 56/50 bis EK 03) sowie die anzurechnende KSt gehört. Nach Auffassung der Rspr. war der Liquidationserlös – sowohl bei ausländ. als auch bei inländ. in das Anrechnungsverfahren einbezogenen KapGes. – in vollem Umfang begünstigt (BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705 [707]). Eine analoge Anwendung des jetzigen § 17 Abs. 4 Satz 3 (= § 17 Abs. 4 Satz 2 aF) wurde von der Rspr. abgelehnt (s. Anm. 176). Nach ursprünglicher Auffassung der FinVerw. war hingegen nur der auf das Nennkapital zzgl. des EK 04 entfallende Liquidationserlös begünstigt (s. dazu BMF v. 17.1.1991 – IV B 2 - S 2242 - 31/91, BStBl. I 1991, 767; aber später BMF v. 4.10.1995 – IV B 2 - S 2242 - 23/95, BStBl. I 1995, 629).

► *Ab Veranlagungszeitraum 1997:* Ab dem VZ 1997 ist nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 idF des JStG 1997 im Fall der Auflösung der KapGes. § 17 Abs. 4 Satz 3 sinngemäß anzuwenden. Danach ist der Liquidationserlös insoweit nicht begünstigt, als die Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören. Dies führt zu einer Zweiteilung der Besteuerung des Liquidationserlöses. Soweit vEK mit Ausnahme des EK 04 als verwendet gilt, ist der Liquidationserlös nicht begünstigt (Kapitalerträge). Soweit das Nennkapital einschließlich des EK 04 ausgekehrt wird (Kapitalrückzahlungen), entsteht ein begünstigter Aufgabegewinn (NEU, GmbHR 2000, 57 [61]). Damit waren im Erg. die im Zuge der Liquidation aufgedeckten stillen Reserven der KapGes. nicht begünstigt (STAHL in KORN, § 16 Rz. 76 [8/2012]). Ausweichgestaltungen setzten daher an einer vorherigen Anteilsveräußerung an (s. PYSZKA/KAMPHAUS, DStR 1998, 108 [110]). Etwas anderes gilt auch dann nicht, wenn sich die Auflösung der KapGes. im Rahmen der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs vollzieht. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 4 Satz 3 bleiben anwendbar (s. Anm. 176).

178–269 Einstweilen frei.

III. Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

Schrifttum: MÄRKLE, Die Unterbeteiligung an Einkunftsquellen, DStZ 1985, 471; MÄRKLE, Der Tausch von Mitunternehmeranteilen, BB 1986, 1823; SCHÖN, Die „Betriebsaufgabe“ des Gesellschaftsanteils – ein steuerrechtliches Phantom, BB 1988, 1866; MITTMANN, Einkommensteuerbegünstigte Aufgabe einzel- oder mitunternehmerischer Einkunftsquellen, DStZ 1989, 473; HILD, Eintritt eines weiteren Mitunternehmers in eine bestehende Mitunternehmerschaft, DB 1990, 703; SIEGEL, Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert, DStR 1991, 1477; TRISMER/OSSENKOPP, Veräußerung von Kommanditanteilen bei Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen, FR 1992, 39; GSCHWENDTNER, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, DStR 1993, 817; FELIX, Veräußerung des gesamten Sonderbetriebsvermögens des Sondermitunternehmers bei der Unterbetriebsvermögen und Tarifiermäßigung nach § 34 EStG, BB 1994, 690; OSSADNIK, Zur Diskussion um den „negativen Geschäftswert“, BB 1994, 747; BACHEM, Zur Diskussion um den negativen Geschäftswert, BB 1995, 350; GEIBLER, Der negative Geschäftswert – Bilanzielle Anerkennung und Behandlung, BB 1996, 1759; PATT/RASCHE, Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens als begünstigter Vorgang gem. § 16 Abs. 1 Nr. 3, § 34 EStG?, DStR 1996, 645; PATT/RASCHE, Aufstockungsmodell bei Wegfall der Bilanzierungskonkurrenz durch Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe i.S. des § 16 EStG?, FR 1996, 805; PUSECKER/SCHRUFF, Anschaffungswertprinzip und „negativer Geschäftswert“, BB 1996, 735; BODDEN, Übertragung eines Mitunternehmeranteils und Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens ins Privatvermögen, FR 1997, 757; KORN, Vermeidbare Gewinnrealisierung bei Übertragung oder Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen, KÖSDI 1997, 11219; LEY, Besteuerung von Veräußerungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften, KÖSDI 1997, 11079; OLBRICH, Spekulationsgewinne bei der Veräußerung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften, DStR 1997, 186; KEMPE/OBERMANN, Offene Fragen zur Abstockung beim Kauf von Anteilen an Personengesellschaften, DB 1998, 545; SEIBOLD, Zur Anwendung des § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 1998, 438; STRAHL, Abzustockende Wirtschaftsgüter bei Abfindung von Mitunternehmern unter Buchwert, DStR 1998, 515; MÖHRLE, Ökonomische Interpretation und bilanzielle Behandlung eines negativen derivativen Geschäftswertes, DStR 1999, 1414; ORTH, Umwandlung durch Anwachsung, DStR 1999, 1011 und 1053; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; PATT, Gewerbesteuerpflichtige Veräußerung oder Aufgabe „umwandlungsgeborener“ (Teil-)Betriebe oder Mitunternehmeranteile, FR 2000, 1115; DÜLL/FUHRMANN, Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 1773; GROH, Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen: Ende der Ungewissheit?, DB 2001, 2162; MÄRKLE, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 685; BEHRENS/SCHMITT, § 7 Satz 2 GewStG n.F. – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, 862; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Teile I und II), DStZ 2002, 511 und 551; FÖRSTER, Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649; FÜGER/RIEGER, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, 934; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; SCHMIDT/FRITZ, Besteuerung stiller Reserven bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften?, DB 2002, 2509; STAHL, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, KÖSDI 2002, 13535; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; BOGENSCHÜTZ/HIERL, Steueroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, DStR 2003, 1097; FÖRSTER/BRINKMANN, Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657; FÖRSTER/SCHMIDTMANN,

§ 16 Vor Anm. 270 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht, StuW 2003, 114; MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft – Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, DB 2003, 2034; NICKEL/BODDEN, Verlustausgleich und Verlustverrechnung nach § 15a EStG bei doppelstöckigen Kommanditgesellschaften, FR 2003, 391; PATT, Übertragung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils – Einbringungsfälle ab 2002, EStB 2003, 344; PATT, Rechtsfolgen der verdeckten Sacheinlage in eine GmbH, EStB 2003, 482; SCHINDHELM/PICKHARDT-POREMBÄ/HILLING, Das zivil- und steuerrechtliche Schicksal der Unterbeteiligung bei „Umwandlung“ der Hauptgesellschaft, DStR 2003, 1469; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Gewerbesteuer bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, DB 2003, 790; BRANDENBERG, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der Personengesellschaft, Stbg. 2004, 65; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmeranteilen, KÖSDI 2004, 14024; GASSMANN, Wege aus der GbR in die GmbH & Co. KG in handels- und steuerbilanzieller Sicht, DB 2004, 2066; TILLMANN/TILLMANN, Heilung einer verschleierten Sachgründung aus steuerlicher Sicht, DB 2004, 1853; FORST/BRABENDER, Umwandlung einer offenen Beteiligung an einer Personengesellschaft, EStB 2005, 466; 14614; MAYER, Fortführung von Ergänzungsbilanzen nach Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft, KÖSDI 2005, 14609; NEUMAYER/BADER, Gewerbesteuerfragen bei Anteilsveräußerungen, EStB 2005, 386; ROGALL, Steuerneutrale Bar- und Sachabfindung beim Ausscheiden aus Personengesellschaften – zum Verhältnis von § 6 Abs. 5 EStG zu § 16 EStG, DStR 2006, 731; STRUNK, Steuerliche Gleichbehandlung der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern und Mitunternehmeranteilen?, Stbg. 2006, 595; FREIKAMP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit einer verbilligten Übertragung eines Mitunternehmeranteils, DB 2007, 2220; KÜSPERT, Anteilsveräußerungen und gewerblicher Grundstückshandel, DStR 2007, 746; LEY/BRANDENBERG, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personengesellschaften, FR 2007, 1085; LUDWIG, Ermittlung des Gewerbeertrags aus der Veräußerung von Anteilen an mehrstöckigen Personengesellschaften, BB 2007, 2152; SUCHANEK, Anwendung von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei der Veräußerung von doppelstöckigen Mitunternehmerschaften, GmbHR 2007, 248; ESSKANDARI, Abfindungs- und Auseinandersetzungsansprüche bei Ausscheiden aus der GmbH & Co. KG sowie deren Geltendmachung, GmbHR 2008, 138; MEYERING, Ermittlung der Anschaffungskosten im Rahmen der Bewertung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG, DStR 2008, 1016; REIFF/NANNT, Die Anteilsübertragung in der Personengesellschaft – Dogmatische Grundlagen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen, DStR 2009, 2376; ETTLICH, Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, HFR 2010, 31; MISCHKE, Entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen – eine steuerbilanzielle Herausforderung, BB 2010, 2946; NIEHUS, Einbringung in PersGes: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 3 UmwG, FR 2010, 1; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die doppelstöckige Personengesellschaft – Steuerliche Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei der Untergesellschaft in Veräußerungsfällen, StBp. 2010, 37; SCHUMACHER, Kann ein Mitunternehmeranteil eine wesentliche Betriebsgrundlage für Zwecke des Umwandlungssteuerrechts darstellen?, DStR 2010, 1606; WENDT, Tarifbegünstigter Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, FR 2010, 704; BRON, Kapitalgesellschaftsanteile als Umstrukturierungs- und Übertragungsclippe: Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen und funktionale Wesentlichkeit, DStZ 2011, 392 und 431; LEY, Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften, KÖSDI 2011, 17277; NIEHUS/WILKE, Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausgliederungsfällen, SteuK 2011, 225; OFFERHAUS, § 42 AO und der „Gesamtplan“, FR 2011, 878; WACKER, Veräußerungsgewinne und Tarifbegünstigung – tarifbegünstigte Veräußerung trotz vorangegangener Ausgliederung – BFH-Urteil vom 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. 2010 II 726, JbFfSt. 2011/2012, 445; BÖWIG-SCHMALENBROCK, Umwandlung einer atypischen Kommandit-Unterbeteiligung in eine Direktbeteiligung, FR 2012, 121; JEHKE, Umstrukturierungen und steuerlicher Gestaltungsmissbrauch, DStR 2012, 677; DORNHEIM, Ist die Gesamtplanrechtsprechung bei betrieblichen Umstrukturierungen am Ende?, DStZ 2014, 46; BODE, Tarifbegünstigung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils – Fortsetzung der Gesamtplanrechtsprechung des BFH, NWB 2015, 1374; SCHMIDTMANN,

III. Gesamter Mitunternehmeranteil (S. 1 Nr. 2) Anm. 270–271 § 16

Normative Verankerung der Gesamtplanrechtsprechung – Zugleich Anmerkungen zum BFH-Urt. v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 = FR 2012, 584, FR 2015, 57; FÖRSTER/FÖRSTER, Zurückbehaltung und Ausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen, FR 2016, 596; PATT, Veräußerung „einbringungsgeborener“ Anteile an Personengesellschaften – Ertragsteuerliche Beurteilung der Gewinne, EStB 2016, 373; VON PROFF, Die Anwachsung als Gestaltungsmodell bei Personengesellschaften, DStR 2016, 2227; WACKER, Zur Gesamtplanrechtsprechung bei Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Zwischenbilanz aus der ertragsteuerrechtlichen Sicht des BFH, Ubg 2016, 245; SOBANSKI, Gesamtpläne im Rahmen von Betriebsveräußerungen und -aufgaben – nur eine Frage der Tarifiermäßigung nach § 34 EStG?, FR 2017, 384; SCHULZE ZUR WIESCHE, Buchwertübertragungen von SonderBV und nachfolgende Anteilsveräußerungen, DStZ 2017, 217; PATT, Teilentgeltliche Betriebsveräußerung – (K)Ein Anwendungsfall für einen tarifvergünstigten Veräußerungsgewinn?, EStB 2018, 330.

1. Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abgrenzung zu anderen Veräußerungs- und Aufgabetatbeständen des § 16

a) Regelungsinhalt

270

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthält eine korrespondierende Regelung zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wonach der Mitunternehmer aus seiner Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft originäre gewerbliche Einkünfte erzielt. Wie bei einem Einzelunternehmer, der nicht nur Einkünfte aus dem lebenden Betrieb, sondern auch aus der Veräußerung des Betriebs im Ganzen erzielt, gehört bei einem Mitunternehmer gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Gewinn aus der Veräußerung der Einkunftsquelle – nämlich seiner Mitunternehmerbeteiligung – zu seinen gewerblichen Einkünften (zur konstitutiven Wirkung der Regelung s. Anm. 3). Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung wird aber insoweit den übrigen Einkünften aus der Mitunternehmerstellung gegenüber abgegrenzt, als der Veräußerungsgewinn freibetrags- und tarifbegünstigt ist. Der Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird nach Abs. 2 ermittelt (s. Anm. 400 ff.) und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Mitunternehmers bestimmt und diesem zugeordnet. Der Veräußerungsgewinn ist sachlich gem. Abs. 4 stbefreit (s. Anm. 700 ff.) und gem. § 34 bei der Festsetzung der ESt prinzipiell tarifermäßigt (s. Anm. 4 und 320 f.). Der Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird grds. in die StErmäßigung gem. § 35 einbezogen, wenn er zum Gewerbeertrag der PersGes. gehört, an der die Beteiligung bestand (s. Anm. 30). Zu verfahrensrechtl. Grundsätzen der Erfassung eines Anteilsveräußerungsgewinns und der sich daraus ergebenden Bindungswirkung s. Anm. 45.

b) Konkurrenz der Anteilsveräußerung zu anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1

aa) Bedeutung der Abgrenzung von anderen Veräußerungstatbeständen 271

Auswirkungen auf die sachliche Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns und die Tarifiermäßigung: Wird eine Sachgesamtheit durch eine PersGes. veräußert oder wird ein (Teil-)Betrieb oder ein Mitunternehmeranteil veräußert, zu dessen BV wiederum Mitunternehmeranteile oder 100 %ige Beteiligungen an einer KapGes. gehören, ergeben sich uU unterschiedliche Rechtsfolgen, je nachdem, ob es sich um einen einheitlichen Veräußerungstatbestand oder um die Veräußerung mehrerer Sachgesamtheiten handelt. Der Mitunternehmer kann nämlich den ermäßigten StSatz gem. § 34 Abs. 3 nur für den Gewinn aus

§ 16 Anm. 271–272 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

einem einzigen Veräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 in Anspruch nehmen. Erzielt der Stpfl. in einem VZ mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, muss er den Gewinn wählen, auf den die Tarifermäßigung angewendet werden soll (§ 34 Abs. 3 Satz 5). Gleiches gilt für den Freibetrag gem. Abs. 4; dieser ist nur „einmal zu gewähren“ (Abs. 4 Satz 2). Hieraus folgt, dass die Nutzung des Freibetrags für mehrere grds. privilegierte Veräußerungsvorgänge nicht in Frage kommt; der Freibetrag kann weder aufgeteilt werden, noch ist die Betrachtung wirtschaftlich zusammenhängender Veräußerungen als einziger Veräußerungstatbestand für Zwecke des Abs. 4 Satz 2 zulässig (BFH v. 3.5.2017 – X R 12/14, BFH/NV 2017, 1485, Rz. 71 ff.; s. Anm. 730). Das Wahlrecht auf Berücksichtigung des Freibetrags einerseits und der Tarifvergünstigung andererseits kann unterschiedlich, dh. für verschiedene Veräußerungstatbestände, ausgeübt werden (LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rz. 79 [6/2017]).

Im Fall der Veräußerung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 im Wege der Einbringung in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt sich bei den vorrangig anzuwendenden §§ 20, 21, 24 und 25 UmwStG (s. Anm. 36) ebenso die Frage, ob eine oder mehrere Veräußerungen bzw. Einbringungen vorliegen. Dies gilt nicht nur in Bezug auf den Freibetrag und die Tarifermäßigung. Auch die Beurteilung der Bewertungswahlrechte gem. §§ 20 Abs. 2 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG – und damit die Entsch., ob und in welcher Höhe ein Einbringungs-/Veräußerungsgewinn entsteht – ist auf jeden einzelnen Einbringungs Vorgang und dessen stl. Besonderheiten zu beziehen (PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 192 [4/2015] und § 24 UmwStG Rz. 117 [4/2016]).

Auswirkungen auf die Gewerbesteuer: Die Abgrenzung verschiedener Anteilsveräußerungstatbestände iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat insbes. bei mehrstufigen Mitunternehmensformen (zB doppelstöckige PersGes.) Auswirkungen auf die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG, wenn an der Obergesellschaft natürliche Personen beteiligt sind (s. Anm. 40).

272 bb) Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Betriebs inklusive Mitunternehmeranteile

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb veräußert oder aufgegeben, zu dessen (stl.) BV auch die Beteiligung an einer Mitunternehmensform zählt (zB bei einer gewerblich tätigen PersGes., die zugleich als Mitunternehmerin Obergesellschaft ist), wird uE hinsichtlich des mitveräußerten Mitunternehmeranteils der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwirklicht (neben der Betriebsveräußerung/-aufgabe; glA FinVerw.: Umkehrschluss aus R 16 Abs. 13 Sätze 6 f. und R 34.5 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012; OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992, bundeseinheitlich und OFD Frankfurt/Main v. 16.9.2014 – S 2241 A - 99 - St 213, DStR 2014, 2180; ebenso s. Anm. 296 unter „Mitunternehmeranteil im Gesamthandsvermögen“). Der Mitunternehmeranteil steht als Veräußerungsgegenstand gleichrangig neben dem (Teil-)Betrieb; die Auflistung der Veräußerungstatbestände des Abs. 1 Satz 1 bedeutet keine Rangfolge, sondern eine Abfolge gleichgeordneter Tatbestände (korrespondierend mit den verschiedenen Arten von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 13, BFH v. 29.9.1976 – I R 171/75, BStBl. II 1977, 259). Der Mitunternehmeranteil ist eine (Sach-)Gesamtheit von WG, weil er die durch die Beteiligungsrechte repräsentierten ideellen Anteile an den WG der Mitunternehmensform verkörpert (stRspr., s. Anm. 296 unter „Mitunternehmeranteil im Sonderbetriebsvermögen?“). Er kann mithin kein Bestandteil der WG des veräußerten (Teil-)Be-

III. Gesamter Mitunternehmeranteil (S. 1 Nr. 2) Anm. 272–274 § 16

triebs sein, dessen BV der Mitunternehmeranteil angehört, sondern ist vielmehr immer ein eigenständiger Veräußerungsgegenstand.

Zur Frage der Verwirklichung mehrerer Sacheinlagetatbestände bei Einbringung eines (Teil-)Betriebs in eine KapGes. oder PersGes. gem. §§ 20, 24 und 25 UmwStG mit dazugehörigen Mitunternehmeranteilen s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 20.12 (ggf. iVm. Rz. 24.03); ebenso hA, zB SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 29 mwN.

Gehören zum BV eines (Teil-)Betriebs mehrere Mitunternehmeranteile an verschiedenen Mitunternehmerschaften, liegt hinsichtlich der Beteiligung an jeder Mitunternehmerschaft eine eigene Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor.

cc) Veräußerung eines Mitunternehmeranteils inklusive einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft 273

Gehört zum Mitunternehmeranteil eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes., kann es zu einer Konkurrenz mit Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 kommen, denn die Kapitalbeteiligung gilt insoweit als Teilbetrieb (näher s. Anm. 160 ff.). Da die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils stl. als die entgeltliche Übertragung der anteiligen WG des Gesellschaftsvermögens zu werten ist, können sowohl der Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 als auch der Tatbestand der Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 erfüllt sein.

Eine 100 %-Kapitalbeteiligung kann als Gesamthandsvermögen zum Mitunternehmeranteil gehören, etwa wenn der alleinige Kommanditist einer GmbH & Co. KG, deren Komplementärin nicht am Vermögen beteiligt ist, seinen Kommanditanteil veräußert und zum Vermögen der PersGes. auch die 100 %-Beteiligung an einer KapGes. gehört. Die Beteiligung geht als SonderBV in die Anteilsveräußerung mit ein, wenn sie zum SonderBV des Mitunternehmers gehört und zusammen mit dem Gesellschaftsanteil veräußert wird.

Die 100 %-Beteiligung an einer KapGes. ist uE nur ein unselbständiger Bestandteil des Mitunternehmeranteils, wenn die Übertragung an den Erwerber in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung erfolgt. Es liegt nur ein (einheitlicher) Veräußerungsvorgang iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (maßgebend für den Freibetrag nach Abs. 4, s. Anm. 271). Die 100 %-Beteiligung geht in der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ auf (wie im Fall der Betriebsveräußerung im Ganzen, unabhängig davon, ob und wie viele Teilbetriebe der Betrieb enthält). Dies sieht der BFH wohl auch so (mE zutr.), wenn er die gesamtplanmäßige Veräußerung einer KG-Beteiligung an einen Erwerber 1 und die (gewinnrealisierende) Veräußerung der 100 %-Beteiligung an einer GmbH des SonderBV an einen Erwerber 2 insgesamt als die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils in Teilakten beurteilt (und nicht jeweils als eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und eine Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2; BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544; zur Abgrenzung s. Anm. 296). Mitunternehmeranteil und 100 %-Beteiligung sind jedoch als separate Sachgesamtheiten zu beurteilen, wenn deren Übertragung/Entnahme/Überführung unabhängig voneinander erfolgt.

dd) Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft bei mehrstufiger Mitunternehmerschaft 274

Verwirklichung des Tatbestands nur auf der Ebene der Obergesellschaft: Veräußert der Mitunternehmer einer Obergesellschaft seine Beteiligung und sind

im Gesellschaftsvermögen der Obergesellschaft auch Beteiligungen an anderen Mitunternehmensformen vorhanden (Untergesellschaften bei doppelstöckigen PersGes.), bemisst sich der Kaufpreis für die veräußerte Beteiligung auch nach dem (anteiligen) Wert der Mitgliedschaft an der Untergesellschaft. Durch die Veräußerung der Beteiligung an der Obergesellschaft werden demzufolge auch stille Reserven in den WG der Untergesellschaft aufgedeckt. Gleichwohl liegt uE der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur im Verhältnis des veräußernden Mitunternehmers bei der Obergesellschaft und dem erwerbenden (neuen) Obergesellschaftler vor (dh. ein einheitlicher Veräußerungsvorgang für Zwecke des Abs. 4 und § 34 Abs. 3 sowie ein einheitlicher Einbringungstatbestand iSd. §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG). Der begünstigte Veräußerungsgewinn umfasst sowohl die realisierten stillen Reserven in der Obergesellschaft als auch diejenigen in der Untergesellschaft. Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nämlich durch die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem Mitunternehmeranteil auf einen anderen Rechtsträger gekennzeichnet, der sodann die Mitunternehmerstellung einnimmt (s. Anm. 287 ff.). Ein Rechtsträgerwechsel in Bezug auf die Mitunternehmerbeteiligung findet einzig bei der Obergesellschaft statt. Nur auf der Ebene der Obergesellschaft ist der Tatbestand einer Anteilsveräußerung gegeben und vollzieht sich daher die Einkünfteerzielung (wohl ebenso BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rz. 32). Mitunternehmer der Untergesellschaft ist nämlich nur die Obergesellschaft selbst und nicht der Obergesellschaftler (s. Anm. 285). Die durch den Wechsel im Gesellschaftlerbestand der Obergesellschaft in ihrer zivilrechtl. und strechtl. Identität unberührte Obergesellschaft bleibt (unverändert) Mitunternehmerin bei der Untergesellschaft. Die Obergesellschaftler sind zwar gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 „mittelbare Mitunternehmer“ der Untergesellschaft. Diese Tatsache hat jedoch keine Auswirkung auf die hier interessierende direkte Mitunternehmerstellung in der Untergesellschaft, sondern einzig auf den SonderBV-Bereich der Obergesellschaftler bei der Untergesellschaft (BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731; BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754, unter II.2.b bb bbb [1]; BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843, unter II.1.c; ebenso s. § 15 Anm. 629).

Im Erg. ebenso OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992, bundeseinheitlich; OFD Frankfurt/Main v. 16.9.2014 – S 2241 A - 99 - St 213, DStR 2014, 2180; R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR 2012 (für Zwecke des Abs. 4); BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.12 (für Zwecke der Sacheinlage in eine KapGes.); STAHL in KORN, § 16 Rz. 119.1 (8/2012); FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 934; FÖRSTER, FR 2002, 649 (650); SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2003, 790, unter III.; SIEVERT, WPg-Sonderheft 2006, 118; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248; LEY, KÖSDI 2011, 17277; aA BEHRENS/SCHMITT, BB 2002, 862; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 407; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 138 (11/2005).

Ob die Behandlung der Veräußerung des Anteils an der Ober-PersGes. als einheitlicher Veräußerungstatbestand für Zwecke der ESt auch die gewstl. Würdigung in Bezug auf die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG bestimmt (so zu Recht SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, 9. Aufl. 2017, § 7 GewStG Rz. 128; NEUMAYER/BADER, EStB 2005, 386; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248; LEY, KÖSDI 2011, 17277; OFD Koblenz v. 15.3.2007, StEK EStG § 16 Nr. 109 aE; R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR 2009), ist str. (aA LUDWIG, BB 2007, 2152; ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rz. 324a [3/2016]). Zum Verfahrensrecht s. Anm. 45 f.

Ergänzungsbilanz bei Untergesellschaft: Der anteilig auf den Wert der Mitgliedschaft an der Untergesellschaft entfallende Anschaffungspreis des Erwer-

bers der Mitunternehmerbeteiligung an der Obergesellschaft ist in einer Ergänzungsbilanz in der Untergesellschaft auf die verschiedenen WG zu verteilen, soweit der Betrag die Buchwerte der ideellen WG in der Untergesellschaft zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung übersteigt. Die Beteiligung an der Untergesellschaft gehört zwar zum BV der Obergesellschaft und wird auch in der StBil. ausgewiesen. Es handelt sich jedoch nicht um ein WG. Die durch die Mitunternehmerbeteiligung repräsentierten anteiligen WG der Untergesellschaft sind stl. dieser zuzurechnen und auch bei dieser zu bewerten. Die Ergänzungsbilanz wird für die Obergesellschaft erstellt, weil (nur) diese Mitunternehmerin bei der Untergesellschaft ist. Streitig; wie hier MAYER, DB 2003, 2034 (2039); LEY, KÖSDI 2005, 14614; LEY, KÖSDI 2011, 17277; SIEVERT, WPg-Sonderheft 2006, 118; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248, Fn. 17; MISCHKE, BB 2010, 2946; KAHLE, DStZ 2014, 273 (281); ebenso s. § 15 Anm. 637 mwN; offen WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 471; aA SEIBOLD, DStR 1998, 438: Ergänzungsbilanz für den erwerbenden Obergesellschafter; NICKEL/BODDEN, FR 2003, 391, Fn. 13.

In der Gewinnfeststellung der Obergesellschaft werden die Gewinnanteile aus der Beteiligung an der Untergesellschaft, soweit diese aus der Ergänzungsbilanz anlässlich der Anteilsveräußerung an der Obergesellschaft stammen, nicht gemäß dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel behandelt, sondern einzig dem Erwerber der Anteile an der Obergesellschaft zugewiesen. Dieser hat nämlich durch seine Erwerbsaufwendungen die Mehrwerte wirtschaftlich getragen (im Erg. glA MAYER, DB 2003, 2034 [2039]; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248, Fn. 17; MISCHKE, BB 2010, 2946; LEY, KÖSDI 2011, 17277: „Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters über die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft“). Dies gilt auch für den Mehrwert im Kaufpreis, der auf ein WG der Obergesellschaft entfällt, welches stl. dem SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zugeordnet wird (zutr. LEY, KÖSDI 2011, 17277; ebenso s. § 15 Anm. 637; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 471), denn insoweit gehört das WG des Gesamthandsvermögens der Obergesellschaft zum mitunternehmerischen BV des Mitunternehmeranteils „Beteiligung an der Obergesellschaft“, so dass eine Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft ausscheidet.

ee) Veräußerung des Mitunternehmeranteils kontra Betriebsveräußerung auf Ebene der Personengesellschaft 275

Betriebsveräußerung der Mitunternehmerschaft: Veräußert eine mitunternehmerisch tätige PersGes. ihren gesamten Betrieb, erfüllt die Mitunternehmerschaft als partielles Steuerrechtssubjekt auf der Ebene der Einkünfteerzielung und -ermittlung einen Veräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 (s. Anm. 130). Für eine Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bleibt kein Raum; dies gilt selbst dann, wenn mit der Betriebsveräußerung die PersGes. beendet und der Veräußerungserlös an die Gesellschafter ausgekehrt wird. Im Fall der Betriebsveräußerung durch die PersGes. erzielen die Mitunternehmer einen Anteil am Veräußerungsgewinn, der grds. nach dem allg. Gewinnverteilungsschlüssel den Mitunternehmern zuzuweisen ist. Eine Anteilsveräußerung liegt allerdings vor, wenn und soweit der Betrieb der PersGes. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft enthält (s. Anm. 272).

Betriebsveräußerung an einen Mitunternehmer: Da eine mitunternehmerisch tätige PersGes. mit ihren Gesellschaftern in schuldrechtl. Beziehungen treten kann, die aufgrund der Selbständigkeit der Mitunternehmerschaft hinsichtlich der Gewinnermittlung auch strechtl. anerkannt werden, kann die PersGes.

§ 16 Anm. 275–277 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

ihren Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 auch an einen (oder mehrere) ihrer Gesellschafter veräußern (Rückschluss aus Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 130). Dieser Vorgang ist anhand der tatsächlich getroffenen Vereinbarungen und der Umsetzung der Veräußerung (zB Aufstellung einer Schlussbilanz und Verteilung des Gewinns nach dem Verhältnis, das auch für den laufenden Gewinn gilt) von der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) des vorletzten Gesellschafters einer zweigliedrigen PersGes. und Fortführung des Betriebs durch den verbliebenen Gesellschafter abzugrenzen (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700).

276 c) Konkurrenz der Anteilsveräußerung mit der Teilanteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 2)

Die Bedeutung der Abgrenzung zwischen der Veräußerung des gesamten Anteils an einer Mitunternehmerschaft und der Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 liegt in erster Linie in der unterschiedlichen Rechtsfolge in Bezug auf die ertragstl. Behandlung des Veräußerungsgewinns. Während der Gewinn aus dem Veräußerungstatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 grds. Freibetrags- und tarifbegünstigt ist (s. Anm. 320), gilt der Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung demgegenüber als „laufender Gewinn“ (s. Anm. 394). Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2001 ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur auf die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils anzuwenden (s. Anm. 293 und 376). Dies schließt zwar nicht die Zurückbehaltung einzelner unwesentlicher WG aus, die sodann privat verwertet oder anderen betrieblichen Zwecken zugewendet werden. Der Veräußerer muss aber seine Mitunternehmerstellung vollständig beenden; eine Restbeteiligung darf nicht zurückbleiben. Erfolgte die Veräußerung hingegen vor dem 1.1.2002, erfasste Abs. 1 Nr. 2 (aF) iVm. Abs. 4 und § 34 auch die entgeltliche Übertragung eines (beliebigen) Bruchteils des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 395 ff.).

Da die Summe aller Teilmittel iSd. Abs. 1 Satz 2 den gesamten von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfassten Mitunternehmeranteil bildet und somit jeder Anteil eines Mitunternehmers eine beliebige Anzahl von Teilmittelunternehmeranteilen als Schnittmenge enthält, gibt es Abgrenzungsbedarf,

- hinsichtlich des Veräußerungsgegenstands, wenn SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden ist (s. Anm. 291 und 384) und
- hinsichtlich des Veräußerungstatbestands, wenn ein Mitunternehmeranteil in mehreren Teilschritten übertragen wird und hierfür eine zeitliche und sachliche Verknüpfung besteht (keine Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, sondern Teilanteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 2 unter zeitraumbezogener Würdigung zusammenhängender Einzelvorgänge, wenn hierbei nicht sämtliche Reserven der wesentlichen WG des Mitunternehmeranteils im Ganzen aufgedeckt werden, Gesamtplanbetrachtung, s. Anm. 294; Verklammerung mehrerer zeitlich und sachlich zusammenhängender Teilanteilsveräußerungen an einen Erwerber zu einem Veräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Gesamtplanbetrachtung, s. Anm. 295).

d) Konkurrenz der Anteilsveräußerung zu den Aufgabetatbeständen

277 aa) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Betriebsaufgabe)

Veräußerung aller Mitunternehmeranteile keine Betriebsaufgabe: Veräußern alle Mitunternehmer einer PersGes. ihre Mitunternehmeranteile in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber, so dass die PersGes. mit neuen

Gesellschaftern fortgeführt wird, liegt keine Betriebsaufgabe durch die PersGes. gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 vor. Vielmehr ist bezogen auf jeden Mitunternehmer eine Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzunehmen. Dies gilt selbst bei einem vollständigen Gesellschafterwechsel, denn die neuen Gesellschafter setzen als Rechtsnachfolger der bisherigen Gesellschafter unter Wahrung der Identität der PersGes. die alte Gesellschaft fort (BGH v. 8.11.1965 – II ZR 223/64, BGHZ 44, 229). Gleiches gilt, wenn alle Mitunternehmer ihre Beteiligung an denselben Erwerber veräußern (zur Zulässigkeit BGH v. 10.5.1978 – VIII ZR 32/77, BGHZ 71, 296 unter II.2.a aa) und infolgedessen die PersGes. wegen der Anteilsveräußerung in der Hand des Erwerbers untergeht und das Gesellschaftsvermögen diesem zuwächst (s. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 424).

Aufgabe des Mitunternehmeranteils: Keine Anteilsveräußerung liegt vor, wenn (nach dem 31.12.2001) der Mitunternehmeranteil geteilt und getrennt an verschiedene Erwerber veräußert wird. Erfolgt die Veräußerung der Teile in einem einheitlichen (zeitlichen und wirtschaftlichen) Zusammenhang, ist der Vorgang als Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils zu beurteilen (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 378). Wird zwar der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, aber (nur) eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen des mitunternehmerischen BV nicht an den Erwerber des Gesellschaftsanteils, sondern an einen anderen Erwerber veräußert, in das PV überführt oder kommt es infolge eines anderen Vorgangs zur Aufdeckung der stillen Reserven der zurückgehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen, ist keine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben. Vielmehr ist auch hier die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils zu prüfen (s. Anm. 298 aE, 507). Eine solche Aufgabe liegt zB vor, wenn der Gesellschaftsanteil im Ganzen entgeltlich übertragen wird und in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang das wesentliche SonderBV an einen weiteren Erwerber (dazu gehört auch die Mitunternehmerschaft, deren Anteile übertragen werden) veräußert wird (BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544, Rz. 17).

Geht eine wesentliche Betriebsgrundlage im Zusammenhang mit der Veräußerung des Gesellschaftsanteils an einer PersGes. in das PV deshalb über, weil es für stbegünstigte Zwecke iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 gespendet wird, kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden (sog. Buchwertprivileg, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5 haben Vorrang vor Abs. 3 Satz 7; s. R 16 Abs. 2 Satz 8 EStR). Aus Gründen, die im besonderen Förderungszweck des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5 liegen, ist (ausnahmsweise) die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils anzunehmen (in Verbindung mit einer Tarifermäßigung gem. § 34), obwohl wegen der Anwendung des Buchwertprivilegs nicht alle stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils aufgedeckt werden (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237).

bb) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (Realteilung)

278

Realteilung einer Mitunternehmerschaft, die Mitunternehmeranteile im Betriebsvermögen hält: Überträgt eine PersGes. ihre Mitunternehmerbeteiligung auf einen Gesellschafter im Rahmen ihrer Vollbeendigung durch Realteilung in Erfüllung des Abfindungsanspruchs des Gesellschafters, liegt keine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch die PersGes. vor. Vielmehr ist dieser Vorgang vorrangig nach Abs. 3 Satz 2 zu beurteilen.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung: Scheidet ein Mitunternehmer aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft aus

§ 16 Anm. 278–285 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

und erhält dieser hierfür WG aus dem mitunternehmerischen Vermögen, ist die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gegeben; dies gilt für Sachwertabfindungen mit betrieblichen Sachgesamtheiten oder Einzel-WG gleichermaßen (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37; BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125 mwN). Die Frage der Anwendung des Abs. 3 Satz 1 (Aufdeckung der stillen Reserven) oder Abs. 3 Satz 2 (Buchwertfortführung nach Realteilungsgrundsätzen) richtet sich danach, ob die WG in ein BV des weichenden Mitunternehmers gelangen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 wird verdrängt, BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125, Rz. 35). Nur wenn die Abfindung wegen des Ausscheidens aus dem Vermögen der verbleibenden Mitunternehmer stammt, ist eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzunehmen (REIB, FR 2017, 458; s. Anm. 289).

279–284 Einstweilen frei.

2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils

285 a) Gewinnerzielung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Der veräußernde Mitunternehmer (s. Anm. 286) „erzielt“ (Abs. 1 Einleitungssatz) Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verwirklichung des Tatbestands der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 58; dh. entgeltliche Übertragung, s. Anm. 287, der zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Inhaberschaft an seinem gesamten Mitunternehmeranteil, s. Anm. 290 ff., in einem einheitlichen Vorgang gegen Entgelt, s. Anm. 287 f., auf einen Erwerber). Der veräußernde Mitunternehmer überträgt hier seine Einkunftsquelle unter zusammengeballter Realisierung der stillen Reserven, beendet somit seine gewerbliche Tätigkeit bezogen auf die konkrete Mitunternehmerstellung und versetzt den Erwerber in eine Rechtsposition, die Mitunternehmerstellung fortzuführen. Die Person des Erwerbers ist im Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht enthalten; es kommen alle inländischen und ausländischen (EU/EWR und Drittländer) Personen/Rechtsträger in Frage, denen eine Mitunternehmerstellung zugerechnet werden kann (s. auch Anm. 287). Dem Veräußerer ist der im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der PersGes. festgestellte Veräußerungsgewinn (s. Anm. 702) persönlich als originär bezogene Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Die „Erzielung“ eines Anteilsveräußerungsgewinns bedeutet eine persönliche und auch zeitliche Zuordnung des stl. Ergebnisses aus dem Veräußerungstatbestand.

Zeitpunkt der Zurechnung: Der Anteilsveräußerungsgewinn wird in dem Zeitpunkt erzielt, zu dem die Veräußerung erfolgt (s. Anm. 300 ff.). Dies gilt abw. von der Behandlung des laufenden Gewinns auch im Fall einer PersGes. mit einem vom Kj. abweichenden Wj. Bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bei einer Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wj. ist der Gewinn nämlich bereits im Kj., in dem der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllt wird, und nicht erst mit Ablauf des abweichenden Kj. bezogen. Die Regelung des § 4a Abs. 2 Nr. 2 ist auf den ausscheidenden Mitunternehmer nicht anwendbar (BFH v. 18.8.2010 – X R 8/07, BStBl. II 2010, 1043; BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, Rz. 35).

Persönliche Zurechnung bei doppelstöckiger Mitunternehmerschaft: Ist Mitunternehmerin eine PersGes., die ihre Beteiligung an der (Unter-)PersGes.

veräußert, gehört der Veräußerungsgewinn zum Gewinn(-anteil) der (Ober-) PersGes. aus ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft. Im Rahmen der Gewinnermittlung und Gewinnzuweisung der (Ober-)PersGes. wird der Gewinn aus der Anteilsveräußerung den Gesellschaftern der Obergesellschaft nach dem allg. handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet, wenn keine abweichende Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag getroffen worden ist (s. Anm. 58). Wird im Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung durch die Obergesellschaft auch das SonderBV eines Gesellschafter der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft veräußert, wird dieser Veräußerungsgewinn als Teil des Gesamtgewinns der Untergesellschaft unmittelbar vom Gesellschafter der Obergesellschaft – als mittelbarer Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 – erzielt.

Zurechnung bei Ausscheiden eines Mitunternehmers durch Tod: Scheidet ein Gesellschafter durch Tod aus einer fortgeführten Mitunternehmerschaft aus und hat der Erbe Anspruch auf eine Abfindung, entsteht ein Veräußerungsgewinn durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbliebenen Mitunternehmer (s. Anm. 289) in der Person des verstorbenen Gesellschafter (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237, unter II.1.a; BFH v. 4.7.2012 – II R 56/11, BFH/NV 2012, 1792, Rz. 28; zu weiteren Ausführungen s. Anm. 58).

Zurechnung bei Treuhandverhältnis: Veräußert der Treuhänder einen Gesellschaftsanteil, erzielt der Treugeber unmittelbar den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; denn die zivilrechtl. Stellung des Treuhänders als Gesellschafter einer PersGes. und die hieraus resultierende Mitunternehmerstellung wird dem Treugeber strechtl. zugerechnet (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.III.3.b cc; BFH v. 19.1.2016 – VIII B 75/14, BFH/NV 2016, 551, Rz. 11). Beteiligen sich mehrere Personen über einen Treuhänder an einem Mitunternehmeranteil, werden grds. zwei Gewinnfeststellungen durchgeführt. Im ersten Feststellungsverfahren wird festgestellt, welchen Gewinn die PersGes. erzielt hat und wie sich dieser auf ihre Gesellschafter (einschließlich des Treuhandgesellschafters) verteilt. In einer weiteren Feststellung wird der für den Treuhänder festgestellte Gewinnanteil (laufender Gewinn und Anteilsveräußerungsgewinn) auf die Treugeber aufgeteilt (dies gilt auch, wenn der Treuhänder nur für einen Treugeber tätig ist, BFH v. 19.1.2016 – VIII B 75/14, BFH/NV 2016, 551, Rz. 11; ebenso s. § 15 Anm. 425).

b) Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist (Person des Veräußerers) 286

Veräußerer des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und damit auch Person der Einkünftezielung und -zurechnung ist der „Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist ...“. Wie auch bei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, auf den im Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwiesen wird, ist der Begriff des Gesellschafters hier nicht nur zivilrechtl. zu verstehen, sondern vielmehr nach den im StRecht maßgebenden Kriterien der Einkünftezurechnung auszulegen (s. § 15 Anm. 336). Folglich ist Veräußerer diejenige Person (natürliche Person, PersGes., Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse), der zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung die (strechtl.) Mitunternehmerstellung an der übertragenen Beteiligung als Gesellschafter, Mitglied, Gemeinschafter, Treugeber, Nießbraucher, etc. zivilrechtl. oder wirtschaftlich zuzurechnen ist (s. § 15 Anm. 300 ff.), denn auch ohne zivilrechtl. Gesell-

schafter zu sein, kann der wirtschaftliche Eigentümer eines Anteils an einer PersGes. als Mitunternehmer angesehen werden, sofern ihm die tatsächliche Herrschaft zusteht (BFH v. 28.9.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314; BFH v. 8.10.2008 – II B 107/08, BFH/NV 2009, 32; BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265, Rz. 34). Die Dauer der Zugehörigkeit zur PersGes. oder anderen vergleichbaren Gesellschaft kann allenfalls eine Rolle bei der Beurteilung der Mitunternehmerstellung als solcher spielen; auf den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat es jedoch keine Auswirkung, wenn der Veräußerer der Mitunternehmerschaft nur kurzfristig als Mitunternehmer angehört (OLBRICH, DStR 1997, 186; zur Annahme einer Mitunternehmerstellung bei nur kurzfristiger Zugehörigkeit zu einer PersGes. s. BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265; PYSZKA, GmbHR 2017, 721 unter I.2.b mwN; WENDT, FR 2018, 318; zur Mitunternehmerstellung des Veräußerers als „Zwischenerwerber“ bei Übertragung des zuvor nach §§ 20, 24 UmwStG eingebrachten Mitunternehmeranteils s. PATT in DPM, § 23 UmwStG Rz. 38a [11/2017]).

Natürliche Personen als Veräußerer: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt für natürliche Personen (§ 1 Abs. 1) als Mitunternehmer. Besteht der Mitunternehmeranteil an einer inländ. Mitunternehmerschaft oder einer im Ausland ansässigen Mitunternehmerschaft mit einer inländ. BS, gilt dies für unbeschränkt stpfl. wie auch beschränkt stpfl. natürliche Personen (Steuerausländer) gleichermaßen. Die im Ausland ansässige natürliche Person erzielt als Mitunternehmerin originäre stpfl. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 2 Abs. 1 Nr. 2. Die Mitunternehmerstellung vermittelt dem Steuerausländer eine inländ. BS iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und der DBA, denn die BS einer PersGes. sind deren Gesellschaftern (Mitunternehmern) als eigene zuzurechnen (dies gilt auch bei doppelstöckigen PersGes.). Dem inländ. Besteuerungsrecht unterliegt neben den laufenden Einkünften auch der Gewinn aus der BSVeräußerung (Unternehmensverkauf), dh. dem Gewinn aus der Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

Vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2003; BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356, unter II.1.b cc aaa; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rz. 39; s. § 49 Anm. 201 „Mitunternehmerschaft“; LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 49 Rz. 29; REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 13 OECD-MA Rz. 83 ff.; WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz. 79 (5/2011).

Personengesellschaften als veräußernde Mitunternehmer: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst auch die Veräußerung eines Anteils an der Unter-PersGes. durch die beteiligte Ober-PersGes. Eine gewerblich tätige oder geprägte PersGes. ist zwar weder ESt- noch KStSubjekt. Als partielles StSubjekt hinsichtlich der Einkünfteerzielung und -ermittlung ist die PersGes. selbst (und nicht deren Gesellschafter) nicht nur (zivilrechtliche) Gesellschafterin, sondern auch alleinige Inhaberin (dh. Mitunternehmerin) der Beteiligung an der Unter-PersGes./Mitunternehmerschaft (grundlegend BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 unter C.III.6.a cc; Bestätigung in BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843 unter II.1.c; Rückschluss aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 401). Daher ist der PersGes. (Obergesellschaft) als Veräußerin iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Mitunternehmeranteil (an der Untergesellschaft) und folglich auch der Anteilsveräußerungsgewinn zuzurechnen (die Mitunternehmerstellung des mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Obergesellschafters bezieht sich nur auf dessen SonderBV-Bereich in der Untergesellschaft, s. § 15 Anm. 105 und 629; ebenso s. Anm. 274). Auch die nur die Beteiligung an der

Unter-PersGes. haltende (vermögensverwaltende) Ober-PersGes. ist nach den vorgenannten Grundsätzen als Mitunternehmerin und Veräußerin iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ihres Anteils an der Untergesellschaft anzusehen, denn die Beteiligung an der Unter-PersGes. (Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) vermittelt der Ober-PersGes. eine vollumfängliche gewerbliche Tätigkeit § 15 Abs. 3 Nr. 1 idF des JStG 2007; diese Regelung gilt gem. § 52 Abs. 32a auch für VZ vor 2006; FG Düss. v. 2.8.2007 – 14 V 1366/07 A (G), EFG 2008, 62, rkr.: Rückwirkung verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden).

Geltung für Körperschaften als Mitunternehmer: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist ebenfalls anzuwenden, wenn Mitunternehmerin eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 KStG ist (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16). Bei stbefreiten Körperschaften gehört die Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so dass die Einkünfte hieraus partiell stpfl. sind. Dies betrifft sowohl den laufenden Gewinn als auch einen Anteilsveräußerungsgewinn (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786 unter II.3.a). Keine stpfl. Einkünfte werden allerdings erzielt, wenn der Mitunternehmeranteil an einer (nur) gewerblich geprägten PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 besteht (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858). Die jPöR unterhält einen BgA (§ 4 KStG), wenn sie Mitunternehmerin einer inländ. gewerblich tätigen (nicht gewerblich geprägten) Mitunternehmerschaft ist; der BgA umfasst auch den SonderBV-Bereich der Mitunternehmerin (BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880; s. § 4 KStG Anm. 30). Zu den stpfl. Einkünften aus dem BgA gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Die im Ausland ansässige KapGes. erzielt als Mitunternehmerin an einer Mitunternehmerschaft (mit inländ. BS) originäre stpfl. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 1 KStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Die Mitunternehmerstellung an der PersGes. (mit inländ. BS) vermittelt dem Steuerausländer eine inländ. BS (SIEGERS in DPM, § 2 KStG Rz. 36 [12/2012]); dies gilt auch für die Beteiligung an einer inländ. (nur) gewerblich geprägten PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 (BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFH/NV 2018, 684). Aus diesem Grund ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch auf beschränkt kstpfl. StSubjekte anzuwenden, denn dem inländ. Besteuerungsrecht unterliegt auch der Gewinn aus der BSVeräußerung, dh. der Gewinn aus der Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

Vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2003; BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771; REIMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 13 DBA-MA Rz. 83; WASSERMAYER in WASSERMAYER, DBA, Art. 13 DBA-MA Rz. 79 (5/2011).

c) Begriff der Veräußerung

aa) Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums 287

Entgeltliche Eigentumsübertragung: Das in § 16 nicht erläuterte Tatbestandsmerkmal der Veräußerung ist als entgeltliche Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums des Mitunternehmeranteils in einem einheitlichen Vorgang auf einen einzigen Erwerber zu verstehen (s. Anm. 60 ff. und 288 f.). Anders als im Grunderwerbsteuerrecht (dazu zB BFH v. 28.9.2004 – II B 162/03, BFH/NV 2005, 72) gilt bei § 16 die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 39 AO. Entscheidend ist also, dass einem anderen Rechtsträger das wirtschaftliche Eigentum am Mitunternehmeranteil verschafft wird; sei es durch zi-

§ 16 Anm. 287–288 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

vilrechtl. Anteilsabtretung oder auch außerhalb des Zivilrechts (nur) durch Übertragung der Verfügungsgewalt iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Tritt der Mitunternehmer zwar die zivilrechtl. und handelsrechtl. Mitgliedschaft an der PersGes. ab und behält aber das wirtschaftliche Eigentum an der Mitunternehmerstellung, ist folglich kein Tatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben. Dies ist zB der Fall, wenn der Gesellschafter einer PersGes. seine Beteiligung auf einen neuen Gesellschafter überträgt und dieser Gesellschafter die Beteiligung als Treuhänder für den früheren Gesellschafter als Treugeber hält. Die Notwendigkeit eines Entgelts ergibt sich aus der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 2 Satz 1 und dem Sinn und Zweck des § 16, nämlich der Sicherstellung der stl. Erfassung stiller Reserven und der Abgrenzung laufender Gewinne gegenüber Betriebsveräußerungsgewinnen (s. Anm. 62).

Übertragung auf „einen“ Erwerber: Die Eigentumsübertragung setzt den Übergang der Mitunternehmerstellung und der damit verbundenen Mitberechtigung an den WG des Gesellschaftsvermögens sowie der WG des SonderBV auf einen anderen Rechtsträger voraus (s. Anm. 289). Eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Sachgesamtheit „gesamter Mitunternehmeranteil“ mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen erfordert somit die (einheitliche) Übertragung auf einen einzigen Erwerber. Wird der Mitunternehmeranteil aufgeteilt und auf mehrere Erwerber übertragen, ist entweder ein Aufgabetatbestand iSd. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (zB im Fall der zeitgleichen Veräußerung aller Teile der Beteiligung oder der Veräußerung des Gesellschaftsanteils sowie des wesentlichen SonderBV an verschiedene Erwerber, s. Anm. 277) oder die Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils gem. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 270 ff.) gegeben.

Als Erwerber kommen alle Rechtsträger (natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sowie PersGes.) in Betracht, die die Mitunternehmerstellung einnehmen können. Unerheblich ist hierbei, ob der Erwerber im Inland oder Ausland ansässig ist, ob dieser schon der PersGes., deren Anteile veräußert werden, als Mitunternehmer angehört oder ob der Erwerber selbst StSubjekt ist (wie zB eine PersGes.). Eine PersGes. kann auch dann Erwerber sein, wenn der veräußernde Mitunternehmer an dieser beteiligt ist oder es sich um eine (beteiligungsidentliche) Schwester-PersGes. handelt, denn schuldrechtl. Beziehungen (hier: Veräußerungsvertrag) zwischen Gesellschafter und Gesellschaft sowie zwischen (gesellschaftsrechtl. und strechtl.) selbständigen Schwester-PersGes. werden strechtl. anerkannt, wenn sie fremdüblich gestaltet sind. Dies gilt ebenfalls für die Veräußerung einer ganzen Sachgesamtheit (Rückschluss aus Abs. 2 Satz 3; BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700). Ein (einzig) Erwerber ist auch dann anzunehmen, wenn mehrere Personen eine GbR gründen und diese sodann die Mitunternehmerbeteiligung erwirbt. Die vermögensverwaltende PersGes. wird mit Erwerb der Mitunternehmerbeteiligung selbst zur Mitunternehmerin der Tochter-PersGes. (und nicht etwa die Gesellschafter der erwerbenden PersGes.) und wechselt somit stl. zu einer mitunternehmerischen PersGes., denn die Mitunternehmerstellung vermittelt der erwerbenden PersGes. einen Gewerbebetrieb (s. Anm. 286).

bb) Besonderheiten bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

288 (1) Entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Voraussetzung einer Gegenleistung: Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt eine auf Gegenleistung gerichtete Übertragung des Mitunter-

nehmeranteils voraus (s. Anm. 287). Die Gegenleistung muss nicht nur oder ausschließlich in Geld bestehen; es kommen auch andere Veräußerungsentgelte in Betracht. Hierzu gehören alle Leistungen (zB Schuldübernahme durch den Erwerber, Gewährung von Gesellschaftsrechten, Übertragung materieller oder immaterieller EinzelWG oder betrieblicher Sachgesamtheiten; s. Anm. 62 und 63), die der Veräußerer vom Erwerber oder von Dritten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsübertragung erlangt (stRspr. zB BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 26). Veräußerungsentgelt ist auch eine ausschließlich oder teilweise gewinnabhängige Kaufpreisforderung, die auf einer Abtretung von künftigen Gewinnanteilen aus dem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruht und dem Grunde und der Höhe nach ungewiss ist (BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600, Rz. 37). Ob der Veräußerungspreis vom Veräußerer in seinem PV oder in einem BV vereinnahmt wird, ist unerheblich (zB BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600, Rz. 35). Die Art und Weise der Erfüllung des Übertragungsgeschäfts lässt weder positiv noch negativ auf die Entgeltlichkeit der Anteilsübertragung schließen. Maßgebend sind hier der Rechtsgrund des Geschäfts und der dahinter stehende Wille der Beteiligten. Ein Mitunternehmeranteil wird (nur) dann unentgeltlich übertragen, wenn der Übertragende dem Empfänger seinen Anteil schenkweise iSd. § 516 Abs. 1 BGB (s. § 6 Anm. 1232) überlassen will (BFH v. 26.7.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112, unter 4.a). Zu Vermutungsregeln über die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit von Vermögensübertragungen s. Anm. 71 und 73. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist entweder § 6 Abs. 3 anzuwenden (s. § 6 Anm. 1230 ff.) oder es liegt die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor, wenn der Mitunternehmeranteil unentgeltlich im Wege der verdeckten Einlage auf eine KapGes. übertragen wird (s.u.). Wenn die Anteilsübertragung nach dem Parteiwillen nicht unentgeltlich sein soll, ist von der Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 selbst dann auszugehen, wenn der Veräußerungspreis dem Buchwert entspricht (s.u.) oder (aus betrieblichen Gründen) gar hinter dem Buchwert des Mitunternehmeranteils zurückbleibt (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 510; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 252 [8/2017]).

Veräußerung gegen Gesellschaftsrechte durch Einbringung des Anteils in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft: Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Einbringenden an die PersGes. zu verstehen („tauschähnlicher Vorgang“; stRspr. BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125, Rz. 31 mwN; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 5 mwN [10/2018]). Soweit hier der Einbringungstatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG gegeben ist, gehen die Sonderregelungen des § 24 Abs. 2 bis 6 UmwStG den Vorschriften des § 16 EStG vor (dh. insbes., ob und in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt ein Gewinn entsteht; stRspr. BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125, Rz. 32; BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 47). § 24 UmwStG ist auch (insgesamt) anzuwenden, wenn neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten „sonstige Gegenleistungen“ (zum Begriff s. PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 129c iVm. 60a [4/2016]) von der erwerbenden PersGes. erbracht werden (Einbringung gegen Mischentgelt; § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Satz 4 UmwStG; zur Rechtslage bei Einbringung mit einem Umwandlungsbeschluss/Einbringungsvertrag vor dem

1.1.2015: BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639). Erfolgt ein Zusatzentgelt an den Einbringenden von Dritter Seite, ist § 24 UmwStG (insoweit nicht anwendbar (es liegt auch keine „sonstige Gegenleistung“ iSd. § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG vor; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 129e [4/2016])). Die Tatbestände der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und der Anteilseinbringung gem. § 24 Abs. 1 UmwStG können in einem Vorgang miteinander verbunden sein (BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, Rz. 50; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 17; s. Anm. 327).

Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder Genossenschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Einbringenden an die übernehmende Gesellschaft zu verstehen (stRspr. PATT in DPM, Vor §§ 20–23 UmwStG Rz. 52 f. mwN [11/2017]). Die Regelungen des § 20 UmwStG gehen § 16 vor, soweit die Rechtsfolgen der Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG reichen (BFH v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209 unter II.1.c aa; BFH v. 25.8.2010 – I R 21/10, BFH/NV 2011, 258, Rz. 18). Dies gilt auch für den Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. (§ 25 Satz 1 iVm. § 20 UmwStG; dazu s. PATT in DPM, § 25 UmwStG Rz. 2 [4/2017]).

Tausch gegen einen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteile: Die Gegenleistung für eine Anteilsübertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann auch in einem (Teil-)Betrieb oder einem Mitunternehmeranteil bestehen. Hierbei handelt es sich zwar stl. nicht um ein WG, sondern eine Sachgesamtheit. Entgelt für die Übertragung ist jedoch die Gesamtheit der betrieblichen (bilanzierten und nicht bilanzierten) WG des (Teil-)Betriebs bzw. die ideellen WG im Fall einer Mitunternehmerbeteiligung. Der Tausch von Betrieben und Mitunternehmeranteilen kann nur dann abw. von § 16 Abs. 1, 2 beurteilt werden, wenn die Voraussetzungen der vorrangigen Vorschrift des § 24 UmwStG (tauschähnlicher Vorgang; s.o.) vorliegen. Im Übrigen gibt es keinen Grundsatz, nach dem der Tausch von Sachgesamtheiten steuerneutral abgewickelt werden könnte. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist demzufolge auch dann anzuwenden, wenn die Mitunternehmeranteile beteiligungsidentischer zweigliedriger Schwestergesellschaften („über Kreuz“) dergestalt getauscht werden, dass jeder der ehemaligen Mitunternehmer den Betrieb einer Mitunternehmerschaft als Einzelunternehmer fortführt (BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946; WACKER, BB 1999, Beilage 5, 12; aA HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 187k [8/2007]). Der Tausch von Anteilen an Schwester-PersGes. ist keine Realteilung iSd. Abs. 3 Satz 2, weil sich die Realteilung nur auf die Zuweisung von WG einer bestimmten Mitunternehmerschaft an die Realteiler richtet. Es ist indes unzulässig, für Zwecke des Abs. 3 Satz 2 das mitunternehmerische BV der Schwester-PersGes., die eigenständige partielle StRechtssubjekte darstellen (s. Anm. 130), zusammenzufassen. Dies könnte jedoch unter Anwendung des § 24 UmwStG im Vorfeld einer Realteilung steuerneutral erreicht werden. Erfolgt die Einbringung des Betriebs der Schwester-PersGes. (oder der Anteile an der PersGes.) gem. § 24 Abs. 1 UmwStG zu Buchwerten in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit einer nachfolgenden Realteilung, ist uE ein Fall des § 42 Abs. 1 AO gegeben („verdeckte Anteilsveräußerung“; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.07; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 560; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 6 [10/2018] aE mwN; MÄRKLE, BB 1986, 1823 [1828]). Der Anteilstausch ist auch nicht als Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung zu werten, weil der Gegenwert für den Austritt aus der Mitunternehmerschaft nicht aus dem mitunter-

nehmerischen BV stammt, sondern in einem Anteil an einer anderen (stl. selbständigen, s. § 15 Anm. 337) Schwester-Mitunternehmerschaft besteht. Das sog. Tauschgutachten ist auf die Übertragung von Mitunternehmeranteilen nicht anwendbar (BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946; BMF v. 9.2.1998 – IV B 2 - S 1909 - 5/98, BStBl. I 1998, 163, Rz. 2).

Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Personengesellschaft gegen Abfindung: Siehe Anm. 289 und 325.

Anteilsübertragung bei Ehescheidung: Die Übertragung einer Mitunternehmerbeteiligung im Rahmen der Beendigung einer Zugewinnsgemeinschaft ist eine (Anteils-)Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wenn ein Ausgleich geleistet wird, der den Buchwert des Mitunternehmeranteils übersteigt. Als derartige Ausgleichsleistung kann auch ein WG des PV in Frage kommen, das beiden Ehegatten gemeinschaftlich gehört; die Grundsätze der Realteilung sind nicht anwendbar (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519).

Teilentgeltliche Übertragung: Liegt das Entgelt unter dem Wert des Anteils, ist der Vorgang insgesamt entweder als voll entgeltliche Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder als voll unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 zu werten. Es erfolgt keine Aufteilung in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft (sog. Einheitstheorie, s. Anm. 76). Ist das (Teil-)Entgelt höher als der Nettobuchwert des Mitunternehmeranteils, ist eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben (stRspr., zB BFH v. 9.5.2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz. 57 mwN). Dies gilt auch, wenn die verbilligte Übertragung durch eine KapGes. an ihren Anteilseigner erfolgt und der unangemessen niedrige Kaufpreis als vGA zu beurteilen ist (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832; BFH v. 29.11.2006 – I R 78–80/05, BFH/NV 2007, 1091; aA FREIKAMP, DB 2007, 2220; zum Verfahrensrecht s. Anm. 45 f.). Bei einer teilentgeltlichen Anteilsübertragung gehen stille Reserven auf den Erwerber über, soweit der Veräußerungspreis hinter dem gemeinen Wert des Anteils zurückbleibt. Die Einheitsbetrachtung ist auch anzustellen, wenn im Fall einer entgeltlichen Anteilsübertragung der Veräußerungspreis niedriger als das stl. Kapital des Mitunternehmeranteils ist (s.o.; dh., es kommt nur § 16 mit der Folge eines Veräußerungsverlusts zur Anwendung). Diese Grundsätze gelten indes nicht, wenn der Mitunternehmeranteil teilentgeltlich auf eine KapGes. übertragen wird und hinsichtlich des unentgeltlichen Teils eine verdeckte Einlage in die KapGes. anzunehmen ist (s.u.).

Veräußerung zum Buchwert: In bestimmten Fällen wird der Abfindungsanspruch eines ausscheidenden Gesellschafters auf den Buchwert (dh. Kapitalkonto und Posten mit Rücklagencharakter) durch gesellschaftsvertragliche Regelungen beschränkt (sog. Buchwertklausel). In diesem Fall bleiben die stillen Reserven der WG und ein Geschäftswert außer Ansatz. Die Buchwertklausel ist grds. zulässig bei Ausschließung des Gesellschafters einer PersGes. aus wichtigem Grund oder in den übrigen Fällen des Ausscheidens, wenn der Buchwert nicht erheblich hinter dem realen (Verkehrs-)Wert der Beteiligung zurückbleibt – es sei denn, im Einzelfall hängt der innere Beteiligungswert entscheidend von den besonderen Fähigkeiten und Begabungen der verbleibenden Gesellschafter ab.

ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 131 HGB Rz. 64 f.; BGH v. 29.5.1978 – II ZR 52/77, GmbHR 1978, 266; BGH v. 24.9.1984 – II ZR 256/83, GmbHR 1985, 113.

Ist bei einer PersGes. mit fremden Dritten als Gesellschaftern eine Buchwertklausel im Vorhinein und klar gesellschaftsvertraglich vereinbart, liegt im Fall

des Ausscheidens gegen Abfindung auf Basis der Buchwerte die Veräußerung des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, unter 2.b). Es ist weder von einem unentgeltlichen noch teilentgeltlichen Ausscheiden auszugehen; zivilrechtl. liegt nach hM bei einer allseitigen Abfindungsbeschränkung keine Schenkung vor (BFH v. 12.7.2007 – IV B 80/06, BFH/NV 2007, 2262, mwN). Die §§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG, nach denen der Betrag, um den der Wert des Anteils gem. § 12 ErbStG die Buchwertabfindung übersteigt, für Schenkungsteuerzwecke als Schenkung fingiert wird (R 7 Abs. 1 ErbStR 2003, R E 3.4 Abs. 1 ErbStR 2011) gelten nicht für das Ertragsteuerrecht (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 160 [8/2006]). Zur Annahme einer vGA im Fall der unzulässigen Regelung einer Buchwertabfindung zu Lasten einer Mitunternehmer-KapGes. im Interesse der anderen Mitunternehmer, die auch Gesellschafter der KapGes. sind, s. FG Rhld.-Pf. v. 16.12.1997 – 2 K 1739/93, nv., juris, rkr. Eine vollentgeltliche Anteilsübertragung im Fall einer Buchwertklausel ist uE ebenso anzunehmen, wenn an der PersGes. neben Fremden auch Angehörige beteiligt sind oder wenn der Gesellschafterkreis der PersGes. sogar nur aus Angehörigen besteht und die (wirksame) Buchwertklausel (unterschiedslos) sämtliche Gesellschafter betrifft und aus betrieblichen Gründen (zB der Existenzsicherung des Betriebs der PersGes.) beschlossen worden ist (vgl. auch BFH v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465).

Veräußerung ohne Entgelt: Überträgt ein Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil ohne Entgelt auf einen fremden Dritten, ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anwendbar, sofern die Übertragung keine freigebige Zuwendung darstellt (BFH v. 26.7.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112). In diesem Fall macht es keinen Unterschied, ob der Erwerber einen „Kaufpreis“ iHv. 1 € oder gar nichts zahlt. Der Veräußerer erleidet in Höhe des Buchwerts einen Veräußerungsverlust. Hat der Übertragende nicht die Absicht, den Empfänger zu bereichern, handelt es sich auch dann nicht um eine Schenkung, wenn der Anteil entgegen den Vorstellungen des Übertragenden noch werthaltig gewesen sein sollte.

Keine Veräußerung bei verdeckter Einlage in eine Kapitalgesellschaft (Anwachungsmodell, Aufgabe des Mitunternehmeranteils): Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine KapGes., an der der Mitunternehmer (oder nahe Angehörige) beteiligt ist, ohne Entgelt (verdeckte Einlage) ist keine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1. Insbesondere ist die durch die Vermögenszuführung bei der KapGes. vermittelte Werterhöhung der Anteile an der KapGes. keine Gegenleistung der Empfängerin des Mitunternehmeranteils; es besteht kein Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen Anteilsübertragung und Erwerb einer Entschädigung; vielmehr ist der Vermögenszuwachs beim Übertragenden nur Reflexwirkung der verdeckten Einlage (hM WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 201; ebenso s. Anm. 62 mwN und aA). Aus diesem Grund ist die „Umwandlung“ einer GmbH & Co. KG in eine GmbH durch entschädigungsloses Ausscheiden der Kommanditisten und Anwachsen des gesamten Gesellschaftsvermögens bei der den Betrieb fortführenden Komplementär-GmbH (sog. einfaches Anwachungsmodell oder Austrittsmodell) nicht als Anteilsveräußerung, sondern als Anteilsaufgabe zu beurteilen (hM WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 513; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 654; STAHL in KORN, § 16 Rz. 138 [08/2012]; PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 160 [1/2017]; VON PROFF, DStR 2016, 2227; ebenso s. § 6 Anm. 1247). Selbst wenn man in der verdeckten Einlage stl. eine Veräußerung sehen würde, wäre die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils anzunehmen, wenn durch das Ausscheiden

aus der KG wesentliches SonderBV (zu dem auch die Anteile an der Komplementär-GmbH gehören können) in das PV überführt wird. Treten die Kommanditisten ihre Anteile an die Komplementär-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile aus einer Kapitalerhöhung bei dieser ab (sog. erweitertes Anwachsungsmodell), liegt keine verdeckte Einlage vor. Die Übertragung erfolgt im Wege eines täuschähnlichen Vorgangs und damit entgeltlich. Nach hM ist vorrangig § 20 UmwStG anzuwenden, wenn der Mitunternehmeranteil mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeht (PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 160 mwN [1/2017]). Wird allerdings eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des SonderBV ausgenommen, liegt kein Sacheinlagetatbestand iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG vor (und im Übrigen auch kein Veräußerungstatbestand nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; ob die Aufgabe des Mitunternehmeranteils oder ein laufender Gewinn aus der entgeltlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils gegeben ist, hängt davon ab, ob durch die Zurückbehaltung des SonderBV dessen stille Reserven aufgedeckt werden). Wird ein Mitunternehmeranteil an eine KapGes. entgeltlich übertragen und bemisst sich das (Teil-)Entgelt zB nur nach dem Netto-Buchwert oder dem Verkehrswert der anteiligen bilanzierten WG der PersGes., werden vorhandene selbstgeschaffene immaterielle WG (inklusive Geschäfts- und Firmenwert) verdeckt in die KapGes. eingelegt. Die Realisierung aller stillen Reserven erfolgt nach den Grundsätzen der Aufgabe des Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2); die Einheitsbetrachtung gilt hier nicht.

StRSpr., BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525, unter 3.; BFH v. 24.7.1996 – I R 113/95, BFH/NV 1997, 214; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.1).

(2) Vorgang der Veräußerung

289

Veräußerung erst bei Erfüllung des Verpflichtungsgeschäfts: Unter Veräußerung iSd. § 16 ist jede entgeltliche Übertragung des bürgerlich-rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an WG auf eine andere Person zu verstehen. Dabei kommt es nicht auf das schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das dingliche Erfüllungsgeschäft an (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228). Der Anteil an einer PersGes. (Mitgliedschaft in einer GbR, OHG-Anteil, Kommanditanteil oder Komplementäranteil bei einer KG) wird zivilrechtl. durch Rechtsgeschäft gem. §§ 719 BGB, 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB und § 413 iVm. § 398 BGB und Zustimmung der übrigen Gesellschafter gem. §§ 182 ff. BGB oder Zulassung der Anteilsübertragung im Gesellschaftsvertrag (dazu REIFF/NANNT, DStR 2009, 2376) oder im Fall des Ausscheidens durch Anwachsung (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB; §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB) an die übrigen Gesellschafter (s.u.) übertragen. Der Vertrag über die Abtretung des Gesellschaftsanteils an einer PersGes. bedarf keiner besonderen Form. Insbesondere ist keine notarielle Beurkundung erforderlich; dies gilt selbst dann, wenn das Gesellschaftsvermögen aus Grundbesitz besteht. Die Abtretung des Gesellschaftsanteils ist so lange schwebend unwirksam, bis die hierfür notwendigen Zustimmungen der übrigen Gesellschafter in der vorgesehenen Weise erteilt worden sind (BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265, Rz. 39). Der Zeitpunkt, zu dem die Rechteübertragung wirksam werden soll, wird grds. durch die vertragliche Vereinbarung der Parteien bestimmt. Dabei ist nicht notwendigerweise auf das Datum des Abschlusses des entsprechenden Verfügungsgeschäfts abzustellen. Vielmehr können die Vertragspartner (mit stl. Wirkung, s. Anm. 300) einen späteren Zeitpunkt der Anteilsübertragung als den des Ver-

tragsschlusses vereinbaren. Der Vorgang der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist erst abgeschlossen, wenn durch den Abtretungsvertrag zwischen dem Gesellschafter und dem Erwerber das zivilrechtl. (oder das wirtschaftliche, wenn dieses früher übergeht, s. auch Anm. 300) Eigentum verschafft wird. Leitet sich die Mitunternehmerstellung des Veräußerers aus seiner zivilrechtl. Stellung als Gesellschafter der PersGes. ab, sind die vorgenannten Grundsätze für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils maßgebend. Als Rechtsfolge der Übertragung des Gesellschaftsanteils geht nämlich die Mitgliedschaft an der PersGes. als solche über (Eintritt in die Rechtsstellung des übertragenden Gesellschafters), dh. zB neben dem Stimm- und Gewinnbezugsrecht auch die (dingliche) gesamthänderische Mitberechtigung an den WG des Gesellschaftsvermögens. Gerade auch im letzteren Aspekt ist ertragstl. die Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu sehen, denn Gegenstand der Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist der Mitunternehmeranteil als Sachgesamtheit, dh. die Summe aller durch die Mitunternehmerstellung repräsentierten WG des Gesellschaftsvermögens (ggf.) zuzüglich der WG des SonderBV (s. Anm. 292). Die – neben der Anteilsabtretung erforderliche – Veräußerung der WG des SonderBV erfolgt durch Einzelübertragung nach den für die Art der WG vorgesehenen Regelungen des BGB. Bei Auseinanderfallen von zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum ist die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums für stl. Zwecke maßgebend (s. Anm. 60).

Die Veräußerung eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann auch ohne Änderung der zivilrechtl. Rechtszuständigkeit hinsichtlich des mitunternehmerischen Vermögens erfolgen. Als Anteilsveräußerung ist sowohl die schuldrechtl. Belastung eines Mitunternehmeranteils zur Gründung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung gegen Entgelt (s. Anm. 336) als auch der Tausch des schuldrechtl. Anspruchs des atypisch still Beteiligten auf Rückzahlung seiner Einlage und Beteiligung an den stillen Reserven gegen einen Abfindungsanspruch zu werten (BFH v. 3.7.1997 – VIII B 73/97, BFH/NV 1997, 838). Der Mitunternehmeranteil ist im Fall der Kündigung der stillen Gesellschaft erst zum Auflösungszeitpunkt (Stichtag der Abschlusssbilanz) veräußert.

Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums: In Ausnahmefällen kann die Mitunternehmereigenschaft von der Stellung als Gesellschafter einer PersGes. getrennt zu beurteilen sein (s. Anm. 286). Folglich liegt eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor, wenn der Gesellschafter und zugleich Mitunternehmer einem anderen durch Vertrag gegen Entgelt eine rechtliche geschützte und unentziehbare wirtschaftliche Position verschafft, welche diesem Mitunternehmerinitiative und -risiko in der PersGes. vermittelt (dh. Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO am Mitunternehmeranteil). Gleiches gilt im Fall der entgeltlichen Beendigung eines Treuhandvertrags über den Mitunternehmeranteil (hier wird das wirtschaftliche Eigentum an dem Mitunternehmeranteil iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO dem zivilrechtlichen Gesellschafter übertragen). Der Vorgang der Veräußerung ist in diesen Fällen dann abgeschlossen, wenn nach den vertraglichen Vereinbarungen der Parteien die wirtschaftliche Inhaberschaft über die Mitunternehmerstellung übergehen soll.

Eigentumsübertragung zwischen zwei Rechtsträgern: Eine Veräußerung erfordert die Übertragung des Mitunternehmeranteils auf einen anderen Rechtsträger (Vollinhaber eines Rechts), der die Mitunternehmerstellung fortführt (zur Person der möglichen Erwerber s. Anm. 285, 287). Als erwerbender Rechtsträger kann auch eine PersGes. in Frage kommen (s. Anm. 287). Dies gilt nicht nur für eine mitunternehmerische, sondern auch für eine vermögensverwaltend täti-

ge PersGes. (s. Anm. 287). Kein Rechtsträgerwechsel tritt im Fall des Formwechsels einer mitunternehmerisch tätigen PersGes. in eine PersGes. anderer Rechtsform (s. Anm. 331) oder im Fall der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften hinsichtlich der Mitunternehmerbeteiligungen an den Untergesellschaften ein (s. Anm. 274).

Eigentumsübertragung in einem einheitlichen Vorgang: Die Eigentumsübertragung eines mitunternehmerischen BV muss in einem einheitlichen Vorgang erfolgen. Dieses Erfordernis spielt dann eine Rolle, wenn zum mitunternehmerischen BV auch SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört und diese WG zusätzlich zur Abtretung des Gesellschaftsanteils auf den Erwerber übertragen werden. Eine zeitgleiche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums ist nicht erforderlich. Maßgeblich ist vielmehr, ob der Veräußerungsvorgang insgesamt auf einem einheitlichen Willensentschluss basiert und die Erfüllung der Rechtsgeschäfte in einem zeitlichen Zusammenhang erfolgt (wie bei einer [Teil-]Betriebsveräußerung, s. Anm. 129; s. auch Anm. 295).

(Teil-)Betriebsveräußerung: Eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann auch im Rahmen der Veräußerung/Einbringung/Umwandlung eines (Teil-)Betriebs im Ganzen erfolgen, wenn zum übertragenen BV des Gewerbebetriebs die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gehört (dazu s. Anm. 272).

Ausscheiden aus einer Gesellschaft: Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden Gesellschaftern unter Fortführung der Gesellschaft ohne besonderen Übertragungsakt zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, ggf. iVm. § 142 HGB; ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 131 HGB Rz. 39 f.; ORTH, DSrR 1999, 1053 [1057]). Bei einer zweigliedrigen PersGes. kommt es gar zu einer Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens beim „letzten“ Gesellschafter (ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 131 HGB Rz. 35). Die Anwachsung bedeutet den unmittelbaren Übergang der Gesellschaftsrechte des Ausgeschiedenen auf die übrigen Gesellschafter kraft Gesetzes; es bedarf keiner Einzelübertragungsvorgänge. Insbesondere geht die dingliche Mitberechtigung des ausgeschiedenen Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen auf die verbliebenen Gesellschafter über, deren Vermögensposition entsprechend erweitert wird. Hat der Ausscheidende einen Abfindungsanspruch, erfolgt der Übergang des Mitunternehmeranteils entgeltlich, wenn die Abfindung von den bereicherten Gesellschaftern (oder dem letztverbliebenen Gesellschafter) geleistet wird (zur Abgrenzung gegenüber einer Sachwertabfindung aus dem mitunternehmerischen BV s. Anm. 278).

StRSpr.: BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 214, unter 2.; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180, unter 1.a mwN; BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700, unter II.2.; BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 1483, Rz. 17; BFH v. 4.7.2012 – II R 56/11, BFH/NV 2012, 1792, Rz. 28 (Ausscheiden durch Tod des Mitunternehmers); BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, BStBl. II 2015, 954, Rz. 16; BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 25, 26; BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125, Rz. 35; OFD Berlin v. 19.7.2002 – St 122 - S 2241 - 2/02, FR 2002, 1151; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 412; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 144b (2/2006); VON PROFF, DSrR 2016, 2227.

Unmaßgeblich ist, ob der Mitunternehmer freiwillig, durch Tod, wegen Zeitablaufs, wegen Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses oder aus anderen Gründen ausscheidet. Die zivilrechtl. Anwachsung des Gesellschaftsanteils auf

die verbleibenden Gesellschafter ist (nur) der dingliche Vollzug der Übertragung des Mitunternehmeranteils bzw. der Bruchteile des Mitunternehmeranteils auf die anderen Mitunternehmer. Dies sagt nichts über den Rechtsgrund der Übertragung aus. Haben die Gesellschafter der PersGes. im Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzungs- oder Überenahmevereinbarung mit einer Abfindungsregelung für den Fall des Ausscheidens aus der PersGes. getroffen, kommt hierin zum Ausdruck, dass die Anteilsübertragung auf die anderen (oder den letztverbleibenden) Gesellschafter entgeltlich erfolgen soll. Gleiches gilt, wenn keine gesellschaftsvertragliche Regelung vorhanden ist, weil das Gesetz für den Ausscheidensfall eine Geldabfindung in Höhe eines Liquidationserlöses als Mindestwert vorsieht (§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB; BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 26 mwN; ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 131 HGB Rz. 49 f.: maßgebend ist der Fortführungswert). Der Abfindungsanspruch richtet sich gegen die PersGes.; bei Personenhandelsgesellschaften auch gegen die Gesellschafter (ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 131 HGB Rz. 48; ESSKANDARI, GmbHR 2008, 138). Im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters geht die Abfindungspflicht infolge der Anwachsung auf den verbliebenen Gesellschafter über. Zur Frage, ob die Übertragung des Gesellschaftsanteils des ausgeschiedenen Mitunternehmers den Tatbestand der Veräußerung oder Aufgabe eines Teil-/Anteils erfüllt, s. Anm. 325.

Verdeckte/Verschleierte Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft: Wird ein Mitunternehmeranteil gegen Auszahlung eines Geldbetrags übertragen, der zuvor als Bareinlage auf den Erwerb von neuen Anteilen an einer KapGes. (bei Gründung oder Kapitalerhöhung) geleistet worden ist (oder gegen Verrechnung mit einer entsprechenden Bareinlageverpflichtung), ist eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben (wenn das Entgelt höher als der Buchwert ist; bei Buchwertverkauf: Aufgabe des Mitunternehmeranteils). Dies gilt auch, wenn Einzahlung der Bareinlage und Rückfluss des Geldes in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, so dass bei wirtschaftlicher Betrachtung die Regeln für Sacheinlagen unterlaufen werden (sog. verdeckte Sacheinlage; stRspr., BGH v. 19.1.2016 – II ZR 61/15, GmbHR 2016, 479, Rz. 28 und 31 mwN, ebenso s. Anm. 102). Zu prüfen ist, ob hier ein Einbringungsvorgang gem. § 20 Abs. 1 UmwStG vorliegt, der eine Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verdrängen würde. Mit Inkrafttreten der Neuregelungen zur verdeckten Sacheinlage im GmbHG und AktG (ab 1.11.2008 durch das MoMiG und ARUG) wird zwar festgeschrieben, dass eine Befreiung von der Einlageverpflichtung nicht eintritt (§ 19 Abs. 4 Satz 1 GmbHG). Allerdings sind Verträge über die Sacheinlage und Rechtshandlungen zu ihrer Ausführung nicht länger unwirksam (§ 19 Abs. 4 Satz 2 GmbHG; zur alten Rechtslage s. Anm. 102). Auf die fortbestehende Geldeinlagepflicht des Gesellschafters wird der Wert des Vermögensgegenstands im Zeitpunkt der Anmeldung der Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister angerechnet (§ 19 Abs. 4 Satz 4 GmbHG). Auch wenn die Rechtsnatur dieser Anrechnungsmethode noch unklar ist, kommt es im Erg. zur Beseitigung der Unwirksamkeit der Bareinlage ex nunc (FASTRICH in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, § 19 GmbHG Rz. 63 mwN). Aus diesem Grund ist uE § 20 UmwStG nicht einschlägig, da es an dem erforderlichen Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen der Einbringung des Mitunternehmeranteils und der Entstehung und Gewährung der neuen Anteile an der KapGes. mangelt (s. PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 182 mwN [3/2018]; ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 202).

d) Begriff des Mitunternehmeranteils (Veräußerungsgegenstand)**aa) Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist** 290

Mitunternehmeranteil, ein steuerlicher Begriff: Gegenstand des in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bestimmten Veräußerungstatbestands ist der „... Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist ...“. Abgesehen von der Aufzählung der in Frage kommenden Gesellschaften oder Gemeinschaften stimmt der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 mit der Formulierung des Mitunternehmerbegriffs in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 wörtlich überein. Daher sind auch inhaltlich bei der Bestimmung des Veräußerungsgegenstands iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – schon im Hinblick auf die systematische Nähe und den korrespondierenden Zusammenhang der beiden Vorschriften – die Grundsätze der Mitunternehmerbeteiligung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 und die hierzu ergangene Rspr. bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 heranzuziehen. Bestätigt wird dies durch den Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, der durch den Verweis auf „§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2“ verdeutlicht, dass von einem einheitlichen Mitunternehmerbegriff auszugehen ist (BFH v. 3.6.1997 – VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838). Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 kann nur sein, wer zivilrechtl. Gesellschafter einer PersGes. ist oder – in Ausnahmefällen – aufgrund eines wirtschaftlich einem Gesellschaftsverhältnis vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfalten kann.

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 liegt folglich nicht nur bei der Übertragung des Anteils an einer KG, OHG oder GbR, die einen Gewerbebetrieb unterhält, sondern auch dann vor, wenn die Beteiligung an einer

- gewerblich infizierten PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 1),
- gewerblich geprägten PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2),
- mitunternehmerischen Innengesellschaft (zB atypisch stille Gesellschaft, BFH v. 3.6.1997 – VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838; BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 37; FG Nürnberg. v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr.) oder
- an einer „anderen Gesellschaft“ iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 (dazu s. § 15 Anm. 334)
- übertragen wird (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 404; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 139 [11/2005]).

Eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist unabhängig davon gegeben, ob sich der Mitunternehmeranteil im PV einer natürlichen Person, im Hoheitsvermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder im BV einer natürlichen Person, PersGes. oder Körperschaft befindet.

Geltung auch für die Beteiligung an ausländischen Mitunternehmerschaften: Die Grundsätze des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind (vorbehaltlich einer Freistellung im Inland durch DBA) auch auf die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer im Ausland ansässigen „Personengesellschaft“ (dh. einer nach inländ. Recht – unabhängig von der Beurteilung im Ansässigkeitsstaat – im Rahmen eines Typenvergleichs als transparent anzusehenden Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer zu beurteilen sind) anzuwenden. Dies ist der Fall bei einer ausländ. Mitunternehmerschaft mit inländ. BS in Bezug auf beschränkt und unbeschränkt stpfl. Mitunternehmer und bei einer ausländ. Mit-

§ 16 Anm. 290–292 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

unternehmenschaft ohne BS im Inland bezüglich der Anteile, die unbeschränkt stpfl. Mitunternehmern zuzurechnen sind (vgl. auch den sachlichen Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – s. § 15 Anm. 290 –, auf den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bezug genommen wird, und Rückschluss aus § 50 Abs. 1 Satz 3).

Vgl. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 10; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 13 (8/2007); SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 16 Rz. 7 (8/2017); REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 42; s. auch Anm. 12, 13 und s. § 49 Anm. 166.

Gesellschaftsanteil ohne Mitunternehmerstellung kein Veräußerungsgegenstand: Wird der Anteil eines Gesellschafters an einer PersGes. veräußert und ist der Gesellschafter stl. nicht als Mitunternehmer anzusehen, weil entweder die Gesellschaft keinen Gewerbebetrieb unterhält oder der Gesellschafter kein Mitunternehmerrisiko trägt, ist die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht gegeben. Dies ist zB der Fall bei

- der entgeltlichen Übertragung des Anteils an einer vermögensverwaltenden (und nicht gewerblich geprägten) PersGes. (auch wenn die „Beteiligung“ an der PersGes. im BV des Gesellschafters gehalten wird; BFH v. 11.7.1996 – IV R 103/94, BStBl. II 1997, 39, unter 5.; einhellige Auffassung, zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 405),
- der entgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils, wenn der Kommanditist mangels Mitunternehmerrisikos kein Mitunternehmer ist (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183) oder
- der entgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils, wenn der einzige Kommanditist Treuhänder des Komplementärs ist und infolge dessen stl. keine Mitunternehmerschaft gegeben ist (BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574, unter 2.a; STEGEMANN, Inf. 2003, 629).

291 bb) Isoliertes Sonderbetriebsvermögen kein Mitunternehmeranteil

Kein Mitunternehmeranteil und auch kein Teil eines Mitunternehmeranteils (s. Anm. 384) ist nur das (isolierte) SonderBV (GlA REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 143). Das SonderBV vermittelt weder eine Mitunternehmerinitiative noch ein Mitunternehmerrisiko, so dass bei Übertragung von WG des SonderBV (unabhängig, ob es wesentliche oder unwesentliche Betriebsgrundlagen enthält) kein Mitunternehmeranteil übergeht (zur Frage, ob SonderBV eine Teilbetriebseigenschaft haben kann, s. PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 125 [1/2017]; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 143). Vielmehr setzt die Annahme von SonderBV eine sich aus der Mitgliedschaft an einer PersGes. oder anderen vergleichbaren Gesellschaft ergebende Mitunternehmerstellung voraus. Folglich ist bei einer mehrstufigen Mitunternehmerschaft die isolierte Veräußerung des SonderBV eines Obergesellschafters bei einer Untergesellschaft (unter Beibehaltung der Gesellschafterstellung in der Obergesellschaft) mangels Übertragung eines Mitunternehmeranteils (auch kein „mittelbarer Mitunternehmeranteil“ gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2; BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843, unter II.1.c) kein Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 2010, 37; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 619 aE; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 135; aA FELIX, BB 1994, 690).

292 cc) Umfang des Mitunternehmeranteils

Sonderbetriebsvermögen als Bestandteil des Mitunternehmeranteils: Der Mitunternehmeranteil als Gegenstand der Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

umfasst die gesellschaftsrechtl. Mitgliedschaft an einer PersGes. oder eine vertragliche oder wirtschaftliche vergleichbare Stellung, die dem Gesellschafter/Beteiligten eine Mitunternehmerinitiative und ein Mitunternehmerisiko vermittelt, sowie – in vermögensrechtl. Hinsicht – die Mitberechtigung an den WG des mitunternehmerischen BV. Nach stRspr. des BFH und hM im Schrifttum schließt der Mitunternehmeranteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, auf den Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verweist, neben der (dinglichen) Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen auch das SonderBV des Mitunternehmers ein.

StRspr., zB BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26, unter II.2.b; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 mwN; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194, unter II.1.b mwN; BFH v. 1.4.2005 – VIII B 157/03, BFH/NV 2005, 1540; BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, unter II.3.d; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 29; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 17; BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544, Rz. 17; BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 60; hM, WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 407; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 139 (11/2005) und Rz. 198 (8/2007); STUHRMANN in BLÜMICH, § 16 Rz. 222 (8/2017); STAHL in KORN, § 16 Rz. 120 (08/2012); BODDEN, FR 1997, 757; KORN, KÖSDI 1997, 11219 Rz. 1 ff.; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200; aA SCHÖN, BB 1988, 1866; TISMER/OSENKOPP, FR 1992, 39.

Nach Auffassung des BFH spricht in erster Linie der Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und der Sinn und Zweck des daraus entwickelten Instituts des SonderBV für eine Zugehörigkeit des SonderBV zum Mitunternehmeranteil. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und damit auch die Behandlung bestimmter WG als SonderBV bezwecken, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen, als die Vorschriften des Gesellschaftsrechts dem nicht entgegenstehen (dies gilt nicht nur für die laufende Gewinnermittlung, sondern auch den Gewinn aus der Veräußerung der Einkunftsquelle selbst). Bei einem Einzelunternehmer wären nämlich die WG des SonderBV notwendiges BV gewesen und somit zwingender Bestandteil seines (Teil-)Betriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, unter Verweis auf BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635). Weder die Änderung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch die Einfügung des § 6 Abs. 3 Satz 2 durch das UntStFG führen zu einer geänderten Beurteilung des Begriffs des Mitunternehmeranteils. Im Gegenteil; die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 verdeutlicht geradezu, dass im Übrigen der Mitunternehmeranteil sowohl die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen als auch die (wesentlichen) WG des SonderBV umfasst (BFH v. 24.11.2005 – VIII B 255/04, BFH/NV 2006, 717).

Innengesellschaft: Was unter dem „Anteil eines Gesellschafters“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu verstehen ist, ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 303). Hierunter fällt auch die Beteiligung an einer mitunternehmerischen Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen (zB atypisch stille Gesellschaft oder mitunternehmerische Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil). Demzufolge ist auch der Begriff des „Gesellschaftsanteils“ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) entsprechend auszulegen. Er umfasst deshalb zB bei einer atypisch stillen Gesellschaft neben der Mitgliedschaft auch den schuldrechtl. Anspruch auf Rückzahlung der stillen Einlage und auf Teilhabe an den stillen Reserven und am Geschäftswert des Gewerbebetriebs des tätigen Gesellschafters sowie die dem stillen Gesellschafter gehörenden WG, die SonderBV sind (BFH v. 3.6.1997 – VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838). Der Mitunternehmeranteil des Inhabers des Handelsgeschäfts bzw. des Hauptbeteiligten ist um die wertmäßige Beteiligung des stillen Gesellschafters/Unterbeteiligten entsprechend zu kürzen.

§ 16 Anm. 292–293 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Wettbewerbsverbot: Wird zusammen mit der Anteilsveräußerung eine Verpflichtung zum Unterlassen von Wettbewerb ausgesprochen und hat dieses Wettbewerbsverbot (Konkurrenzverbot) eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung, gehört das Wettbewerbsverbot nicht zur Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ (BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; BFH v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590; BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161). Dies ist gegeben, wenn das Wettbewerbsverbot zeitlich begrenzt ist, sich in seiner wirtschaftlichen Bedeutung heraushebt und wenn dies in den getroffenen Vereinbarungen, vor allem in einem neben dem Kaufpreis für die Anteile geleisteten Entgelt, klar zum Ausdruck gelangt ist (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161, mwN). Es muss feststehen, dass mit dem (gesondert vereinbarten) Entgelt für das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich weder ein Geschäftswert des veräußerten Mitunternehmeranteils noch der Wert eines immateriellen WG vergütet werden sollte. Das auf das Wettbewerbsverbot entfallende Entgelt rechnet in diesem (Sonder-)Fall nicht zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1; das bezogene Entgelt ist vielmehr eine Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. b (BFH v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590). Dem im Rahmen einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vereinbarten Wettbewerbsverbot kommt allerdings im Regelfall keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu. Dies gilt unbeschadet des Umstands, ob die Vertragsparteien den gesonderten Ausweis eines Betrags für das Wettbewerbsverbot vereinbart haben. Die Benennung oder Nichtbenennung eines Entgelts hat keine allein entscheidende Bedeutung; maßgebend für die Eigenständigkeit eines Wettbewerbsverbots sind vielmehr die konkreten (betriebs-)wirtschaftlichen Besonderheiten der Unternehmensstruktur (BFH v. 29.8.2012 – XI R 1/11, BFHE 239, 175 unter II.3.c aa). Das Wettbewerbsverbot dient regelmäßig dazu, das Ziel der Anteilsveräußerung, nämlich dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten des Unternehmens der Mitunternehmerschaft zu verschaffen, auf Dauer sicherzustellen (BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233, unter 3.c; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409, unter 4.; BFH v. 16.2.2007 – VIII B 26/06, BFH/NV 2007, 1113 unter II.1.b). Das Wettbewerbsverbot geht in dem erworbenen Geschäftswert auf oder sichert die Übertragung und Erhalt zB eines Kundenstamms. Somit stellt sich das Wettbewerbsverbot als integraler Teil der Anteilsveräußerung dar. Ein dem Wettbewerbsverbot zuzuordnendes Entgelt ist unselbständiger Teil des Kaufpreises für den Mitunternehmeranteil.

e) „Gesamter“ Mitunternehmeranteil

aa) Abgrenzung zur Teilanteilsveräußerung

293 (1) Übertragung der vollständigen Mitunternehmerstellung seit 1.1.2002

Gegenstand der Anteilsveräußerung muss für Übertragungen, die nach dem 31.12.2001 „erfolgen“ (zur Anwendungsregelung s. Anm. 376), der gesamte Anteil an einer Mitunternehmerschaft sein (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). „Gesamter Anteil“ bedeutet nicht, dass die Zurückbehaltung von unwesentlichen Betriebsgrundlagen schädlich wäre (s. Anm. 296). Vielmehr ist die Neuregelung im Zusammenhang mit der zeitgleichen Einfügung des Satzes 2 in Abs. 1 durch das UntStFG zu sehen (dazu s. Anm. 374 ff.). Danach steht „gesamter“ Mitunternehmeranteil für die Abgrenzung gegenüber dem Bruchteil eines Mitunternehmeranteils, dessen Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 2 zu einem laufenden Gewinn führt. Der gesamte Mitunternehmeranteil wird veräußert, wenn alle Mitglied-

schaftsrechte und -pflichten an der PersGes. mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen anderen Rechtsträger übergehen, so dass der Veräußerer als stl. Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft (ganz) ausscheidet (zur Abgrenzung s. Anm. 386) und der Erwerber dessen Mitunternehmerstellung (vollständig) einnimmt. Der klare Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lässt keine „Bagatellgrenze“ zu; daher steht die Zurückbehaltung von zB nur 1 % des Mitunternehmeranteils der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entgegen.

(2) Beurteilung von Ausweggestaltungen

294

Keine (tarifbegünstigte) Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern (im wirtschaftlichen Erg.) eine zum laufenden Gewinn führende Teilanteilveräußerung gem. Abs. 1 Satz 2 liegt uE unter zeitraumbezogener Würdigung zeitlich und sachlich zusammenhängender Einzelvorgänge (Gesamtplanbetrachtung, s. Anm. 298) vor, wenn (zB)

- der Mitunternehmeranteil dergestalt „aufgespalten“ wird, dass im Rahmen eines Gesamtplans (mit Veräußerungsabsicht für einen Bruchteil der Mitunternehmerbeteiligung) ein Teilanteil unter Anwendung der Einbringungsvorschriften der §§ 20 Abs. 1 oder 24 Abs. 1 UmwStG zu Buchwerten (oder Zwischenwerten) in eine PersGes. bzw. KapGes. eingebracht wird, und alsbald die (einbringungsbedingt entreicherte) Rest-Beteiligung des Mitunternehmers als (letztlich verbliebener) „gesamter“ Mitunternehmeranteil veräußert wird (vgl. auch BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1103 f.]; die Gestaltung stellt uE weder die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils dar, noch kann der Sachverhalt insgesamt als Aufgabe des Mitunternehmeranteils beurteilt werden (s. Anm. 378), da hinsichtlich des eingebrachten Teilanteils die stillen Reserven infolge des Buchwert- bzw. Zwischenwertansatzes nicht [bzw. nicht vollständig] aufgedeckt werden);
- ein ganzer „einbringungsgeborener“ Mitunternehmeranteil, der zuvor durch die Einbringung (nur) des Teils eines Mitunternehmeranteils gem. § 24 UmwStG zum Buchwert (oder Zwischenwert) erworben worden ist, veräußert wird und die Veräußerung in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung steht (Gesamtplan, s. Anm. 298; dem Veräußerer verbleiben noch die stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen in der bei Einbringung zurückbehaltenen Mitunternehmerbeteiligung, so dass unter zeitraumbezogener Betrachtung der Teilakte von steuerneutraler/-begünstigter Einbringung und Veräußerung des den Teilanteil repräsentierenden einbringungsgeborenen Mitunternehmeranteils keine zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven in Bezug auf den ursprünglichen Mitunternehmeranteil vorliegt; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536);
- ein einheitlicher Mitunternehmeranteil derart „aufgeteilt“ wird, dass in einem zeitlich zusammenhängenden und sachlich einheitlichen Vorgang zunächst Teilanteile auf Angehörige unentgeltlich übertragen werden und sodann der gesamte Rest-Anteil an einen fremden Erwerber (zB verdienter Mitarbeiter des Unternehmens oder Investor) veräußert wird (BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529; s. auch STAHL, KÖSDI 2002, 13535, Rz. 15; die Gestaltung kann mangels zusammengeballter Aufdeckung aller stillen Reserven nicht insgesamt als Aufgabe des Mitunternehmeranteils beurteilt werden, da hinsichtlich des geschenkten Teilanteils die stillen Reserven gem. § 6 Abs. 3 nicht realisiert werden);

§ 16 Anm. 294–296 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

– die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (zielgerichtet) dergestalt beendet wird, dass der Mitunternehmer teilweise ausscheidet und somit einen Teil seines Mitunternehmeranteils auf die verbleibenden Gesellschafter gegen Abfindung mit EinzelWG aus dem BV der Mitunternehmerschaft und Überführung in das eigene BV überträgt und im Übrigen zeitgleich oder zeitnah den Restanteil an einen fremden Dritten veräußert. Das Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft in zwei sachlich und zeitlich verknüpften Teilschritten ist unter zeitraumbezogener Betrachtung weder als Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch als Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) zu werten. Dem ersten Tatbestand steht entgegen, dass nur Bruchteile des Mitunternehmeranteils an jeweils verschiedene Erwerber veräußert werden. Eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils scheidet aus, weil hinsichtlich des auf die Altgesellschafter übertragenen Teilanteils die stillen Reserven wegen der zwingenden Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 nicht aufgedeckt werden (keine Realteilung, s. Anm. 379).

Die vorgenannten Gestaltungen machen sich zunutze, dass – anders als bei der entgeltlichen Übertragung gem. § 16 – der Teil eines Mitunternehmeranteils im Rahmen steuerneutraler Umstrukturierungen gem. § 6 Abs. 3, 5 und §§ 20, 24 UmwStG (nach wie vor) eine begünstigte Sachgesamtheit darstellt (s. Anm. 389) oder – wie im letzten Beispiel – eine andere Vorschrift des EStG, die eine Buchwertfortführung bestimmt, § 16 verdrängt.

295 (3) Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils in Teilakten

Wird die gesamte Inhaberschaft an einem Mitunternehmeranteil an denselben Erwerber schrittweise veräußert und besteht zwischen den Teilakten eine enge zeitliche und wirtschaftliche Verbindung im Sinne eines Gesamtplans (dazu s. Anm. 298), ist uE nach den Grundsätzen einer zeitraumbezogenen Würdigung des Gesamtvorgangs insgesamt eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben (bei Veräußerung an verschiedene Erwerber: Aufgabe des Mitunternehmeranteils gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 378), denn die Verklammerung eines mehraktigen Vorgangs zu einer Anteilsveräußerung im Ganzen (Gesamtplanbetrachtung) ist eine an dem Sinn und Zweck der §§ 16, 34 orientierte Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, die sowohl zur Annahme als auch zur Zurückweisung eines tarifbegünstigten Anteilsveräußerungsvorgangs führen kann (dh. zuungunsten wie auch zugunsten des Stpfl., BFH v. 22.11.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531; WENDT, FR 2015, 712 aE; dazu auch Anm. 298). Dabei spielt nach der Gesamtbetrachtung bei Vorhandensein von SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen keine Rolle, wie sich die Veräußerung des SonderBV an den Erwerber des Mitunternehmeranteils auf die Teilschritte verteilt (dh. Übertragung jeweils des anteiligen SonderBV oder des gesamten SonderBV im ersten oder letzten Teilakt).

bb) Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen

296 (1) Wesentliche Betriebsgrundlagen

Begriff und Funktion: Die wesentliche Betriebsgrundlage ist ein von der Rspr. entwickeltes Merkmal, um die in Abs. 1 Satz 1 aufgezählten Sachgesamtheiten und somit auch den Mitunternehmeranteil quantitativ zu umschreiben. Eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nur gegeben, wenn (ausnahmslos) alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils auf einen Erwer-

ber übertragen werden (s. Anm. 297). Diese Beurteilung fordert nicht die Veräußerung sämtlicher WG des Mitunternehmeranteils, sondern lässt die Zurückbehaltung unwesentlicher WG zu.

In § 16 ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage nur in Abs. 3 Satz 3 enthalten. Auch wenn Abs. 3 Satz 3 keine Definition des Begriffs enthält, kann uE hieraus abgeleitet werden, dass die wesentliche Betriebsgrundlage ein geeignetes Kriterium ist, den zwingenden (Mindest-)Umfang von Sachgesamtheiten iSd. Abs. 1 Satz 1 festzulegen. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls und in Abhängigkeit der betroffenen Rechtsvorschrift normspezifisch auszulegen (stRspr., zB BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772, unter II.c aa; BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467, Rz. 23; BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992, Rz. 23 ff.). Abgeleitet aus dem Sinn und Zweck der §§ 16 und 34, den Gewinn aus dem laufenden Betrieb gegenüber dem Gewinn aus der zusammengeballten Aufdeckung stiller Reserven bei Betriebsveräußerung abzugrenzen und damit als außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 nicht dem progressiven EStTarif zu unterwerfen, werden als wesentliche Betriebsgrundlagen diejenigen WG angesehen, die für die Betriebsführung ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht besitzen (funktionale Betrachtung) und (gleichberechtigt) diejenigen WG, die über erhebliche stille Reserven verfügen (quantitative Betrachtung, Näheres s. Anm. 121). Diese Grundsätze gelten auch für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils.

stRspr., zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, unter 3.a; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194, unter II.1.b; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772, unter II.c bb; BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, unter II.3.d; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 28 und 29; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 23; BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, Rz. 19; hM, WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 101; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 140; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 223 iVm. Rz. 151 (8/2017).

Normspezifische Auslegung des Begriffs der Anteilsveräußerung iSd.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Die kombiniert bzw. additiv funktional-quantitative Betrachtungsweise der wesentlichen Betriebsgrundlage (bereits) beim Tatbestand der Anteilsveräußerung ist aufgrund der engen steuersystematischen Verflechtung von § 16 mit der Tarifbegünstigung für bestimmte außerordentliche Einkünfte nach § 34 geboten, denn nur die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 begründet gleichsam den „Zugang“ zum ermäßigten EStTarif, weil hieraus resultierende Gewinne zu den in § 34 Abs. 2 Nr. 1 abschließend aufgezählten und grds. begünstigten Veräußerungsgewinnen (Verweisungsnorm) rechnen. Daher ist es gerechtfertigt, bei der normspezifischen Auslegung des Tatbestands der Anteilsveräußerung (hier: wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils) die Besonderheiten der sich ergebenden Rechtsfolgen des § 34 (nämlich Tarifvergünstigung der Gewinne aus einem Anteilsveräußerungsvorgang nach den §§ 34 iVm. 16 in Abgrenzung zu den [Veräußerungs-]Gewinnen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb) einzubeziehen. Dies gilt unbeschadet des Umstands, dass die Rspr. bei § 34 eine eigenständige Beurteilung vornimmt, ob die Veräußerungsgewinne iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 auch zu einer atypischen Zusammenballung stiller Reserven führen (zB BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; ebenso s. Anm. 321). Die Frage der „Außerordentlichkeit“ orientiert sich bei den Veräußerungsvorgängen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht nach dem Umfang der

veräußerten WG der Sachgesamtheit (anders beim Veräußerungsgewinn im Sonderfall der Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in eine KapGes. oder PersGes. gem. §§ 20, 24 UmwStG zum gemeinen Wert; dazu PATT, EStB 2017, 323). Vielmehr wäre hier die „Außerordentlichkeit“ des Veräußerungsgewinns in Abhängigkeit des Umfangs der Realisierung der übertragenen stillen Reserven zu prüfen (nämlich, wenn der Veräußerungspreis den Buchwert übersteigt, aber hinter dem Verkehrswert der Sachgesamtheit zurückbleibt; teilentgeltliche Anteilsveräußerung; dazu BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529, Rz. 27 und s. Anm. 321).

Beurteilungszeitpunkt und -perspektive: Die Beurteilung von WG als wesentliche Betriebsgrundlage ist auf den Stichtag der Anteilsübertragung zu beziehen. Jedoch sind Vorgänge, die in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils stehen (Stichwort: Gesamtplan, s. Anm. 298), unter wirtschaftlicher Betrachtung einzubeziehen. Maßgebend ist allein die Sicht des veräußernden Mitunternehmers (s. Anm. 121). Ob die zu beurteilenden WG nach der Anteilsveräußerung aus der Perspektive des Erwerbers eine wesentliche Bedeutung haben, spielt keine Rolle.

Wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen: Da zum stl. Vermögen des Mitunternehmeranteils neben der Mitberechtigung des Mitunternehmers an den WG des Gesamthandsvermögens zusätzlich die WG seines SonderBV gehören (s. Anm. 292), können wesentliche Betriebsgrundlagen auch hier enthalten sein (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26, unter II.2.c). Es ist nämlich unerheblich, in welchem BV-Bereich der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ die wesentliche Betriebsgrundlage gehalten wird (BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 23; BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992, Rz. 22). Auch im SonderBV richtet sich die Beurteilung nach der kombiniert funktional-quantitativen Betrachtungsweise (ebenso REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 140a; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 223 [8/2017]). Das SonderBV kann sowohl funktional als auch quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen enthalten (s. Anm. 121 aE). Dies gilt – auch hinsichtlich der funktionalen Betrachtung – für das SonderBV I und II gleichermaßen (uE insoweit zutr.: BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, unter II.3.d; BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 1909 - 23/00, BStBl. I 2000, 1253; PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 136 f. mwN [4/2012]; ebenso s. § 15 Anm. 759). Beispiele für funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV II sind:

- Grundstück eines Mitunternehmers, das dieser einem Dritten vermietet, der es an die PersGes. untervermietet und das im Betriebsablauf der Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion hat (BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250, unter II.2.b),
- Anteile des (nicht „geschäftsführenden“) Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der zur Geschäftsführung befugten Komplementär-GmbH und Anteile des atypisch an einer GmbH beteiligten Mitunternehmers an der KapGes. (s. Anm. 122 aE; PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 137 mwN [4/2012]; OFD Frankfurt/Main v. 3.12.2015 – S 2134 A - 14 - St 213, DStR 2016, 676; OFD NRW v. 21.6.2016, DB 2016, 1907 mit Hinweisen auf Rspr.),
- Anteile der Gesellschafter einer BesitzPersGes. im Rahmen der Betriebsaufspaltung an der BetriebsKapGes. (stRspr., zB BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772 mwN; die Grundsätze, die der BFH zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage bei der Betriebsaufspaltung entwickelt hat, gel-

ten auch im Bereich des § 16, BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176) und

- Anteile der Mitunternehmer an einer KapGes., wenn zwischen der KapGes. und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft enge wirtschaftliche Verflechtungen bestehen, die für den Betriebsablauf der Mitunternehmerschaft von erheblicher Bedeutung sind (PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 133 mwN [4/2012]; BRON, DStZ 2011, 392 und 431).

Ein dem Mitunternehmer zuzurechnendes WG des notwendigen SonderBV mit erheblichen stillen Reserven oder funktionaler Bedeutung für den Betrieb der Mitunternehmerschaft gehört auch dann zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils, wenn das WG unzutreffenderweise nicht als SonderBV erkannt und demzufolge auch nicht in einer Sonderbilanz erfasst worden ist (BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658, unter II.2.d mwN). Bei notwendigem SonderBV kommt es nämlich für die BV-Eigenschaft nicht auf den bilanziellen Ausweis an (BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414, unter II.2.a).

100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Enthält das mitunternehmerische BV des Mitunternehmeranteils einen 100 %-Anteil an einer KapGes. (dazu s. Anm. 273), stellt sich die Frage, ob die Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung unter Zurückbehaltung der Beteiligung durch Buchwertübertragung in ein anderes BV dem Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entgegensteht. Anders als bei Übertragung des Mitunternehmeranteils inklusive der 100 %-Beteiligung (s. Anm. 273) erfolgt durch die Ausklammerung des 100 %-Anteils eine Trennung von Mitunternehmeranteil und 100 %-Anteil an einer KapGes. Hier kommt die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 zum Tragen, die die 100 %-Beteiligung einem Teilbetrieb gleichstellt. Folglich kann die 100 %-Beteiligung weder zur Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ gehören, noch fehlt dem Mitunternehmeranteil die Qualität als begünstigte Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, weil die 100 %-Beteiligung eine eigene (gleichrangige) Sachgesamtheit darstellt. Daher ist die Zurückbehaltung der 100 %-Beteiligung für die Anteilsveräußerung im Ganzen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ohne Auswirkung; aus diesem Grund ist auch irrelevant, ob die Gestaltung in unabhängigen Schritten oder als Teilakte einer Gesamtplanung erfolgt (BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, unter Aufgabe der Rspr. in BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; ebenso s. WENDT, FR 2010, 704; WACKER, JbFfSt. 2011/2012, 445; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 62a; aA früher hier bis Lfg. 256 – Stand 03/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; zu einer anderen Beurteilung bei § 20 UmwStG, wenn ein Mitunternehmeranteil mit einer 100 %igen Beteiligung in eine KapGes. eingebracht wird, s. PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 31 [1/2017]).

Mitunternehmeranteil im Gesamthandsvermögen: Die einer PersGes., an der die Mitunternehmerbeteiligung besteht, gehörende Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft ist weder wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs der PersGes. noch der Mitunternehmeranteile an dieser (Ober-)PersGes. Die Beteiligung an der Unter-PersGes. als „Mitunternehmeranteil“ gehört selbst zu den von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfassten Sachgesamtheiten, die Gegenstände der dort genannten Veräußerungstatbestände sind. Folglich kann der Mitunternehmeranteil nicht konstitutiv (und somit keine wesentliche Betriebsgrundlage) für die Annahme einer anderen (nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) gleichberechtigten Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ sein (BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08,

BStBl. II 2010, 726; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 25; SCHUMACHER, DStR 2010, 1606).

Mitunternehmeranteil im Sonderbetriebsvermögen? Der Mitunternehmeranteil kann mangels WG-Eigenschaft kein SonderBV sein und ist folglich ertragstl. nur dem Mitunternehmer zuzuordnen (zutr.: BFH v. 17.1.2007 – IV B 38/05, nv., juris, unter 5.b; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 31; aA OFD Frankfurt/Main v. 16.9.2014 – S 2241 A - 99 - St 213, DStR 2014, 2180 aE; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 407 aE). Die Beteiligung an einer mitunternehmerischen PersGes. ist stl. weder ein materielles noch ein immaterielles WG, für das eine von der Person des Mitunternehmers abweichende Zuordnung zum mitunternehmerischen BV einer PersGes. im SonderBV-Bereich in Frage kommen könnte (stRspr., vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804, unter II.2.a; BFH v. 1.7.2010 – IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, unter II.2.b; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 31; BFH v. 12.4.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489, Rz. 42). Die Mitunternehmerbeteiligung verkörpert vielmehr die Mitberechtigung (ideelle Anteile) an den WG der PersGes., an der die Beteiligung besteht (stRspr., vgl. BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rz. 25; BFH v. 8.12.2016 – IV R 14/13, BStBl. II 2017, 494, Rz. 16; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, BFH/NV 2017, 1548, Rz. 23). Als solche sind die WG nur der Mitunternehmerschaft zuzurechnen; § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird verdrängt (s. § 15 Anm. 456 „Zurechnung zur Personengesellschaft“), so dass weder eine vorrangige noch eine gleichzeitige Erfassung der ideellen WG des Mitunternehmers in seinem SonderBV bei einer weiteren Mitunternehmerschaft erfolgen kann.

Bei doppelstöckigen Personengesellschaften gilt Folgendes: Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils des Obergesellschafters an der Obergesellschaft gehören die Mitberechtigung des Obergesellschafters an den funktional und quantitativ wesentlichen Einzel-WG im Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft und die dem Obergesellschafter gehörenden wesentlichen WG, die zu seinem SonderBV I oder II bei der Obergesellschaft gehören. Nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft rechnen

- die Mitunternehmerbeteiligung an der Untergesellschaft (s.o.; folglich ist sowohl die Zurückbehaltung als auch die mit der Anteilsveräußerung zeitgleiche Buchwertausgliederung der Beteiligung an der Untergesellschaft unschädlich für den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 25),
- die Einzel-WG im Gesellschaftsvermögen der Obergesellschaft, welche (vorrangig) stl. SonderBV I oder II bei der Untergesellschaft sind (weil diese zum mitunternehmerischen BV des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft gehören) und
- die dem Obergesellschafter gehörenden WG, welche dem Betrieb der Untergesellschaft oder seiner (mittelbaren) Beteiligung an der Untergesellschaft dienen und somit stl. SonderBV I oder II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft sind (wenn schon der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft inkl. SonderBV nicht zu den wesentlichen Bestandteilen des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft gehört, [s.o.], muss dies genauso für das SonderBV bei der Untergesellschaft des mittelbaren [Sonder-] Mitunternehmers gelten; denn dieses leitet sich nur aus der Mitunternehmerbeteiligung an der Untergesellschaft ab).

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils der Obergesellschaft (als stl. Mitunternehmerin) an der Untergesellschaft gehören die Mitberechtigung der Obergesellschaft an den funktional und quantitativ wesentlichen Einzel-WG im Gesamthandsvermögen der Untergesellschaft und die der Obergesellschaft gehörenden wesentlichen WG, die zu ihrem SonderBV I oder II bei der Untergesellschaft gehören. Nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft rechnen

- die Beteiligungen im BV der Untergesellschaft an Einzelgesellschaften (s.o.),
- die Einzel-WG im Gesellschaftsvermögen der Untergesellschaft, welche stl. deren SonderBV I oder II bei der Einzelgesellschaft sind (weil diese einzig zum mitunternehmerischen BV des Mitunternehmeranteils an der Einzelgesellschaft gehören) und
- die dem Obergesellschafter gehörenden WG, welche dem Betrieb der Untergesellschaft oder seiner (mittelbaren) Beteiligung an der Untergesellschaft dienen und somit stl. SonderBV I oder II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft sind (nach der hier vertretenen Auffassung besitzt nur die Obergesellschaft als solche eine Mitunternehmerstellung in der Untergesellschaft, s. Anm. 271, 276, so dass nur der Obergesellschaft ein Mitunternehmeranteil stl. zugerechnet werden kann; folglich kann das SonderBV des Obergesellschafters in der Untergesellschaft – als nicht unmittelbarer und „vollwertiger“ Mitunternehmer – keine wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft sein; glA SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 2010, 37; aA LEY, KÖSDI 2011, 17277 [17282]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 407; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 138 [11/2005], die die Obergesellschafter als Mitunternehmer der Untergesellschaft ansehen und somit aus ihrer Sicht konsequent das SonderBV des Obergesellschafters in der Untergesellschaft zum Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft rechnen).

(2) Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen

297

Anteilsveräußerung nur bei Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen: Der Sinn und Zweck der §§ 16 Abs. 1 Satz 1, 34 besteht darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem regulären EStTarif zu erfassen, sondern einer Tarifermäßigung zu unterwerfen. Nach stRspr. des BFH kommt es zu einer solchen zusammengeballten Realisierung stiller Reserven nur dann, wenn alle wesentlichen stillen Reserven einer funktionierenden Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt werden. Dies erfordert zwingend die Übertragung sämtlicher funktional und auch quantitativ wesentlicher Betriebsgrundlagen des mitunternehmerischen BV, dh. sowohl des Gesamthands- als auch des dazugehörigen SonderBV-Bereichs (s. Anm. 296; sog. kombiniert funktional-quantitative Betrachtungsweise). Folglich muss vorhandenes SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Erwerber des Mitunternehmeranteils mitveräußert werden (stRspr., zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 17; BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 23). Daher scheidet die Annahme einer (steuerbegünstigten) Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 4 und § 34 aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen als Folge der Veräußerung des Gesellschaftsanteils zeitgleich in das PV des Mitunternehmers überführt werden, in einem zeitlichen und sachlichen Zu-

sammenhang mit der Veräußerung vor der Anteilsübertragung entnommen werden, mit der Veräußerung in den Eigenbetrieb des Mitunternehmers überführt werden (zB bei KapGes. als Mitunternehmer oder bei doppelstöckigen Mitunternehmenschaften, PATT/RASCHE, FR 1996, 805) oder an einen anderen Erwerber veräußert werden. Eine wesentliche Betriebsgrundlage des SonderBV wird zurückbehalten, wenn das (wirtschaftliche) Eigentum nicht auf den Erwerber des Gesellschaftsanteils übertragen wird. Erfolgt die „Ausgliederung“ einer wesentlichen Betriebsgrundlage zeitgleich mit der Anteilsveräußerung, kommt es auf die mit diesem Sachverhalt verfolgten inneren Absichten des veräußernden Mitunternehmers und ggf. Vorbehalte nicht an; maßgebend für die stl. Beurteilung ist nur die objektiv feststellbare, mit der Anteilsveräußerung verknüpfte Zurückbehaltung des wesentlichen SonderBV (BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939). Eine – wenn auch auf Dauer gesicherte – Nutzungsüberlassung ist unzureichend (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, zu einem vergleichbaren Problem bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils). Der Rückbehalt unwesentlicher Betriebsgrundlagen ist für die Annahme eines Veräußerungstatbestands iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unschädlich (s. Anm. 296).

Nichtveräußerung unerkannten Sonderbetriebsvermögens: Die für eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 schädliche Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen liegt auch dann vor, wenn bisher nicht erkanntes wesentliches SonderBV, das zum notwendigen SonderBV gehört, bei der Veräußerung unberücksichtigt bleibt (zur BV-Eigenschaft, auch wenn das WG nicht in einer Sonderbilanz erfasst ist, s. Anm. 296 unter „wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen“; ebenso BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BFH/NV 2018, 810 zur vergleichbaren Problematik der Zurückbehaltung von nicht erfassten wesentlichen WG eines Einzelunternehmens bei der Betriebsveräußerung). Wird das SonderBV infolge der Veräußerung des Gesellschaftsanteils in das PV überführt, ist die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gegeben (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383, unter I.1 mwN). Bei der Berechnung des Aufgabegewinns ist der (Buch-)Wert des SonderBV zu berücksichtigen, der bei zutreffender Bilanzierung in der Sonderbilanz anzusetzen gewesen wäre (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286, unter III.1). Werden die stillen Reserven des wesentlichen SonderBV nicht aufgedeckt (zB im Fall der Veräußerung eines Teilanteils, weil das WG des SonderBV seine BV-Eigenschaft beibehält oder weil das WG des SonderBV zum Buchwert in den Eigenbetrieb des Mitunternehmers wechselt), ist weder eine Anteilsveräußerung noch -aufgabe anzunehmen; der entstandene Gewinn ist als laufender Gewinn zu beurteilen.

Rechtliche Hindernisse bei der Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen: Werden wesentliche Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils wegen rechtl. oder wirtschaftlicher Hindernisse nicht veräußert, ist dies strechtl. ohne Bedeutung. Für die Beurteilung des Tatbestands der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist allein maßgeblich, dass die durch die wesentlichen Betriebsgrundlagen bestimmte Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ Gegenstand der Veräußerung ist und somit sämtliche stillen Reserven aufgelöst werden. Auf die Gründe, die zu einer nur teilweisen Veräußerung von BV geführt haben, kommt es nicht an (BFH v. 17.2.2003 – XI B 193/02, BFH/NV 2003, 773). Der IV. Senat (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, unter 3.b ee) weist darauf hin, dass es keine wesentliche Betriebsgrundlage geben dürfte, an der – im Fall zivilrechtl. Übertragungshindernisse – nicht zumindest wirtschaftliches Eigentum übertragen werden könnte. Dies gilt auch, wenn ein WG

des SonderBV nicht im Allein-, sondern im Miteigentum des Mitunternehmers steht (BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176, unter 2.b bb).

(3) Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld der Anteilsveräußerung 298

Gesamtplanbetrachtung: Die Prüfung der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen als Voraussetzung einer Anteilsübertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann sich nicht nur auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums am Gesellschaftsanteil beschränken. Vielmehr sind die Vorgänge im Vorfeld einer Anteilsveräußerung im Rahmen einer zeitraumbezogenen Betrachtung einzubeziehen, wenn sich die Veräußerung in Gestalt einer Gesamtplanung in mehrere unselbständige Teilschritte (s.u.) aufspaltet. Aus dem Sinn und Zweck des § 16 iVm. § 34, nur die atypische Zusammenballung der Aufdeckung aller stillen Reserven in den von Abs. 1 Satz 1 genannten Sachgesamtheiten tarifermäßig zu besteuern, um so Progressionseffekte abzumildern, ergibt sich die Notwendigkeit der Veräußerung sämtlicher funktional und auch quantitativ wesentlicher Betriebsgrundlagen der Sachgesamtheit (s. Anm. 296 und 297). Bei der Beurteilung des Tatbestands einer Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wäre es daher zu kurz gegriffen, nur die zum Stichtag der Anteilsveräußerung erfolgte – zeitgleiche – Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen als schädlich anzusehen, die vorherige Ausgliederung wesentlicher WG aber außer Betracht zu lassen, wenn diese nicht nur zeitlich, sondern auch sachlich einzig mit der Anteilsveräußerung verklammert ist. Die Zielsetzung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 würde verfehlt, wenn im letzten Fall nur eine isolierte Betrachtung der Rechtsgeschäfte erfolgen würde, denn dann könnte durch „künstliche“ Aufspaltung des einheitlichen Veräußerungsvorgangs eine Steuervergünstigung ohne zusammengeballte Realisierung der Reserven erreicht werden. Deshalb ist für die Frage der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine zeitraumbezogene Betrachtung anzustellen, wenn ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte umfasst.

StRSpr., zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 34; BFH v. 22.11.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531; BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388, Rz. 22; BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529, Rz. 22; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 18; BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, Rz. 17; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 2012, 1420; DORNHEIM, DStZ 2014, 46; OENINGS/LIENICKE, DStR 2014, 1997; DEMUTH, EStB 2015, 254; SCHMIDTMANN, FR 2015, 57.

Tragend für die stl. zeitraumbezogene Betrachtung ist die Existenz eines „Gesamtplans“ (s.u.). Sind die Voraussetzungen für eine solche Gesamtplanung nicht gegeben, können Teilschritte – auch wenn sie zeitlich zusammenhängen – nicht zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammengefasst werden. Für stl. Zwecke sind die zivilrechtl. verwirklichten Rechtsgeschäfte einzeln zu betrachten. Es gibt keinen allgemeinen ertragstl. Grundsatz dergestalt, dass zeitlich und sachlich verknüpfte Rechtsgeschäfte als einheitlicher Vorgang zu betrachten seien. Für Zwecke der Erzielung eines tarifbegünstigten Anteilsveräußerungsgewinns ist eine zeitraumbezogene Beurteilung allerdings geboten, um den mit § 16 iVm. § 34 verfolgten Zielen gerecht zu werden. Daher ist uE die Gesamtplanrechtsprechung als materiell-rechtl. (teleologische) Auslegung der Tatbestandsmäßigkeit dieser Vorschriften zu werten (BFH v. 22.11.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531, Rz. 6 und 16; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11,

BStBl. II 2015, 536, Rz. 18-19 mit ausdrücklichem Hinweis darauf, dass nunmehr auch der X. Senat des BFH diese Sichtweise teilt; DORNHEIM, DStZ 2014, 46; DEMUTH, EStB 2015, 254; SCHMIDTMANN, FR 2015, 57; ebenso s. Anm. 129; aA BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 23: Rechtsgrundlage § 42 AO). Die Nichtanwendung einer zeitraumbezogenen Betrachtung bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit vorheriger Buchvertausgliederung wesentlicher WG (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) hat hierauf keine Auswirkungen, da sie gerade in einem anderen Regelungskontext und einem nicht mit §§ 16, 34 vergleichbaren Begünstigungszusammenhang steht (BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415, Rz. 24). Da die Gesamtplanrechtsprechung bei §§ 16, 34 keine Missbrauchsverhinderung (§ 42 AO), sondern materielle Rechtsanwendung ist, kann die umfassende Betrachtung von Einzelakten erst zu einer (begünstigten) Anteilsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ggf. iVm. Abs. 3 Satz 1) führen oder diese zurückweisen. Diese (ergebnisoffene) Auslegung kann sich also zuungunsten (dazu s.u. und s. Anm. 294) wie auch zugunsten des Stplf. auswirken (s. Anm. 295, 320, 378).

Die Gesamtplanbetrachtung setzt mE am Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (ebenso SOBANSKI, FR 2017, 384; aA WENDT, FR 2017, 425 unter E.) und nicht erst auf der „Rechtsfolgende“ als normspezifische Auslegung der Tarifvorschrift für außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 an (so BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529, Rz. 24; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 24). Wenn nämlich für das Vorliegen einer Anteilsveräußerung im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in einem Zuge die Übertragung nicht nur der funktionalen, sondern auch der – nur im Hinblick auf die Gewährung einer Tarifvergünstigung relevanten – (rein) quantitativen WG unabweislich ist (nämlich normspezifische Auslegung des [Teil-]Betriebs- und Mitunternehmeranteilsbegriffs in Abs. 1 Satz 1; dazu s. Anm. 121 und 296), muss auch die Gesamtplanrechtsprechung bei der Tatbestandsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 angewendet werden. Die zeitraumbezogene Betrachtung „eliminiert“ nämlich durch Verklammerung von Teilakten einer Gesamtplanung nur das Element der zeitlichen Streckung einer Anteilsveräußerung im Ganzen unter Beibehaltung der Forderung der Veräußerung aller funktional und quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Um unselbständige Teilschritte eines Gesamtplans handelt es sich, wenn zwischen den einzelnen Teilakten ein zeitlicher Zusammenhang gegeben ist und auch sachlich eine Verknüpfung dergestalt besteht, dass die jeweiligen Stufen der Gestaltung nach einem einheitlichen Konzept gestaltet und beherrscht werden und schließlich zum beabsichtigten Erfolg führen (zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang der Teilakte). Eine Beherrschung des Gesamtkonzepts ist uE auch dann anzunehmen, wenn zwar einzelne Teilakte von anderen Rechtsträgern verwirklicht werden, die grundlegenden Ursachen des Ablaufs der Planungsschritte jedoch durch vertragliche oder wirtschaftliche Gestaltungen des Anteilsveräußerers quasi als bindender „Fahrplan“ vorgegeben werden (so wohl auch BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 45). Angestrebt wird beim Gesamtplan die Zielstruktur; die Teilschritte sind in ihrer zeitlichen Abfolge und sachlichen Verbundenheit nur Mittel zur Erreichung des Gesamtziels, ohne dass diesen isoliert gesehen eine eigene und dauerhafte wirtschaftliche Bedeutung zukommt (Gesamtplanbetrachtung, Einzelheiten s. FÖRSTER/SCHMIDTMANN, StuW 2003, 114; STRAHL, KÖSDI 2003, 13918; KUGELMÜLLER-PUGH, FR 2007, 1139; OFFERHAUS, FR 2011, 878; Rspr. s.o.). Bei der Gesamt-

planbetrachtung erfolgt bei der materiell-rechtl. Würdigung eine Verklammerung der Teilschritte des künstlich zergliederten und auf ein angestrebtes Erg. hinführenden einheitlichen Vorgangs. Erfolgen bei einer Gesamtplanung die Teilakte in verschiedenen VZ, steht dies einer zeitraumbezogenen Betrachtung nicht entgegen (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 44). Der Zeitrahmen für die Annahme einer Gesamtplanung orientiert sich an dem zeitlichen Abstand zwischen Beginn und Abschluss einer begünstigten Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 (dazu s. Anm. 531; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 44: Bejahung eines zeitlichen Zusammenhangs bei 17 Monaten; BFH v. 22.11.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531, Rz. 6 mit Hinweis auf BFH v. 19.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282: maßgebend ist der Abwicklungszeitraum bei Betriebsaufgabe, der sich nach den Besonderheiten des Einzelfalls auch über drei VZ erstrecken kann). Der Gesamtplan ist von dem „Plan in Einzelakten“ zu unterscheiden. Letzterer ist auch dann kein Gesamtplan, wenn die Einzelakte auf einem vorab erstellten Konzept beruhen (BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158, Rz. 35). Ein Gesamtplan ist daher zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Stpfl. gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt (BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rz. 51). Die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion und sind daher auch in ihrer zeitlichen Abfolge stl. gesondert zu beurteilen (unabhängig von der zeitlichen Nähe der Vorgänge).

Anwendungsfälle bei steuerneutraler Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen: Eine der Tarifbegünstigung der §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 34 gerecht werdende zusammengeballte Realisierung von stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang liegt bei einer Anteilsveräußerung nicht vor, wenn in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung dem mitunternehmerischen BV zuvor wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung stiller Reserven entzogen werden (Ausnahme: 100 %ige Beteiligung an einer KapGes., s. Anm. 296). Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils darf in diesem Fall nicht isoliert von einer vorherigen Buchwertausgliederung wesentlicher WG betrachtet werden (Gesamtplanrechtsprechung, s.o.). Daher ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 34 nicht gegeben, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage des mitunternehmerischen BV gem. § 6 Abs. 5 Sätze 2 oder 3 zu Buchwerten in ein anderes BV des Mitunternehmers (oder SonderBV eines anderen Mitunternehmers) übertragen oder überführt wird und in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der gesamte Mitunternehmeranteil (mit dem Rest-BV) veräußert wird (stRspr.; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415, Rz. 23; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 415; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, Rz. 138–139; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2017, 217; aA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 373 [8/2017]). Die Zurückbehaltung eines funktional unwesentlichen WG ist unbeachtlich, wenn es zudem keine oder nur unbedeutende stille Reserven besitzt. Werden im Vorfeld einer Anteilsveräußerung mehrere funktional unwesentliche WG des mitunternehmerischen BV zu Buchwerten übertragen, ist im Hinblick auf die atypische Zusammenballung der stillen Reserven des späteren Verkaufs der Mitunternehmerbeteiligung für Zwecke der §§ 16, 34 auf die stillen Reserven des zurückbehaltenen Vermögens in seiner Gesamtheit abzustellen (dh. Addition stiller Reserven der Einzel-WG oder ggf. Saldierung von stillen Reserven eines WG mit stillen Lasten eines anderen WG, BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13,

§ 16 Anm. 298–299 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

BFH/NV 2016, 1438, Rz. 33–35). Wird die Mitunternehmerbeteiligung an einer Ober-PersGes. veräußert, ist keine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzunehmen, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem SonderBV des veräußernden Obergesellschafters bei der Obergesellschaft oder gar eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft in einem sachlichen Zusammenhang zum Buchwert ausgegliedert wird (BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726, unter II.3.d). Unschädlich ist in diesem Fall die vorherige Buchwertübertragung der Mitunternehmerbeteiligung an der Unter-PersGes. (s. Anm. 296), von SonderBV der Ober-PersGes. bei der Unter-PersGes. (dh. eines zur eigenständigen Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ an der Unter-PersGes. gehörenden WG) oder die Überführung/Übertragung des SonderBV des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft (s. Anm. 296). Zu weiteren Anwendungsfällen der Gesamtplanbetrachtung s. Anm. 294.

Rechtsfolgen bei vorgezogener Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen: Wird eine wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils vor der Anteilsveräußerung unter Aufdeckung der stillen Reserven übertragen und kommt der Veräußerung des WG eine eigenwirtschaftliche und auf Dauer angelegte Bedeutung zu, ist für Zwecke des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einzig auf die Umstände zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung abzustellen. Eine Einbeziehung der vorgezogenen Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage erfolgt mangels Gesamtplans nicht (der Gewinn aus der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage ist ein laufender, er gehört nicht zum Anteilsveräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; Ausnahme nur bei 100 %iger Beteiligung an einer KapGes.). Dies gilt auch bei identischem Erwerber. Eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 liegt hingegen nicht vor, wenn vor der Veräußerung eine gewinnrealisierende Übertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen erfolgt (Veräußerung an einen Dritten oder ggf. auch nachträglich wegen § 6 Abs. 5 Satz 4 oder Satz 6) und beide Vorgänge nur Teilakte eines Gesamtplans sind. In diesem Fall ist jedoch gemäß der zeitraumbezogenen Betrachtung die (einheitliche) Aufgabe des Mitunternehmeranteils anzunehmen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474, unter II.2 mit Hinweis auf BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; bei Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage an den späteren Erwerber des Mitunternehmeranteils: Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

299 cc) Einstellung der gewerblichen Betätigung durch den veräußernden Mitunternehmer

Die Einstellung oder Beendigung der gewerblichen Tätigkeit durch den Veräußerer ist ein Kriterium der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; es ist grds. als selbständiges Merkmal der Tatbestandsverwirklichung und losgelöst von der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu sehen. Im Gegensatz zur (Teil-)Betriebsveräußerung (s. Anm. 135) ist dieses Tatbestandsmerkmal im Fall der Anteilsveräußerung uE jedoch nahezu bedeutungslos, denn infolge der von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 geforderten Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der gesamten Mitunternehmerbeteiligung ist es dem Veräußerer schon rechtl. unmöglich, die konkrete Mitunternehmerstellung, die Gegenstand der Veräußerung ist, in der Mitunternehmerschaft fortzusetzen. Jedenfalls ist es unschädlich für die Annahme einer Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wenn der Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung oder kurze Zeit später als ArbN für die Mitunternehmerschaft tätig wird (dazu s. Anm. 136), eine (typisch) stille Beteiligung an dem veräußerten Mitunternehmeranteil erwirbt, einen Eigenbetrieb unterhält, der

in derselben Branche wie die Mitunternehmerschaft, deren Anteil veräußert worden ist, tätig ist oder als Mitunternehmer an einer Schwester-PersGes. mit Geschäftsbeziehungen zu der Mitunternehmerschaft, deren Anteil veräußert worden ist, beteiligt ist. Gleiches gilt, wenn der Mitunternehmer seine Beteiligung an eine Schwester-PersGes. veräußert, an der er (ggf. sogar beherrschend) beteiligt ist, denn (selbst beteiligungsidentische) Schwester-PersGes. sind kein einheitliches StSubjekt; vielmehr können sie aufgrund ihrer beschränkten Steuerrechtsfähigkeit wie Fremde zueinander in Rechtsbeziehungen treten (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375; beachte aber Abs. 2 Satz 3).

f) Zeitpunkt der Anteilsveräußerung

aa) Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend

300

Bedeutung: Der Zeitpunkt der Anteilsveräußerung bestimmt die letztmalige Zurechnung des Mitunternehmeranteils beim Veräußerer sowie den Beginn der Mitunternehmerstellung und Anschaffungszeitpunkt beim Erwerber. Hieraus ergeben sich zwangsläufig die Ermittlung und die Zurechnung von laufenden Einkünften und Veräußerungsgewinnen beim Veräußerer und Erwerber. Der Veräußerungsgewinn ist in dem VZ zu versteuern, in den der Zeitpunkt der Anteilsveräußerung fällt (s. Anm. 320; dies gilt auch bei abweichendem Wj., wenn das Wj. erst in dem nach dem Ausscheiden folgenden Kj. endet, s. Anm. 285). Erfolgt die Veräußerung im Schnittpunkt der Kj. (31. Dezember bzw. 1. Januar, s. Anm. 303) hat der Veräußerungsstichtag darüber hinaus Auswirkungen auf die Verwertung von Verlustvorträgen (BFH v. 11.10.2012 – IV R 3/09, BStBl. II 2013, 176). Der Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ist Beurteilungsstichtag zB für die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 295), für die Ermittlung des Werts des BV gem. Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 436), für die Ermittlung des gemeinen Werts des Veräußerungspreises gem. Abs. 2 Satz 1 (insbes. bei Sachleistungen), für die Bestimmung der persönlichen Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Freibetrags gem. Abs. 4 (s. Anm. 708) und den Wegfall der SonderBV-Eigenschaft von WG infolge der Beendigung der Mitunternehmerstellung.

Grundsatz: Stichtag des Eigentumsübergangs: Maßgebend für den Zeitpunkt der Anteilsveräußerung ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist die Übertragung des zivilrechtl. Eigentums am Mitunternehmeranteil auf den Erwerber (Erfüllung des schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäfts, s. Anm. 289) oder die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, wenn dieses früher übergeht (zB BFH v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182, unter II.2.a aa; BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, Rz. 31, 32). Erhält der Erwerber schon mit Abschluss eines Kaufvertrags eine von Dritten nicht mehr entziehbare Position auf Erwerb des Gesellschaftsanteils, die ihm die Übernahme des Mitunternehmerrisikos und die Wahrnehmung einer Mitunternehmerinitiative sichert, geht das wirtschaftliche Eigentum an dem Mitunternehmeranteil bereits über (dh. vor Eintritt des dinglichen Erfüllungsgeschäfts). Dies bestimmt auch den Zeitpunkt der Anteilsveräußerung; denn gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist der Mitunternehmeranteil abweichend von der zivilrechtl. noch bestehenden Gesellschafterstellung des veräußernden Gesellschafters stl. dem Erwerber zuzurechnen (BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265; BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, Rz. 31, 32). Wird ein Mitunternehmeranteil unter einer aufschiebenden Bedingung veräußert, geht (auch) das wirtschaftliche Eigentum nicht vor Eintritt der Bedingung über, wenn das für den

§ 16 Anm. 300–301 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Eintritt der Bedingung vorgesehene Ereignis nicht allein vom Erwerber bestimmt werden kann (zB in Abhängigkeit vom Verhalten eines Dritten, BFH v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182, unter II.2.a aa; oder vom Verhalten des Veräußerers, ETTLICH, HFR 2010, 31).

Übertragung durch rechtsgeschäftliche Abtretung: Der Anteil an einer PersGes. wird durch einen schlichten Rechtsübergang iSd. § 413 BGB übertragen, der bürgerlich-rechtl. keiner weiteren Vollzugsakte bedarf (Vertrag über eine Abtretung, § 413 iVm. § 398 Satz 1 BGB, s. Anm. 289). Der Zeitpunkt, zu dem der Übergang der Mitgliedschaft an der PersGes. wirksam werden soll, wird regelmäßig von den Vertragsparteien im (Abtretungs-)Vertrag bestimmt. Danach wird der Gewinn aus einer Anteilsveräußerung dann realisiert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das erworbene BV verfügen kann (BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666, unter 1.). Unerheblich für stl. Zwecke sind die Modalitäten der Kaufpreisbestimmung (zB, wenn der Veräußerungspreis sich nach den Verhältnissen zum Schluss des letzten Wj. vor dem Anteilsübergang richtet), erforderliche Eintragungen im Handelsregister sowie die Kaufpreientrichtung. Zum Zeitpunkt der Realisierung eines Veräußerungsgewinns aus einer Schuldübernahme im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Kommanditanteils s. FG München v. 29.4.1996 – 1 V 832/95, nv., juris, rkr.

Bürgerlich-rechtl. können die Vertragspartner auch einen späteren Zeitpunkt der Anteilsübertragung als den des Vertragsabschlusses vereinbaren. Eine solche für die Zukunft wirkende Abmachung zwischen dem bisherigen und dem neuen Gesellschafter – im Gegensatz zu rückwirkenden Vereinbarungen (s. Anm. 302) – unterliegt im Allgemeinen auch stl. keinen Bedenken (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228, unter 1.a). Zu schwebend unwirksamen Anteilsübertragungen s. Anm. 402.

Übertragung nur des wirtschaftlichen Eigentums: Siehe Anm. 289.

Übertragung im Wege der Anwachsung: Für die Entstehung des Veräußerungsgewinns ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Veräußerung vollzogen ist, also der Tag, an dem die Beteiligung auf den Erwerber übergegangen ist. Dies ist im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters der Stichtag, zu dem der Anteil des Ausgeschiedenen am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB zugewachsen ist, also je nach Ausscheidensgrund zB der Tod eines Mitunternehmers, die Wirksamkeit einer Anteilsabtretung, Kündigung der Mitgliedschaft oder die Rechtskraft eines Urteils (oder eines Schiedsspruchs) über einen Gesellschafterausschluss (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 444).

Rechtsstreitigkeiten: Zur Beurteilung des Zeitpunkts der Anteilsveräußerung, wenn sich die Vertragsparteien über den Stichtag des Ausscheidens eines Mitunternehmers uneins sind (zB bei Führung eines Zivilrechtsstreits) s. BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001 – 3 K 1973/98, DStRE 2002, 487, rkr.

bb) Rückbeziehung der Veräußerung

301 (1) Rückwirkende Einbringung in Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft

Für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Wege der Einbringung in eine KapGes. (§ 20 Abs. 1 UmwStG) enthält die spezielle Regelung des § 20 Abs. 5 Satz 1 und Abs. 6 UmwStG eine gesetzliche Rückbeziehungsmöglichkeit

für Ertragsteuerzwecke von bis zu acht Monaten. Hierbei ist unerheblich, wie die Anteilsübertragung zivilrechtl. durchgeführt wird. Wird durch die Anteilseinbringung ein zurückbehaltenes unwesentliches WG des Sonder-BV in das PV überführt (zur Zugehörigkeit des Entnahmegewinns zum Anteilsveräußerungsgewinn s. Anm. 320), erfolgt die Entnahme auch zum rückbezogenen Übertragungsstichtag (BFH v. 28.4.1988 – IV R 52/87, BStBl. II 1988, 829; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 20.08). Im Fall der Einbringung des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in eine PersGes. gem. § 24 Abs. 1 UmwStG ist eine gesetzliche Rückwirkung (von bis zu acht Monaten) nur gegeben, wenn die Übertragung „im Wege der Gesamtrechtsnachfolge“ vollzogen wird (§ 24 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG; dh. Einbringung im Wege der Verschmelzung oder Spaltung; nicht aber durch Anwaschung; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.06; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 162, 163 [11/2011]); im Übrigen gelten hier die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 302).

(2) Rückbeziehung der Veräußerung außerhalb der Einbringungstatbestände

302

Grundsatz: Die Abtretung eines Gesellschaftsanteils kann zivilrechtl. auf einen Zeitpunkt bewirkt werden, der vor dem Abschluss des Abtretungsvertrags liegt. Für stl. Zwecke enthält § 16 keine Regelung über eine Rückbeziehung der Betriebsveräußerung. Nach der stRspr. des BFH können die rechtl. Beziehungen zwischen den Gesellschaftern einer PersGes. stl. grds. nur mW für die Zukunft gestaltet bzw. geändert werden. Daher sind schuldrechtl. Rückbeziehungen einer während des Wj. getroffenen Austritts- oder Eintrittserklärung idR stl. unbeachtlich, wenn sie auf einen Stichtag vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Mitunternehmeranteil lauten (BFH v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; BFH v. 22.6.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265, Rz. 50).

Ausnahme: Eine Ausnahme von dem Rückwirkungsverbot nimmt die Rspr. aus Vereinfachungsgründen in den Fällen an, in denen die Rückbeziehung nur eine kurze Zeitspanne umfasst und nicht auf stl. Erwägungen beruht – etwa derart, dass laufende Gewinne als stbeganstigte Veräußerungsgewinne erscheinen sollen (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55, unter 3.a und b; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519, unter II.3). Die hM im Schrifttum stimmt dieser Rechtsauffassung zu und geht insoweit von einem Rückbezugszeitraum von bis zu drei Monaten aus.

WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 443 (bis zu drei Monate); HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 150 (5/2006) (bis drei Monate); SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 164 (8/2017); OFD Karlsruhe v. 8.10.2007, DSfR 2007, 2326 (sog. technische Rückwirkung von sechs bis acht Wochen); FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 1444 (2/2017) (bis zu drei Monate); SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 149 (maximal vier bis sechs Wochen); SCHLÖBER in HARITZ/MENNER, 3. Aufl. 2010, § 24 UmwStG Rz. 93 (maximal drei Monate); HERMANN in FROTSCHER/DRÜEN, § 24 UmwStG Rz. 259 (01/2010); aA, dh. keine Rückwirkung; THIEL/EVERSBERG/LISHAUT/NEUMANN, GmbHR 1998, 397; OFD Frankfurt v. 5.9.1996, FR 1996, 801.

Stellungnahme: Die stl. Rückbeziehung der Anteilsveräußerung ist abzulehnen, da gem. § 38 AO der durch die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 tatsächlich verwirklichte Steueranspruch – mangels gesetzlicher Ausnahmeregelung – unabänderlich ist. Dies gilt auch, wenn der Rückwirkungszeitraum nur kurz ist. Der Zeitpunkt der Übertragung eines Gesellschaftsanteils hat nicht nur Relevanz

§ 16 Anm. 302–303 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

für die Berechnung des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 2. Auf den Stichtag der Veräußerung ist auch zu beurteilen, ob aus Sicht des Veräußerers ein Mitunternehmeranteil mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen Gegenstand der Übertragung ist. Insoweit gehört der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auch zum Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Die Rückbeziehung der Anteilsveräußerung würde zudem gegen das Subjektsteuerprinzip der ESt verstoßen, denn die rückwirkende Übertragung des Mitunternehmeranteils würde beim Veräußerer nicht nur zu einer „Umwandlung“ von laufenden Gewinnen in einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn führen (was an sich schon einer Rückbeziehung entgegensteht, BFH v. 14.6.2006 – VIII B 196/05, BFH/NV 2006, 1829). Da dem Erwerber ab dem Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils die Einkunftsquelle zugerechnet wird, würde dieser – statt des Veräußerers – die Einkünfte aus den Geschäftsvorfällen im Rückbezugszeitraum versteuern. Hier gilt im Grunde das gleiche wie bei der unzulässigen rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilungsabrede (FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001 – 3 K 1973/98, DStRE 2002, 487, rkr.). Eine rückwirkende Anteilsveräußerung für stl. Zwecke kann ausnahmsweise und nur im Einzelfall in Frage kommen, wenn sie lediglich eine kurze Zeitspanne umfasst und hinzukommt, dass die Rückbeziehung der „technischen Vereinfachung der Besteuerung dient und dass sich in der Zwischenzeit nichts ereignet haben darf, was möglicherweise für die Besteuerung noch erheblich ist“ (stRspr., BFH v. 14.6.2006 – VIII B 196/05, BFH/NV 2006, 1829; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 38 AO Rz. 32 [1/2014]: vernünftig, aber aus dem Gesetz gem. § 38 AO nicht zu begründen). Als „kurze Zeitspanne“ der Rückwirkung ist uE ein Zeitraum von (etwa) einem Monat anzusehen (aA BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519, unter 3., wo jedenfalls eine Zeitspanne von drei Monaten als „nicht zu lang“ bezeichnet wird). Bei der Bemessung der zulässigen Zeitspanne sind die Rückbezugszeiträume zu berücksichtigen, die auf Grund der gesetzlichen Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot vom Gesetzgeber – in den der Anteilsveräußerung vergleichbaren Fällen – bestimmt worden sind. Im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. bis zum 31.12.1994 wurde eine stl. Rückwirkung bis zu sechs Monate zugelassen, und seit 1.1.1995 beträgt die Rückbeziehung – ebenso wie bei der Einbringung in eine PersGes. – in Anpassung an die Novellierung des Umwandlungsrechts bis zu acht Monate (s. Anm. 301). Eine Rückbeziehung außerhalb dieser gesetzlichen Rückwirkungsvorschriften muss uE deutlich hinter den dort festgelegten Rückwirkungszeiträumen bleiben. Anderenfalls wären die gesetzlichen Rückbeziehungsregelungen inhaltsleer, wenn schon nach „allgemeinen Grundsätzen“ eine Rückwirkung in nahezu gleichem Umfang möglich wäre. Gleiches würde für die Differenzierung in § 24 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG gelten, wo im Fall der Anteilseinbringung in eine PersGes. nur für die Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge überhaupt eine Rückwirkung gesetzlich vorgesehen ist. Unterstützt wird die vorstehende Stellungnahme durch Einfügung des Abs. 3b in § 16 durch das StVereinfG 2011. Hier wird in den Fällen der Aufgabe eines Betriebs oder Anteils durch Aufgabeerklärung durch (ausdrückliche) gesetzliche Bestimmung eine Rückbeziehung des Aufgabezeitpunkts von bis zu drei Monaten eingeführt (Abs. 3b Satz 2).

303 cc) Veräußerung im Jahreswechsel

Für die strechtl. erforderliche Zuordnung von Ereignissen im zeitlichen Schnittpunkt zwischen den Jahren auf das Vorjahr oder das Folgejahr gibt es kein Prin-

zip. Es ist vielmehr im Einzelfall zu beurteilen, wohin ein Schnittpunkt-Ereignis gehört. Wird die Übertragung des Gesellschaftsanteils einer PersGes. nach den Vereinbarungen der Beteiligten im Jahreswechsel, dh. im Schnittpunkt der Kj. wirksam, so ist unter Würdigung aller Umstände zu entscheiden, welchem Feststellungszeitraum der Veräußerungsvorgang zuzurechnen ist (stRspr., zB BFH v. 2.5.1974 – IV R 47/73, BStBl. II 1974, 704). Sind die Vereinbarungen der Beteiligten über den Zeitpunkt der Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts unklar oder mehrdeutig, ist der Vertragsinhalt mit Hilfe der gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB) und unter Berücksichtigung der bedeutsamen Begleitumstände zu ermitteln (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228, unter 1.a). Bei der Übertragung eines Gesellschaftsanteils „zum 1. Januar“ eines Jahres kann jedoch im Allgemeinen angenommen werden, dass der Anteil erst in diesem Jahr und nicht schon zum 31. Dezember des Vorjahres übertragen wurde (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269, unter II.1.a). Haben die Parteien eine Anteilsübertragung zum 1. Januar eines Jahres gewollt, so auch vereinbart und vollzogen, kann eine idS eindeutige Vereinbarung eine Zuordnung des Veräußerungsvorgangs noch zum abgelaufenen Feststellungszeitraum nicht rechtfertigen (BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666, unter 1.; BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178, unter 1.a cc). Wird eine Anteilsübertragung „mit Wirkung zum Ablauf des 31. Dezember“ eines Jahres vereinbart, ist auf Grund dieser Formulierung der stl. Veräußerungstichtag regelmäßig im abgelaufenen Jahr (und nicht erst mit Beginn des Folgejahrs) anzunehmen; eine spätere Abänderung der (vollzogenen) Übertragung auf das nachfolgende Kj. ist stl. unzulässig (FG Nürnberg v. 4.4.2018 – 4 K 1453/16, EFG 2018, 1035, rkr. mit Verweis auf BFH v. 11.10.2012 – IV R 3/09, BStBl. II 2013, 176).

dd) Anteilsveräußerung bei rückbezogener Umwandlung/Einbringung 304

Veräußert der Gesellschafter einer Körperschaft, die mit stl. Rückwirkung (§ 2 Abs. 1 und 2 UmwStG) auf eine gewerbliche PersGes. umgewandelt wird, im Rückbezugszeitraum seine Beteiligung, ist – entgegen der handelsrechtl. Rechtslage – stl. Gegenstand der Veräußerung kein Mitunternehmeranteil, sondern die Beteiligung an einer Körperschaft. Der veräußernde Anteilseigner erzielt folglich keinen Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (FG Münster v. 18.10.2007 – 3 K 3608/04 F, EFG 2008, 343, rkr.; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 02.18). Zur Veräußerung des Anteils an einer PersGes., die rückwirkend in eine KapGes. eingebracht wird (§ 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG aF/§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG), nach dem rückbezogenen stl. Übertragungstichtag s. PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 326, 328 (8/2015).

Einstweilen frei.

305–319

g) Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung

aa) Steuerbegünstigter Anteilsveräußerungsgewinn

320

Der Veräußerungsgewinn ist in dem Veranlagungszeitraum zu versteuern, in dem dieser „erzielt“ wird, dh. dem Zeitpunkt seiner Entstehung (Realisationsprinzip; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 16 aE; BFH v. 1.3.2018 – IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, Rz. 35; BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 49; zum Entstehungszeitpunkt s. Anm. 285 und 300 ff.; Ausnahmen: Anteilsveräußerungen durch Einbringungen

in eine KapGes., Genossenschaft oder PersGes. gem. §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG oder Antrag auf nachträgliche Besteuerung bei Zufluss des Kaufpreises bei wiederkehrenden Bezügen, s. Anm. 406 ff.). Eine Möglichkeit, den entstandenen Gewinn durch eine negative Ergänzungsbilanz zu neutralisieren und erst später zu versteuern, gibt es bei § 16 nicht (s. Anm. 327, 332).

Bei einer natürlichen Person zählt der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu den (abschließend aufgezählten) außerordentlichen Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 und berechtigt somit zur Tarifvergünstigung bei der ESt gem. § 34 Abs. 1 (sog. Fünftel-Regelung) oder auf Antrag gem. § 34 Abs. 3 (sog. halber StStz), wenn hiermit die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven einhergeht (dazu s. Anm. 296). Der Anteilsveräußerungsgewinn ist ein Gewinn iSd. Abs. 4 Satz 1 und folglich bei unbeschränkt stpfl. Personen unter den dort bezeichneten Voraussetzungen Freibetragsbegünstigt. Bei beschränkt Stpfl. gehört der Anteilsveräußerungsgewinn zu den inländ. Einkünften (s. Anm. 286), die nach § 34 tarifbegünstigt sind (s. § 34 Anm. 7); eine Berücksichtigung des Freibetrags gem. Abs. 4 kommt hingegen nicht in Frage (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

Werden die stillen Reserven unwesentlicher WG in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung aufgedeckt, gehört der Gewinn zum begünstigten Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 34 Abs. 2 Nr. 1 (ebenso s. HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 206 [5/2006]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. 2011, 1314 Rz. 20.27 und 24.03 bei Anteilsveräußerung in Gestalt der Mitunternehmeranteils einbringung in eine KapGes./PersGes. zum gemeinen Wert). Dies gilt insbes. für die Veräußerung von unwesentlichem SonderBV anlässlich der Anteilsveräußerung an einen anderen Erwerber oder den durch die Anteilsveräußerung ausgelösten Wegfall der SonderBV-Eigenschaft mit der Folge der Überführung des unwesentlichen SonderBV in das PV des (ehemaligen) Mitunternehmers (BFH v. 14.12.1994 – X R 128/92, BStBl. II 1995, 465). Auch der vor der Anteilsveräußerung angefallene Gewinn aus der Entnahme unwesentlicher WG gehört zum tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn, wenn die Entnahme in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils steht (sog. zeitraumbezogene Betrachtung, s. Anm. 298, BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, unter 3.c). Gleiches gilt für die Übertragung eines unwesentlichen WG in den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3, wenn gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 bis 6 ein Übertragungsgewinn (ggf. auch wegen des nachträglichen Ansatzes des Teilwerts) entsteht.

Bei doppelstöckigen Personengesellschaften gilt: Wird die Beteiligung an der Obergesellschaft mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 296) veräußert, rechnen zum begünstigten Veräußerungsgewinn auch die realisierten stillen Reserven in der Beteiligung an der Untergesellschaft sowie der Entnahme/Veräußerungsgewinn unwesentlichen SonderBV bei der Obergesellschaft. Hat der veräußernde Obergesellschaftler SonderBV in der Untergesellschaft, welches infolge der Anteilsveräußerung in sein PV überführt wird, teilt der Entnahmegewinn dieselbe Vergünstigung wie der Veräußerungsgewinn (ebenso SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 2010, 37). Hier liegt nicht nur eine zeitliche, sondern auch eine materiell-rechtl. (sachliche) Verknüpfung mit der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 vor; denn gerade durch die veräußerungsbedingte Beendigung der Mitunternehmerstellung in der Obergesellschaft wird auch die „Mitunternehmerkette“ unterbrochen, die gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Vo-

oraussetzung für die Annahme von SonderBV in der Untergesellschaft ist. Gleiches gilt im Fall der Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft. Erfüllt die Veräußerung der Beteiligung an der Obergesellschaft nicht den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, weil eine wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils zurückbehalten (s. Anm. 296) oder im Vorfeld der Veräußerung übertragen worden ist (s. Anm. 298), und liegt unter Gesamtbetrachtung auch keine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor, stellt sich die Frage, ob (zumindest) die Aufdeckung der stillen Reserven in der Unterbeteiligung zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn führt (dies bejahend HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 138 [11/2005]; LEX, KÖSDI 1997, 11079). Auch die Realisierung eines Gewinns in der Unterbeteiligung ist nicht begünstigt, weil diesbezüglich ebenfalls kein Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben ist. Einerseits fehlt es an einem Rechtsträgerwechsel bezogen auf die Mitunternehmerstellung in der Untergesellschaft (s. Anm. 274). Selbst wenn man den Verbund der Obergesellschafter als Mitunternehmer in der Untergesellschaft ansehen würde, so wird durch den partiellen Wechsel im Bestand der Obergesellschafter nur ein Teil der stillen Reserven in der Unterbeteiligung aufgedeckt, was allenfalls den Tatbestand des Abs. 1 Satz 2 erfüllen würde (dh. laufender Gewinn).

Zur Zugehörigkeit des Veräußerungsgewinns zum Gewerbeertrag: Der Anteilsveräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 rechnet nicht zum Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG (s. Anm. 40). Nach der Sonderregelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sind jedoch solche Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen, die nicht von natürlichen Personen als unmittelbare Mitunternehmer „erzielt“ werden (zu Veräußerungsgewinnen von PersGes. und von KapGes. s.u.). Der gewstpfl. Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 an einer grundstücksverwaltenden PersGes. berechtigt nicht zur Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG (s. § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG; dies gilt auch für die Rechtslage vor Einfügung des § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG durch das EURLUMsG, s. BFH v. 18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606). Der Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird in die StErmäßigung gem. § 35 einbezogen, wenn dieser gem. § 7 Satz 2 GewStG zum Gewerbeertrag der PersGes. gehört, an der die Beteiligung bestand (s. § 35 Anm. 45). Dies gilt jedoch nicht im Fall des gewstpfl. Gewinns aus einem „umwandlungsgeborenen“ Mitunternehmeranteil unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG aF/§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG (s. Anm. 40) gem. § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG aF/§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.

Ist eine Personengesellschaft Mitunternehmerin, gehört der Gewinn aus der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu den originär bezogenen Einkünften der PersGes. und ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der PersGes. als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 zu berücksichtigen. Die Freibetrags- und Tarifbegünstigung hängt davon ab, wer an der (Ober-) PersGes. als Mitunternehmer beteiligt ist. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung gehört (in voller Höhe) gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Beteiligungs-PersGes. (Untergesellschaft). Dies gilt unabhängig davon, ob an der veräußernden PersGes. (Obergesellschaft) nur natürliche Personen unmittelbare Mitunternehmer sind und ob an der Untergesellschaft noch andere Mitunternehmer als natürliche Personen beteiligt sind. Der Anteilsveräußerungsgewinn ist auch dann gewstpfl., wenn die Obergesellschaft eine reine Holdingge-

§ 16 Anm. 320–321 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

sellschaft ist oder neben ihrer Mitunternehmerstellung nur „vermögensverwaltend“ tätig ist (BFH v. 19.7.2018 – IV R 39/10, juris; s. Anm. 40).

Ist eine Kapitalgesellschaft Mitunternehmer, gehört der im Gewinnanteil aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft enthaltene Anteilsveräußerungsgewinn zum kstl. Einkommen. Es kommt insofern weder eine Tarifvergünstigung (s. § 34 Anm. 6) noch eine Freibetragsvergünstigung (Abs. 4) in Frage (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Die im Ausland ansässige KapGes. erzielt mit ihrem Gewinn aus der Anteilsveräußerung stpfl. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 1 KStG (s. Anm. 286). Der Anteilsveräußerungsgewinn bleibt insoweit bei der Einkommensermittlung außer Ansatz, als er Gewinne oder Verluste aus Anteilen iSd. § 8b Abs. 2 Satz 1 enthält (§ 8b Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 KStG, s. § 8b KStG Anm. 212; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 412 ff. [6/2017]). Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung gehört gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Teilbeteiligungs-PersGes. Auch wenn an der PersGes., deren Mitunternehmeranteil veräußert worden ist, andere natürliche Personen unmittelbar als Mitunternehmer beteiligt sind, gehört der gesamte von der KapGes. „erzielte“ Anteilsveräußerungsgewinn zum Gewerbeertrag der PersGes. (BFH v. 19.7.2018 – IV R 31/15, juris).

321 bb) Ausnahmen von der Steuerbegünstigung des Anteilsveräußerungsgewinns

Abgrenzung zum Gewinn aus der laufenden Geschäftstätigkeit: Der Einfügung des Abs. 1 Satz 2 und der Änderung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch das UntStFG liegt (nur) die Zielsetzung zu Grunde, die zunehmend als unsystematisch angesehene StVergünstigung der Teilanteilsveräußerung für Veräußerungen nach dem 31.12.2001 aufzuheben (s. Anm. 374). Keinesfalls kann hieraus der Schluss gezogen werden, im Gegensatz zur Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 sei der Gewinn aus der Veräußerung des „gesamten“ Anteils stets und in vollem Umfang Freibetrags- und tarifbegünstigt. Neben den gesetzlich normierten Ausnahmen von der StVergünstigung sind auch die Gewinnanteile aus dem Veräußerungsgewinn auszuscheiden, die der Fortsetzung der bisherigen laufenden unternehmerischen Betätigung zuzuordnen sind. Hier gelten die gleichen Grundsätze wie bei (dem gleichrangigen Veräußerungstatbestand) der Betriebsveräußerung oder -aufgabe, denn ein Mitunternehmeranteil kann – genauso wie ein ganzer Betrieb – nicht nur veräußert, sondern auch gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aufgegeben werden (zB s. Anm. 277, 297 und 378). Folglich können auch Erträge mit der Anteilsveräußerung erzielt werden, die nur zeitlich, aber nicht wirtschaftlich mit der Anteilsübertragung zusammenhängen und mithin nicht „im Rahmen der Anteilsveräußerung“ sondern als Abschluss der laufenden Geschäftstätigkeit anfallen (dazu s. Anm. 440).

Fehlende „Außerordentlichkeit“ des Anteilsveräußerungsgewinns: Eine Tarifvergünstigung entfällt ferner, wenn und soweit dies gesetzlich vorgesehen ist und wenn der Anteilsveräußerungsgewinn zwar zu den Einkünften gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 rechnet, aber nicht außergewöhnlich iSd. ist. Die Gewährung eines ermäßigten StSatzes nach § 34 erfordert nämlich eine eigenständige Beurteilung, ob die Veräußerungsgewinne iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 auch zu einer atypischen Zusammenballung der Aufdeckung stiller Reserven führen (zB BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536; BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 58; BFH v. 8.6.2017 – IV R 6/14, BStBl. II 2017, 1053, Rz. 48, 49).

Ausschluss der Tarifbegünstigung: Nach diesen Grundsätzen gehört der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) nicht zu den tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünften (§ 34 Abs. 2 Nr. 1) einer natürlichen Person,

- wenn und soweit im Veräußerungsgewinn teilweise nach § 3 Nr. 40 Buchst. b und § 3c Abs. 2 stbefeite Gewinnanteile enthalten sind (§ 34 Abs. 2 Nr. 1; zB in Bezug auf im BV enthaltene Anteile an KapGes.; s. Anm. 26; die StBefreiung des Abs. 4 ist jedoch anwendbar, s. Anm. 735),
- wenn auf den Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise § 6b oder § 6c angewendet wird (§ 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6; dies gilt nicht, wenn §§ 6b, 6c bei WG zur Anwendung kommt, deren Veräußerung dem Teileinkünfteverfahren unterliegt, FG Münster v. 23.9.2015 – 10 K 4079/14 F, EFG 2016, 20, rkr.; zur StBefreiung des Abs. 4 bei Anwendung von §§ 6b, 6c, nur für einen Teil des Anteilsveräußerungsgewinns, s. Anm. 735),
- wenn und soweit er auf der Zahlung für ein Wettbewerbsverbot beruht, das (ausnahmsweise) eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung hat (s. Anm. 292),
- wenn und soweit der Gewinn aus der Anteilsveräußerung gem. Abs. 2 Satz 3 als laufender Gewinn gilt (zB, wenn Erwerber eine PersGes. ist, an der der Veräußerer als Mitunternehmer beteiligt ist, s. Anm. 455 ff.; ebenso entfällt insoweit die StBefreiung gem. Abs. 4, s. Anm. 735; zur GewSt s.u.),
- wenn die Anteilsveräußerung in Gestalt der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder PersGes. gem. §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG erfolgt und hierbei nicht der gemeine Wert, sondern auf Antrag der Übernehmerin ein geringerer Wertansatz zur Anwendung kommt, der dementsprechend als Veräußerungspreis gilt (§§ 20 Abs. 4 Satz 2, 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 20.27 und 24.03 iVm. 20.27),
- wenn die Anteilsveräußerung in Gestalt der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. oder PersGes. gem. §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG zum gemeinen Wert erfolgt und zugleich (oder in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang) eine quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung stiller Reserven zurückbehalten wird (PATT, EStB 2017, 323),
- wenn die Anteilsveräußerung in Gestalt der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gem. § 20 Abs. 1 UmwStG zum Buchwert erfolgt, aber nachträglich auf den Einbringungszeitpunkt wegen einer „Sperrfristverletzung“ gem. § 22 UmwStG ein sog. Einbringungsgewinn I entsteht; bei der Versteuerung sind gem. § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG die Vergünstigungen der Abs. 4 und 34 nicht anwendbar (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 22.07; krit. bei Sperrfristverletzung im Erstjahr PATT in DPM, § 22 UmwStG Rz. 59c [3/2018]; zur GewSt s.u.),
- wenn der Mitunternehmeranteil an einer nahezu ausschließlich aus AV bestehenden PersGes. veräußert wird, bei der die Veräußerung dieses AV im Rahmen einer Betriebsaufgabe nicht zum tarifbegünstigten Gewinn gehören würde, weil die Veräußerung als Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit (sog. Verklammerungsrechtsprechung) anzusehen wäre (hier kann es für Zwecke des § 34 keinen Unterschied machen, ob die stillen Reserven der WG durch Veräußerung des Gesamthandsvermögens oder des Mitunternehmeranteils

- aufgedeckt werden; BFH v. 8.6.2017 – IV R 6/14, BStBl. II 2017, 1053, Rz. 51, offen gelassen; zur GewSt s.u.),
- wenn und soweit der Anteil an einer Grundstückshandelsgesellschaft veräußert wird und der Gewinn auf die (anteilige) Veräußerung von Grundstücken (inklusive des SonderBV-Bereichs) entfällt, die zum UV des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens gehören (dies gilt ebenso für den Gewinn aus der Einbringung des Mitunternehmeranteils zum gemeinen Wert in eine KapGes. oder PersGes. gem. §§ 20, 24 UmwStG). Auch wenn der Gewinn im UV durch den Tatbestand der Anteilsveräußerung realisiert wird, gehört dieser nicht zum tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn gem. §§ 16, 34, sondern zum laufenden Gewinn der Mitunternehmerschaft (ebenso entfällt die StBefreiung gem. Abs. 4; zur GewSt s.u.). Die Aufdeckung der stillen Reserven im UV erfolgt zwar zeitgleich mit dem Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Gestalt der Anteilsveräußerung; aufgrund einer am Sinn und Zweck der §§ 16, 34 orientierten Auslegung fällt dieser Gewinn aber nicht „im Rahmen der Anteilsveräußerung“ im Sinne einer sachlichen Verknüpfung, sondern als Fortsetzung der bisherigen laufenden Tätigkeit des Grundstückshandelsunternehmens an (stRspr.: BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160; BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777; BFH v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BStBl. II 2010, 973; BFH v. 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171; BFH v. 25.8.2010 – I R 21/10, BFH/NV 2011, 258; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 342; LÜDICKE, WPg 2007, 700; aA STRUNK, Stbg 2006, 595; KÜSPERT, DStR 2007, 746),
 - wenn der Anteil an einer grundstücksbesitzenden gewerblich geprägten PersGes. veräußert wird und der Gesellschafter mehr als drei Anteile an derartigen Gesellschaften innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zu ihrem Erwerb veräußert hat (und er damit zum gewerblichen Grundstückshändler wird) und/oder der Gesellschafter die Drei-Objekt-Grenze aufgrund der Veräußerung weiterer Grundstücke in eigener Person überschreitet (ein ggf. bei der gewerblich geprägten PersGes. festgestellter tarifbegünstigter Anteilsveräußerungsgewinn ist auf der Ebene des Mitunternehmers in einen laufenden Gewinn umzuqualifizieren, BFH v. 18.4.2012 – X R 34/10, BStBl. II 2012, 647, Rz. 32–34; zur GewSt s.u.),
 - wenn der gesamte Mitunternehmeranteil teilentgeltlich veräußert wird (es handelt sich in diesem Fall zwar um einen Anteilsveräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3, s. Anm. 288, der zu grds. begünstigten Einkünften gem. § 34 Abs. 1 Nr. 1 führt; die Tarifiermäßigung kommt gleichwohl nicht in Betracht, weil die Einkünfte nicht „außerordentlich“ iSd. der Tarifvorschrift sind; es fehlt nämlich an der durch den Veräußerungsvorgang ausgelösten zusammengeballten Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven der wesentlichen WG „in einem Zuge“, weil der Veräußerungspreis den Verkehrswert des Anteils nicht erreicht; soweit der BFH in stRspr. hier darauf abstellt, dass dem Veräußerer nach der Anteilsübertragung keine stillen Reserven seines mitunternehmerischen BV mehr verbleiben dürfen, zB BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13, BFH/NV 2016, 1438, Rz. 16 und 34, ist dies zwar gegeben; diese Forderung dient aber mE der Umschreibung der atypischen Zusammenballung der Realisierung stiller Reserven. Bei einem Teilentgelt werden stille Reserven auf den Erwerber, quasi insoweit als Rechtsnachfolger bisher unversteuerter Reserven, transferiert, soweit das Entgelt hinter dem gemeinen Wert der Beteiligung zurückbleibt, BFH v. 9.5.2017 – VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz. 58; eine Außerordentlichkeit der Einkünfte iSd § 34 Abs. 2 Nr. 1 ist damit

zwingend ausgeschlossen, denn – bei interpersoneller Betrachtung – verbleiben noch stille Reserven, die erst später versteuert werden; dazu auch PATT, EStB 2018, 330; ebenso WACKER, Ubg 2016, 245 unter 2.2.3.(4); WENDT, FR 2017, 425 unter E.; krit. auch BFH v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529, Rz. 26, 27, der aus Gründen der Rechtsprechungskontinuität an der Tarifvergünstigung festhalten will; bei der Abwägung zwischen systematischer Rechtsanwendung und Wahrung der Rechtssicherheit ist mE zu beachten, dass es bei der gegebenen Problematik – anders als bei der Veräußerung von Teilanteilen, dazu s. Anm. 397 – nicht um abgeschlossenes, sondern um gültiges und fortlaufendes Recht geht),

- wenn der gesamte Mitunternehmeranteil gegen wiederkehrende Bezüge und ein festes Entgelt veräußert wird und der Veräußerer die Zuflussbesteuerung der wiederkehrenden Leistungen beantragt (übersteigt das Einmalentgelt den Netto-Buchwert des Anteils, kommt es – wie bei der teilentgeltlichen Anteilsübertragung, s.o. – nicht zu einer zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1; dazu PATT, EStB 2018, 330).

Gewerbsteuerliche Beurteilung: Der nicht tarifbegünstigte Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer Grundstückshandels-PersGes. gehört gem. § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag der PersGes., an der die Mitunternehmerstellung bestand (und nicht zum Gewerbeertrag des veräußernden Mitunternehmers); der einheitliche Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil ist auf die durch die Beteiligung vermittelte Mitberechtigung an den Grundstücken des UV und den übrigen WG aufzuteilen (BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777; BFH v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BFH/NV 2007, 2023; BFH v. 25.8.2010 – I R 21/10, BFH/NV 2011, 258). Wird der Anteilsveräußerungsgewinn erst auf der Besteuerungsebene des Mitunternehmers als gewerblicher Grundstückshändler in einen laufenden Gewinn umqualifiziert, unterliegt er bei diesem der GewSt (BFH v. 5.6.2008 – IV R 81/06, BStBl. II 2010, 974 unter II.2.; BFH v. 18.4.2012 – X R 34/10, BStBl. II 2012, 647, Rz. 36). Enthält der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer PersGes. einen Gewinnanteil, der aufgrund der sog. Verklammerungsrechtsprechung des BFH noch der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der PersGes. zuzuordnen ist, rechnet dieser zum Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG (BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, Rz. 38 ff.; wie beim gewerblichen Grundstückshandel gilt dies nicht nur für die Betriebsaufgabe oder -veräußerung auf Ebene der PersGes., sondern auch für die Veräußerung der Anteile an der Gesellschaft, ebenso WENDT, FR 2018, 270). Zur GewStPflcht des fiktiv laufenden Gewinns gem. Abs. 2 Satz 3 s. Anm. 455. Der rückwirkende Einbringungsgewinn I unterliegt in Abhängigkeit von der Person des Einbringenden und des Einbringungsgegenstands denselben (allgemeinen) gewstl. Grundsätzen wie auch bei einem originären Einbringungsgewinn (zutr. SCHELL/KROHN, DB 2012, 1172; PATT, GmbHStB 2013, 110; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 22 UmwStG Rz. 61a; FG Köln v. 19.7.2018 – 6 K 2507/16, juris, Revision eingelegt (I R 26/18); aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 22.07 für Einbringungsgewinn I aus sukzessiver Veräußerung der sperrfristverhafteten Anteile).

Einstweilen frei.

322–324

3. Anwendungsfälle des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

325 a) Ausscheiden eines Mitunternehmers

Ausscheiden aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft: Wenn aus einer mehrgliedrigen PersGes. ein Mitunternehmer ausscheidet, ohne dass ein neuer Gesellschafter eintritt, wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 738 BGB), wenn noch mindestens zwei Gesellschafter übrig bleiben und die Gesellschaft fortsetzen. Die Identität der PersGes. bleibt mit den verbliebenen Gesellschaftern, auf die sich nunmehr das unveränderte Gesellschaftsvermögen verteilt, erhalten. Hat der ausgeschiedene Gesellschafter gem. den gesellschaftsvertraglichen Regelungen (oder in Ermangelung dessen nach dem Gesellschaftsrecht, § 738 Satz 2 BGB) einen (schuldrechtl.) Abfindungsanspruch gegen die Gesellschafter als Gesamtschuldner, liegt stl. die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vor (s. Anm. 289). Dies gilt nicht, wenn sich das Gesellschaftsvermögen im Umfang der anteiligen Vermögensbeteiligung des ausgeschiedenen Gesellschaftern mindert, weil dieser als Abfindung Sachwerte aus dem Gesellschaftsvermögen erhält (Aufgabe des Mitunternehmeranteils, s. Anm. 278). Da sich die Mitunternehmerstellung (vermögensrechtl. Zuordnung und Mitspracherechte) auf die restlichen Gesellschafter verteilt, sind mehrere Erwerber des Mitunternehmeranteils gegeben, so dass in stl. Hinsicht Gegenstände der Veräußerung die Bruchteile des Mitunternehmeranteils sind. Als Erwerber des Mitunternehmeranteils des Ausgeschiedenen können nämlich weder die PersGes. selbst (auch nicht für eine logische Sekunde, denn diese kann keine „eigenen Anteile“ halten) noch die verbliebenen Gesellschafter als Personenzusammenschluss (denn durch die Anwachsung entsteht keine doppelstöckige PersGes.) angesehen werden (dh. kein gedachter Durchgangserwerb des gesamten Mitunternehmeranteils des Ausgeschiedenen).

► *Aufgabe des Mitunternehmeranteils:* Die entgeltliche Übertragung der Mitunternehmerbeteiligung des ausgeschiedenen Mitunternehmers an die übrigen Mitunternehmer kann nach dem 31.12.2001 nicht als Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 beurteilt werden, weil seither nur noch die Übertragung des „gesamten“ Mitunternehmeranteils an „einen“ Erwerber erfasst wird (s. Anm. 293). Daran fehlt es beim Übergang eines einheitlichen Mitunternehmeranteils auf verschiedene Mitunternehmer. Stattdessen ist der Vorgang als Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Ausscheidenden (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) zu beurteilen, weil die Veräußerung der Bruchteile des Mitunternehmeranteils auf einem einheitlichen Willensakt oder einem bestimmten Ereignis beruht und die Übertragung auch zeitgleich auf alle Mitunternehmer erfolgt (aA HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 144b [2/2006]: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils ist (vor allem) auch gegeben, wenn SonderBV mit wesentlichen WG vorhanden war, welches unter Aufdeckung stiller Reserven in das PV überführt oder anderweitig veräußert wird (stRspr.: BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890, unter II.2). Wird allerdings im (zeitlichen und wirtschaftlichen) Zusammenhang mit dem Ausscheiden wesentliches SonderBV zu Buchwerten überführt/übertragen, ist weder der Tatbestand einer Anteilsveräußerung (s. Anm. 298) noch der Anteilsaufgabe anzunehmen.

► *Ausnahme bei Ausscheiden des vorletzten Kommanditisten einer GmbH & Co. KG:* Wächst bei einer GmbH & Co. KG mit zwei Kommanditisten und einer nicht am Vermögen und Ertrag beteiligten GmbH der Kommanditanteil dem verbleibenden Kommanditisten an, ist eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

anzunehmen. Hier wird der (ungeteilte) Mitunternehmeranteil nämlich insgesamt nur auf „einen“ Erwerber übertragen.

Ausscheiden des vorletzten Mitunternehmers: Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus einer PersGes. aus, wächst der Anteil des ausgeschiedenen Gesellschafters dem anderen Gesellschafter an. Die PersGes. erlischt ohne Liquidation; das bisherige Gesamthandseigentum der Gesellschafter (§ 105 Abs. 3 HGB iVm. §§ 718 ff., 738 BGB) verwandelt sich in Alleineigentum des Verbleibenden (BFH v. 30.3.1978 – IV R 72/74, BStBl. II 1978, 503; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269, unter 2.b aa mwN). Ähnlich ist die Rechtslage bei der Beendigung einer atypisch stillen Gesellschaft durch Ausscheiden des stillen Gesellschafters gegen Abfindung (BFH v. 3.6.1997 – VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838) oder im Fall der Abfindung eines mitunternehmerischen Unterbeteiligten durch den Hauptbeteiligten.

► *Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils bei entgeltlichem Ausscheiden:* Erfolgt das Ausscheiden gegen Abfindung, dh. entgeltlich (s. Anm. 288), stellt sich der Vorgang strechtl. als Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des gesamten Mitunternehmeranteils an einen Erwerber, nämlich den verbliebenen Gesellschafter, iVm. einer zivilrechtl. Gesamtrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen durch den erwerbenden Gesellschafter dar (BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290, unter 1.; BFH v. 10.3.1998 – VIII 76/96, BStBl. II 1999, 269, unter II.2.a mwN; BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700, unter II.2; von Proff, DSrR 2016, 2227; zur Abgrenzung gegenüber der Veräußerung des Betriebs durch die PersGes. an ihren Gesellschafter s. Anm. 277; zur Abgrenzung der Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 oder Abs. 3 und § 6 Abs. 5 Satz 3 bei Abfindung mit Sachwerten aus dem mitunternehmerischen BV s. Anm. 278). Ist der Abfindungsanspruch niedriger als der Nettobuchwert des Mitunternehmeranteils, erzielt der Ausscheidende einen Veräußerungsverlust (s. Anm. 800 „Veräußerung unter Buchwert“). Verfügte der ausgeschiedene Mitunternehmer über wesentliche Betriebsgrundlagen enthaltendes SonderBV, das mit dem Austritt aus der Mitunternehmerenschaft in sein PV überführt wird, ist die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237, unter II.1.a).

► *Ermittlung des Gewinns:* Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung wird durch den ausgeschiedenen Mitunternehmer im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils erzielt. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. Abs. 2 aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Abfindung und dem nach den allgemeinen Grundsätzen zu bestimmenden Kapitalanteil (Buchwert des Mitunternehmeranteils) des Ausgeschiedenen zum Veräußerungszeitpunkt abzgl. der Veräußerungskosten. Ist der verbleibende Mitunternehmer eine KapGes., an der der ausscheidende Mitunternehmer oder Angehörige beteiligt sind, führt eine Abfindung unterhalb des Werts des Mitunternehmeranteils (Teilentgelt), insoweit es unangemessen niedrig ist, zu einer (gewinnrealisierenden) verdeckten Einlage (BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525, unter 3.; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, Rz. 16). Scheidet der vorletzte Mitunternehmer durch Tod aus, ist als Veräußerungspreis der schuldrechtl. Abfindungsanspruch des Erben gegen den Übernehmer maßgebend (BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290).

► *Der verbliebene Gesellschafter* erwirbt die durch die Mitunternehmerstellung des ausgeschiedenen Gesellschafters repräsentierten ideellen WG des Gesellschaftsvermögens zu Alleineigentum. Das Alleineigentum resultiert aus der mit der An-

§ 16 Anm. 325–326 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

teilsveräußerung zusammenhängenden Anteilsvereinigung und somit der Gesamtrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen. Die Abfindung stellt die auf die einzelnen WG zu verteilenden AK des verbliebenen Gesellschafters dar. Soweit die Mitberechtigung an den WG des Gesellschaftsvermögens bezogen auf die eigene Mitunternehmerbeteiligung des letzten Mitunternehmers sich in Alleineigentum „umwandelt“, hat dieser unter entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 3 (vormals: § 7 Abs. 1 EStDV) die Buchwerte fortzuführen, wenn er den Betrieb der Mitunternehmerschaft fortführt (BFH v. 10.3.1998 – VIII 76/96, BStBl. II 1999, 269; ORTH, DStR 1999, 1011; OFD Berlin v. 19.7.2002, DB 2002, 1966).

b) Erweiterung der Mitunternehmerschaft durch Eintritt eines neuen Mitunternehmers

326 aa) Hinzutritt mit Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen

Nach stRspr. des BFH und hM ist § 24 UmwStG auf den Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende PersGes. gegen Geldeinlage, Einlage anderer (bilanzierbarer) WG in das Gesellschaftsvermögen oder Übernahme von Schulden der PersGes. anzuwenden, obwohl in diesem Fall die zivilrechtl. Identität der bereits bestehenden Gesellschaft gewahrt bleibt und eine Änderung in der sachenrechtl. Rechtszuständigkeit lediglich insoweit eintritt, als dem neu eintretenden Gesellschafter eine gesamthänderische dingliche Mitberechtigung am (durch seine Einlage erweiterten) Gesellschaftsvermögen anwächst.

Zu § 24 UmwStG aF: BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847, unter II.B.2.a mwN; BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265, unter III.3.b; BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, BFH/NV 2017, 423, Rz. 16; BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98 - IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 Rz. 24.01, unter c.

Zu § 24 iVm. § 1 Abs. 3 UmwStG nF: BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 01.47 unter aa dritter Spiegelstrich; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 562; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 24 mwN (10/2018); FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 84 (1/2017); NITSCHKE in BLÜMICH, § 24 UmwStG 2006 Rz. 29 (5/2015); aA s.u.

Ausgehend davon, dass § 24 UmwStG die zivilrechtl. Neugründung einer weiteren, die bisherigen und den zusätzlichen Gesellschafter umfassenden PersGes. und die Übertragung des Gesellschaftsvermögens der bisherigen PersGes. auf diese neue PersGes. abdeckt, wird die Aufnahme weiterer Gesellschafter in eine bereits bestehende PersGes. als einer Neugründung und Übertragung wirtschaftlich gleichwertig gewertet. Steuerlich folgt aus dieser Betrachtung, dass die bisherigen Gesellschafter ihre (gesamten) Mitunternehmeranteile in die „neue“, durch den hinzutretenden Gesellschafter (personell und durch seine Einlage auch vermögensmäßig) vergrößerte PersGes. als Übernehmerin iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG (und damit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 vorrangig) einbringen. Hieraus resultiert die Steuerneutralität des Vorgangs, wenn auf Antrag gem. § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Buchwerte fortgeführt werden; wahlweise ist auch ein Zwischenwertansatz oder die Vollaufdeckung der stillen Reserven (§ 24 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG) zulässig (aA REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 29; NIEHUS, FR 2010, 1, die die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG ablehnen und mangels Anteilsübertragung zu einer zwingenden Buchwertfortführung kommen).

Die Grundsätze des § 24 UmwStG sind auch auf den eintretenden Gesellschafter anzuwenden, wenn dieser als Gegenleistung für die Beteiligung an der PersGes. keinen Geldbetrag o.Ä., sondern eine in § 24 Abs. 1 UmwStG genannte

Sachgesamtheit, zB einen Mitunternehmeranteil, auf die PersGes. überträgt. In diesem Fall bringen nicht nur die „Altgesellschafter“ ihre Mitunternehmeranteile in die erweiterte PersGes. ein. Auch der Neugesellschafter leistet eine Sacheinlage iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG (Patt in DPM, § 24 UmwStG Rz. 25 [10/2018]). Der Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch den Neugesellschafter wird von der Einbringungsvorschrift des § 24 UmwStG verdrängt.

bb) Hinzutritt gegen Zahlung an die Altgesellschafter

327

Beitritt gegen Zuzahlung als Teilanteilsveräußerung: Tritt ein weiterer Mitunternehmer in eine bestehende Mitunternehmerschaft ein und leistet er für seine Mitgliedschaft an der PersGes. keine Einlage in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft, sondern ein Entgelt an die bisherigen Mitunternehmer, ist darin die Veräußerung von Bruchteilen der Mitunternehmerbeteiligungen durch die Altgesellschafter zu sehen (stRspr., s.u.). Dies gilt für alle Arten von Mitunternehmerschaften (BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779 zur Erweiterung einer atypisch stillen Gesellschaft). Eine Zahlung an die Altgesellschafter liegt bei (gebotener) wirtschaftlicher Betrachtung auch dann vor, wenn zunächst eine Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft geleistet wird, dort aber der Tilgung einer zugunsten des/der Altgesellschafter begründeten Verbindlichkeit dient oder alsbald in das PV der Altgesellschafter gelangt (Näheres s. Patt in DPM, § 24 UmwStG Rz. 63 [4/2016]). Bei diesem Vorgang werden die Tatbestände der Anteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 2) und der Einbringung von BV (§ 24 UmwStG) miteinander verbunden. Der neue Gesellschafter erlangt Mitgliedschaftsrechte (zB Stimm- und Gewinnbezugsrechte) und eine gesamthänderische Mitberechtigung am unveränderten Gesellschaftsvermögen der PersGes., was zu einer entsprechenden Minderung der Beteiligungen aller übrigen Mitunternehmer führt. Als Gegenleistung hierfür zahlt der neue Gesellschafter unmittelbar an die Altgesellschafter einen Ausgleich. Steuerlich ist diese durch Anwachsung bzw. Abwachsung eintretende Vermögensmehrung bzw. -minderung als entgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils zu beurteilen. Dies führt seit dem 1.1.2002 zu einer Teilanteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 2), die dem regulären Tarif unterliegt. Im Fall des Gesellschafterbeitritts bis 31.12.2001 war der Vorgang als tarifbegünstigte Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Nr. 2 (aF) zu beurteilen (s. Anm. 395 ff.). Verfügt einer der Altgesellschafter über SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen und wird der hinzutretende Gesellschafter nicht am SonderBV (quotenentsprechend) beteiligt, ist stl. Gegenstand der entgeltlichen Übertragung nicht der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils, sondern die anteiligen WG des Gesellschaftsvermögens. Der Veräußerungsgewinn ist in diesem Fall (auch vor dem 1.1.2002, s. Anm. 396) ein laufender Gewinn. Soweit die Altgesellschafter ihre Mitunternehmerstellung beibehalten ist § 24 UmwStG anzuwenden (s.u.).

Keine Einbringung gem. § 24 UmwStG, soweit Teilanteil gegen Zuzahlung veräußert wird: Der Tatbestand der Teilanteilsveräußerung wird auch nicht durch § 24 UmwStG verdrängt; auf den Hinzutritt eines Neugesellschafters in eine PersGes. gegen (Zu-)Zahlung eines Entgelts an den/die Altgesellschafter ist nämlich § 24 UmwStG nicht anwendbar, denn der veräußernde Mitunternehmer erhält als Gegenleistung keine – vom Einbringungstatbestand iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG geforderte – Mitunternehmerstellung, soweit ein Entgelt in sein Vermögen (unter wirtschaftlicher Betrachtung, s.o.) zB im Form von Geld, Sachen oder der Befreiung von einer privaten Schuld von dritter Seite (dh.

vom Neugesellschafter und nicht von der Übernehmerin) gezahlt wird (der Altgesellschafter bringt den Teilanteil nämlich insoweit auf Rechnung des Neugesellschafters ein). § 24 UmwStG ist auch dann nicht einschlägig, wenn der Altgesellschafter die erhaltene Zuzahlung der Mitunternehmerschaft als SonderBV zur Verfügung stellt oder die Zuzahlung in ein anderes BV des Altgesellschafters gelangt.

StRspr. BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211; BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599, unter 2; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 17; BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600, Rz. 35; BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 50; BMF v. 21.8.2001 – IV A 6 - S 1909 - 11/01, BStBl. I 2001, 543; BFH v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.08; hM WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 563.

Der Veräußerungsgewinn kann nicht durch eine negative Ergänzungsbilanz neutralisiert werden, denn durch die entgeltliche Übertragung des Teilanteils sind die stillen Reserven realisiert und demzufolge bei Erzielung des Veräußerungsgewinns zu versteuern (s. Anm. 394). Es ist nicht Aufgabe einer Ergänzungsbilanz (außerhalb der gesetzlich bestimmten Begünstigungstatbestände), den Grundsatz der Besteuerung realisierter Gewinne im Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven zu durchbrechen.

BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599, unter 3.; BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, unter C.II; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.09; hM, WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 563; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142 (2/2006); SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 141; SCHLÖBER/SCHLEY in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 24 UmwStG Rz. 156; RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 3. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 126; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 555 (1/2017); aA HILD, DB 1990, 703.

Leistet der neu hinzutretende Gesellschafter eine (bilanzierungsfähige) Einlage in das Gesellschaftsvermögen und zusätzlich eine Zahlung an die Altgesellschafter, gelten die vorgenannten Grundsätze nur für die Zuzahlung (im Übrigen gelten die Aussagen unter Anm. 326).

§ 24 UmwStG auf verbleibende Anteile anwendbar: Der Einbringungstatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG ist erfüllt, soweit der Altgesellschafter seine Mitunternehmerstellung beibehält (BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 17; BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 50). In diesem Fall „bringt“ er seinen Altanteil „auf eigene Rechnung“ in die „neue“, um den hinzutretenden Gesellschafter erweiterte (iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG „aufnehmende“) PersGes. gegen Mitunternehmerstellung in der „Übernehmerin“ ein (s. Anm. 326). Soweit der Altgesellschafter also seine Beteiligung nicht gegen Zuzahlung veräußert, kann der Buchwert auf Antrag beibehalten werden. Gemäß dem Bewertungswahlrecht des § 24 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG aF/idF des SEStEG ist jedoch auch ein Zwischen- oder Teilwertansatz bzw. Ansatz zum gemeinen Wert zulässig. Wird die Bewertung zum Teilwert/gemeinen Wert gewählt, liegt insgesamt die Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils des Altgesellschafters gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor, denn in einem einheitlichen Vorgang werden alle stillen Reserven der gesamten Mitunternehmerbeteiligung – teils durch Veräußerung an den Neugesellschafter und teils durch Teilwertansatz/Ansatz des gemeinen Werts bei Übertragung an die „aufnehmende“ PersGes. – realisiert. Der Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils an den Neugesellschafter ist in diesem Fall gem. Abs. 4 und § 34 begünstigt (BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178; BMF v. 21.8.2001 –

III. Gesamter Mitunternehmeranteil (S. 1 Nr. 2) Anm. 327–330 § 16

IV A 6 - S 1909 - 11/01, BStBl. I 2001, 543 Rz. 24.12a; BFH v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 24.12); im Übrigen ist § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG iVm. Abs. 2 Satz 3 (fiktiv laufender Gewinn, s. Anm. 455 ff.) zu beachten (ebenso FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 555 mit Beispiel [1/2017]).

cc) Hinzutritt ohne Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen und ohne Zahlung an die Altgesellschafter 328

Erfolgt die Aufnahme eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende PersGes. ausschließlich gegen die Verpflichtung, sich in einem besonderen Maße für die Belange der Tätigkeit der Gesellschaft einzusetzen, liegt mangels der Zuführung eines einlagefähigen WG in das stl. BV der PersGes. durch den neuen Gesellschafter weder ein Fall des § 24 UmwStG noch des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604). Dies gilt auch bei einem außergewöhnlichen Arbeitseinsatz und bei einer dadurch möglichen Steigerung des selbst geschaffenen Firmen-/Praxiswerts der PersGes.

dd) Eintritt einer Komplementär-GmbH in eine KG 329

Komplementärin mit Vermögensbeteiligung: Erfolgt die Beteiligung einer KapGes. an einer KG als Komplementärin mit Beteiligung am Ertrag und Vermögen der PersGes. gegen Entgelt, sind die Grundsätze unter Anm. 326 f. anzuwenden. Wird der KapGes. die Beteiligung von den Altgesellschaftern, die zugleich auch Anteilseigner der KapGes. sind, unentgeltlich eingeräumt, liegt darin die Aufgabe eines Teilanteils der Altgesellschafter gem. Abs. 3 Satz 1, denn ein Bruchteil des Mitunternehmeranteils des Altgesellschafter wird verdeckt in die KapGes. eingelegt, welche insoweit eine Mitunternehmerstellung mit Vermögensbeteiligung ohne Gegenleistung erhält. Der verdeckten Einlage des Teilanteils geht die Entnahme der anteiligen WG des mitunternehmerischen BV voraus; § 6 Abs. 3 ist auf den Vorgang nicht anwendbar (s. Anm. 334). Geben die Altgesellschafter einen Teil ihres Mitunternehmeranteils an die neu eintretende Komplementär-GmbH indes gegen Erwerb neuer Anteile an der KapGes. im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung bei dieser (oder Barkapitalerhöhung mit Sach-Agio in Gestalt der Abtretung eines Teilanteils) ab, kann vorrangig § 20 UmwStG anzuwenden sein (zur Anwendung des § 20 UmwStG s. Anm. 288 aE).

Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung: Erfolgt die Beteiligung der KapGes. ohne Kapitaleinlage und auch ohne Zuzahlung an die Altgesellschafter, weil die Komplementärin nicht am Vermögen und Ertrag der PersGes. beteiligt ist, fehlt es schon mangels Entgeltlichkeit an der Veräußerung von Teilanteilen der Altgesellschafter. Folglich scheidet auch die Anwendung des § 24 UmwStG aus (BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 01.47; PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 78 [11/2011]).

c) Gesellschafterwechsel 330

Im Fall des Gesellschafterwechsels bei einer Mitunternehmerschaft tritt ein Gesellschafter seine Mitgliedschaftsrechte (mit Zustimmung der anderen Gesellschafter) an einen Erwerber ab, der sodann als neuer Mitunternehmer die Position des bisherigen Gesellschafters einnimmt. Erfolgt die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte (und damit auch die quotale Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen) gegen Entgelt, ist der Tatbestand der Anteilsveräußerung gem.

§ 16 Anm. 330–331 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 beim ehemaligen Gesellschafter erfüllt (wenn ggf. vorhandenes SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen zusätzlich übertragen wird, s. Anm. 292). Eine Konkurrenz zu den Einbringungsvorschriften des § 24 Abs. 1 UmwStG – wie beim Hinzutritt weiterer Gesellschafter in eine bestehende PersGes. (s. Anm. 326 ff.) – besteht hier nicht (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98 - IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268 Rz. 24.01, unter c; BFH v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 01.47, 3. Spiegelstrich; einhellige Auffassung; zB FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 150 [1/2017]; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 19 aE). Wird der Gesellschaftsanteil an mehrere Erwerber entgeltlich abgetreten, liegt eine Aufgabe des (gesamten) Mitunternehmeranteils gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (s. Anm. 277 und 378).

Sonderfälle: Zum Gesellschafterwechsel bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft dergestalt,

- dass eine Körperschaft als Mitunternehmerin auf eine PersGes. umgewandelt wird und infolgedessen die übernehmende PersGes. neue Mitunternehmerin wird (s. §§ 3 ff. UmwStG),
- dass eine natürliche Person, eine PersGes. oder eine Körperschaft als Mitunternehmerin ihren Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. oder eine PersGes. einbringt (s. §§ 20 Abs. 1 bzw. 24 Abs. 1 UmwStG; s. Anm. 288),
- dass eine PersGes. als Mitunternehmerin in eine KapGes. durch Formwechsel umgewandelt wird (s. §§ 25 Satz 1 iVm. 20 UmwStG), oder
- dass eine Körperschaft als Mitunternehmerin den Mitunternehmeranteil im Wege der Aufspaltung oder Abspaltung auf eine andere Körperschaft oder eine PersGes. überträgt (s. §§ 15 bzw. 16 UmwStG).

331 4. Formwechsel der Mitunternehmerschaft

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Personengesellschaft anderer Rechtsform: Der Formwechsel von einer PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in eine PersGes. anderer Rechtsform ist aufgrund der Erhaltung des Gesellschafterbestands und des mitunternehmerischen BV ertragstl. irrelevant. Es liegt weder eine Betriebsveräußerung/-aufgabe noch eine Anteilsveräußerung durch die Mitunternehmer vor. Insbesondere sind kein Tausch der Mitunternehmerbeteiligung an der Mitunternehmerschaft alter Rechtsform gegen die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft neuer Rechtsform und auch keine Einbringung in eine PersGes. gem. § 24 Abs. 1 UmwStG gegeben.

BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 01.47; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 57; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 174 und § 16 Rz. 416; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 154 (1/2017); HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 144f (2/2006); SCHLÖBER/SCHLEY in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 24 UmwStG Rz. 89.

Der (stl.) Begriff der Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 differenziert nicht nach der konkreten Rechtsform der gesellschaftsrechtl. (oder vergleichbaren) Verbundenheit der Mitunternehmer. Vielmehr werden alle zivilrechtl. Organisationsformen der Mitunternehmerschaft (auch Innengesellschaften und Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen) ertragstl. gleich-

wertig behandelt (BFH v. 28.11.1989 – VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561; BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118; BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272), so dass die bloße Änderung einer Mitunternehmerschaft von einer bestimmten Rechtsform einer PersGes. in eine andere die ertragstl. Identität der Mitunternehmerschaft nicht berührt (nicht nur bei gewerblichen, sondern auch bei freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaften; zB OFD Nds. v. 26.10.2015 – S 2000 - 103 - St 221/St 222, DB 2015, 2667; WÄLZHOlz, DStR 2013, 2637; zur Abgrenzung gegenüber der identitätsaufhebenden Übertragung von Mitunternehmeranteilen in eine neu gegründete PersGes. s. BFH v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856, unter I.b; BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265, unter III.2). Dies gilt nicht nur für den identitätswahrenden Wechsel von einer KG in eine oHG (und umgekehrt) durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss (BFH v. 26.6.1974 – II R 199/72, BStBl. II 1974, 724). Es liegt uE auch dann ein „ertragsteuerlicher Formwechsel“ vor (dh. die stl. Gleichheit der die Mitunternehmerschaft begründenden Merkmale bleibt durchgängig erhalten), wenn

- eine GbR in eine oHG oder KG durch Eintragung in das Handelsregister von Rechts wegen oder als Folge eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses „umgewandelt“ wird (BFH v. 11.4.2013 – IV R 11/10, BFH/NV 2013, 1569, Rz. 20; SIMON, DStR 2000, 230; GASSMANN, DB 2004, 2066; BISLE, NWB 2017, 2299),
- eine KapGes. einer KG ohne Einlage oder Zuzahlung als Komplementärin ohne Vermögens- und Gewinnbeteiligung beitrifft (s. Anm. 329),
- eine mitunternehmerische (atypische) Unterbeteiligung an einem Kommanditanteil oder oHG-Anteil durch entsprechende vertragliche Regelungen in eine stl. gleichwertige unmittelbare Beteiligung an der Hauptgesellschaft umgewandelt wird (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 422; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 31; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 150; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 76 [1/2017]; aA BÖWIG-SCHMALENBROCK, FR 2012, 121: Realteilung der Unterbeteiligungsgesellschaft) oder
- eine atypisch stille Gesellschaft an einer KapGes. in eine GbR oder (GmbH & Co.) KG umstrukturiert wird (BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118, unter II.1.b cc; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 145 [2/2006]) oder umgekehrt (FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 154 [1/2017]).

Der Formwechsel von Mitunternehmerschaften führt jedoch dann zu stl. Auswirkungen, wenn der Besteuerungstatbestand auf die Rechtsform der Mitunternehmerschaft bzw. auf die gesellschaftsrechtl. Stellung der Gesellschafter abstellt (zB § 15 Abs. 3 Nr. 2, § 15a). Wird eine nicht gewerblich tätige, sondern nur gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) durch Formwechsel umgewandelt und verliert die PersGes. in ihrer neuen Rechtsform die Voraussetzungen für die gewerbliche Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2, liegt eine Betriebsaufgabe (aus rechtl. Gründen) vor (s. Anm. 526).

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 103.

5. Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der Mitunternehmerschaft

332 a) Entgeltliche Änderung gegen Zahlung an die entreicherten Mitunternehmer (disquotale Kapitalerhöhung gegen Zuzahlung)

Ändern sich die Beteiligungsverhältnisse in einer PersGes. (bei unverändertem Mitunternehmerbestand) dergestalt, dass ein Gesellschafter zu Lasten des/der übrigen Gesellschafter(s) gegen eine Zahlung in dessen/deren persönliches Vermögen oder Übernahme einer persönlichen Schuld eine zusätzliche Gewinnbeteiligung und ggf. weitere Stimmrechte erwirbt, ist stl. von der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils auszugehen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 41/88, BStBl. II 1992, 335; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 567; STUHRMANN in BLÜMICH, § 16 Rz. 236 [8/2017]; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 144d [2/2006]; zur Abgrenzung gegenüber der Übertragung nur einzelner Gesellschafterrechte s. Anm. 393). Durch die Neuregelung der Beteiligungsverhältnisse werden zwar keine Gesellschaftsanteile übertragen. Die damit verbundenen Vermögensmehrungen und -minderungen bei den Gesellschaftern treten aber nach den Grundsätzen der An- und Abwachsung ein. Steuerlich sind die durch Anwachsungen eintretenden Vermögensmehrungen wie eine Anteilsübertragung zu behandeln, weil die Anwachsung wirtschaftlich gesehen der Anteilsübertragung entspricht (BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407). Die Beteiligung am Gewinn und Vermögen sowie die Stimmrechte begründen die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters (dh. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko) und geben somit stl. den Umfang des Mitunternehmeranteils an. Der Mitunternehmer, der in die Abwachsung seiner Beteiligung einwilligt, verliert idR Teile seiner bisherigen Vermögensposition.

Einer Entgeltzahlung für die Änderung der Beteiligungsverhältnisse in das Vermögen der entreicherten Gesellschafter steht gleich: eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen, die in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der „Kapitalerhöhung“ von den übrigen Gesellschaftern alsbald entnommen wird (verdeckte Kaufpreiszahlung, wirtschaftliche Betrachtung, PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 63 [4/2016]) oder eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen, die einem Darlehenskonto (Fremdkapital der Gesellschaft) gutgeschrieben wird (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847, unter II.B.3.a). Die Vereinnahmung der Zuzahlung in einem inländ. BV des entreicherten Gesellschafters steht einer Teilanteilsveräußerung nicht entgegen (s. Anm. 288). Ein Fall der entgeltlichen Änderung der Beteiligungsverhältnisse liegt uE auch vor, wenn ein Mitunternehmer auf einen gesellschaftsvertraglich festgelegten fixen Vorabgewinn „verzichtet“ und im Gegenzug hierfür eine (wertentsprechende) höhere Beteiligung am Gewinn und Verlust der Mitunternehmerschaft von dem/den übrigen Gesellschafter(n) erhält.

Entstehung eines regelbesteuerten Gewinns: Die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 sind erfüllt; es entsteht ein regelbesteuerter Gewinn (im Fall der Veräußerung nach dem 31.12.2001, s. Anm. 394; bei Veräußerung bis zum 31.12.2001, s. Anm. 376: tarifbegünstigt nach Abs. 1 Nr. 2 aF, s. Anm. 397). Keine Veräußerung des Anteils eines Mitunternehmeranteils liegt uE allerdings insoweit vor, als ein Gesellschafter, von dessen Mitgliedschaft Gesellschafterrechte gegen Entgelt abgegeben werden, über SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen verfügt, denn die Änderung der Gewinnbezugs- und Stimmrechte betrifft nur den Gesamthandsbereich der Mitunternehmerbeteiligung. Das SonderBV als Bestandteil des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 292) bleibt hiervon unberührt, so dass ohne Änderung der Zurechnung des Son-

derBV stl. keine Übertragung eines Mitunternehmerteilanteils vorliegt (Teilanteil nur bei korrespondierender quotaler Mitübertragung des SonderBV, s. Anm. 388). Die Rechtsfolge ist bei Veräußerungen ab 2002 aber mit Abs. 1 Satz 2 identisch: es entsteht ein nicht begünstigter Gewinn (s. Anm. 389).

Keine Neutralisierung durch Ergänzungsbilanz: Der (realisierte) Gewinn kann nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden. Insbesondere ergibt sich eine solche Möglichkeit nicht aus § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aF/§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, weil die Voraussetzungen des § 24 UmwStG nicht erfüllt sind. Es fehlt an einem Einbringungsvorgang in eine „neue“ PersGes. als Übernehmerin iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG; Gegenleistung für die Übertragung der Teilanteile sind eben keine Anteile an der „Übernehmerin“, sondern eine Geld- oder Sachleistung in das persönliche Vermögen der enteicherten Mitunternehmer. Im Übrigen ist es nicht die Funktion einer Ergänzungsbilanz, außerhalb des Anwendungsbereichs des § 24 UmwStG Gewinne zu neutralisieren, die durch die Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils entstehen (BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599, unter 3. zu einer vergleichbaren Problematik bei der Veräußerung anteiliger WG; zur vergleichbaren Problematik im Fall des Hinzutritts zu einer PersGes. gegen Zuzahlung an die Altgesellschafter s. Anm. 327).

b) Entgeltliche Änderung mit Leistung in das Gesellschaftsvermögen (disquotale Kapitalerhöhung gegen Einlage)

333

Wird bei einer Änderung der Mitgliedschaftsrechte in einer PersGes. bei unverändertem Mitunternehmerbestand das Entgelt für die erhöhte Beteiligung zum Verbleib in das Gesellschaftsvermögen geleistet, liegt ebenso wie bei der disquotalen Kapitalerhöhung gegen Zuzahlung in das Vermögen der Gesellschafter die Veräußerung von Teilen der Mitunternehmeranteile vor (s. Anm. 332). Nach der Rspr. des BFH und der hM sind hier jedoch die Grundsätze wie beim Hinzutritt eines weiteren Mitunternehmers in eine PersGes. gegen Einlage (s. Anm. 326) anzuwenden; dh., (nur) § 24 UmwStG kommt (Abs. 1 Sätze 1 und 2 und Abs. 2 vorrangig) zur Anwendung. Der BFH hält § 24 UmwStG von seinem Normzweck her in Fällen entgeltlicher einseitiger/disquotaler Änderung der Beteiligungsverhältnisse in einer PersGes. für gerechtfertigt. Wirtschaftlich betrachtet handele es sich nämlich um einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang, der wertmäßig bestimmte Anteile an den WG des Gesellschaftsvermögens zum Gegenstand hat. Die an der Kapitalerhöhung nicht teilnehmenden Gesellschafter bringen ihre Mitunternehmeranteile in die „neu“ gestaltete PersGes. (Übernehmerin iSd. § 24 UmwStG) ein und erhalten hierfür Anteile an dieser (dh. Einbringungstatbestand iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG).

StRspr. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847 mwN; BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. 2008, 545 unter II.4.c bb (2); BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 19; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 01.47 unter aa 4. Spiegelstrich; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 23 mwN; FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 92 (1/2017); WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 567; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 144d (2/2006); krit. PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 26 (10/2018) in Bezug auf den sachlichen Anwendungsbereich von § 1 Abs. 3 iVm. § 24 UmwStG; aA RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 3. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 15 (Veräußerung von Teilanteilen); REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 29; NIEHUS, FR 2010, 1 (zwingende Buchwertfortführung mangels Übertragungsvorgangs).

Die Einlage zur Bedienung der Kapitalerhöhung begründet nur dann den Tatbestand des § 24 UmwStG, wenn diese weder eine verdeckte Zahlung in das

§ 16 Anm. 333–336 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Vermögen der an der Kapitalerhöhung nicht oder unterquotally teilnehmenden Mitunternehmer darstellt (unter wirtschaftlicher Betrachtung), noch einem Darlehenskonto der PersGes. gutgeschrieben wird (s. Anm. 332). Besteht die zu leistende Gesellschaftereinlage in einer betrieblichen Sachgesamtheit iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG, erbringt auch der von der Kapitalerhöhung begünstigte Mitunternehmer einen (weiteren) Einbringungstatbestand gem. § 24 Abs. 1 UmwStG. Kein Fall des § 24 UmwStG ist gegeben, wenn die Beteiligungsquote eines Mitunternehmers deswegen erhöht wird, weil er einen größeren Arbeitsinsatz im Unternehmen der PersGes. leistet. Mangels Einlage in das BV (s. Anm. 328) ist ein tauschähnlicher Vorgang nicht gegeben und damit kein (Sacheinlage-/Veräußerungs-)Tatbestand gem. § 24 Abs. 1 UmwStG und gem. Abs. 1 Satz 2 (BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604; BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265, unter III.3.c).

334 c) Unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse

Die Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 (aF) bzw. Satz 2 scheidet mangels Entgeltlichkeit aus; der Vorgang ist gem. § 6 Abs. 3 zu beurteilen (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 567; s. § 6 Anm. 1264). Die Neuregelung der Gesellschaftsrechte ohne Gegenleistung der begünstigten Mitunternehmer steht wirtschaftlich der unentgeltlichen Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils gleich.

Der Teilanteil wird von § 6 Abs. 3 Satz 1 erfasst. Die Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 ist auch dann anzuwenden, wenn der Mitunternehmer, der Gesellschaftsrechte abgibt, über SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen verfügt (die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 ist zu beachten). Geht die unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse zulasten einer KapGes., liegt eine vGA vor (s. § 6 Anm. 1248; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 653 aE); verzichtet ein Mitunternehmer zugunsten einer an der Mitunternehmerschaft beteiligten KapGes., ist die Aufgabe des Teils eines Mitunternehmeranteils gegeben (verdeckte Einlage, s. § 6 Anm. 1245; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 746).

335 d) Teilentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse

Ist das Entgelt für die Änderung der Beteiligungsverhältnisse niedriger als der Wert der hinzuerworbenen Gesellschaftsrechte (zB auch im Rahmen der einseitigen Kapitalerhöhung mit unzureichenden Einlagen durch an der PersGes. beteiligte Angehörige), ist die teilentgeltliche Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils gegeben; dazu s. Anm. 394 bei Vorgängen ab 1.1.2002 und s. Anm. 398 bei früheren Sachverhalten.

336 e) Nominelle Erhöhung der Beteiligung unter Beibehaltung der Quoten (verhältnismäßige Kapitalerhöhung)

Wird das die Beteiligung repräsentierende Kapital aller am Gewinn/Verlust und Vermögen beteiligter Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Quoten durch wertentsprechende Einlagen erhöht, bleiben die Beteiligungsverhältnisse in der Mitunternehmerschaft gleich. Die Teilhabe am Erg. der Gesellschaft und am (veränderlichen) Gesellschaftsvermögen bleibt gewahrt; insbes. kommt es nicht zu einer Bereicherung bestimmter Mitunternehmer zulasten anderer (dh. keine – wirtschaftliche – An- und Abwachsung). Mangels entgeltlicher Übertragungsvorgänge ist weder § 24 UmwStG noch Abs. 1 Satz 2 anzuwenden (zutr. DIERS/DIERS, DB 2017, 1053). Für Zwecke des § 24 UmwStG fehlt es bereits an einer „aufnehmenden Personengesellschaft“. Die Mitunternehmerschaft nach Kapi-

talerhöhung ist nämlich nicht nur zivilrechtl., sondern auch wirtschaftlich (iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG) mit der vorherigen Mitunternehmerschaft identisch, denn mangels Änderung der Beteiligungsverhältnisse liegt keine „Neugestaltung“ der PersGes. vor.

Wird die zu erbringende Einlage nicht in Geld oder Einzel-WG, sondern durch Übertragung einer der in § 24 Abs. 1 UmwStG genannten Sachgesamtheiten erbracht, liegt (nur) insoweit eine Veräußerung, nämlich des eingebrachten BV, vor, denn die Erhöhung des Festkapitals/Kapitalkontos I ist ein Entgelt in Form der Gewährung von Gesellschaftsrechten (BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593, Rz. 27; BMF v. 26.7.2016 – IV C 6 - S2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684). Wird zB ein Mitunternehmeranteil eingebracht, ist nicht Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern (vorrangig) § 24 UmwStG anzuwenden, denn die Gewährung von Gesellschaftsrechten führt zu einer Erweiterung der Mitunternehmerstellung des Mitunternehmers (dem steht mE der Umstand, dass die Beteiligungsverhältnisse in der PersGes. gleichbleiben, nicht entgegen; schließlich ist dies nur Folge der – quotenentsprechenden – Teilnahme der anderen Mitunternehmer an der Kapitalerhöhung; idR hat die Gutschrift auf dem Festkapital auch Folgen für das Mitunternehmerrisiko: Erweiterung der Haftung bei Erhöhung des Kommanditkapitals).

6. Entgeltliche Einräumung und Beendigung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung

337

Bestellung einer Unterbeteiligung gegen Entgelt als Anteilsveräußerung:

An dem Gesellschaftsanteil an einer PersGes. (Hauptbeteiligung) kann eine Unterbeteiligung begründet werden (Unterbeteiligung als Innengesellschaft in Form einer GbR). Ist der Unterbeteiligungsvertrag derart gestaltet, dass der Unterbeteiligte gemeinsam mit dem Hauptbeteiligten Unternehmerinitiative entfalten kann und ein gemeinschaftliches Unternehmerrisiko trägt, erwirbt der Unterbeteiligte eine Mitunternehmerstellung (atypische Unterbeteiligung, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, s. § 15 Anm. 427 ff.). Erfolgt der Erwerb der atypischen Unterbeteiligung gegen Entgelt an den Hauptbeteiligten, liegt stl. die Veräußerung des Teils seines Mitunternehmeranteils vor (unabhängig davon, ob man die Hauptgesellschaft und die Unterbeteiligung als einen oder zwei getrennte Mitunternehmerschaftskreis(e) ansieht; dazu s. § 15 Anm. 430; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 408; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 237 [8/2017]; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142 aE [2/2006]; MÄRKLE, DStZ 1985, 471 [479]), denn die Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerrisiko, dh. die Beteiligung am Erg. und den stillen Reserven, des Unterbeteiligten leiten sich (nur) aus der Mitunternehmerstellung des Hauptbeteiligten an der PersGes. und somit aus dessen Mitunternehmeranteil ab. Seit 2002 ist für den Hauptbeteiligten der Tatbestand der begünstigten Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht (mehr) erfüllt, weil nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird; die Veräußerung des Teilanteils richtet sich nach Abs. 1 Satz 2 (Einzelheiten s. Anm. 374 ff.). Wird die Zahlung des unterbeteiligten Gesellschafters vom Hauptbeteiligten nicht privat vereinnahmt, sondern dient diese (dauerhaft) den Zwecken der Unterbeteiligungsgesellschaft, ist ein Fall des § 24 Abs. 1 UmwStG gegeben (MÄRKLE, DStZ 1985, 471 [479 f.]; s. auch PATT in DPM, § 24 UmwStG Rz. 36 [11/2015]).

Entgeltliche Übertragung der Unterbeteiligung: Überträgt der (mitunternehmerische) Unterbeteiligte seine Unterbeteiligung (stl.: Mitunternehmeranteil) an den Hauptbeteiligten oder (mit Zustimmung des Hauptbeteiligten) an einen

§ 16 Anm. 337–355 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

anderen Rechtsträger gegen Entgelt, ist eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben. Gleiches gilt, wenn der Unterbeteiligte kündigt und eine Abfindung aus gesellschaftsfremden Vermögen des Hauptbeteiligten erhält oder wenn die mitunternehmerische Unterbeteiligung in eine typische Unterbeteiligung „umgewandelt“ wird (REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 150; bei Abfindung aus dem mitunternehmerischen BV s. Anm. 278).

Umwandlungen/Einbringungen: Zum „Wechsel“ der mitunternehmerischen Unterbeteiligung in eine entsprechende (Haupt-)Beteiligung an der PersGes. als stl. unbeachtlicher Formwechsel s. Anm. 331. Zur Umwandlung der Hauptbeteiligung an einer PersGes. in eine atypisch stille Gesellschaft am Handelsgewerbe der PersGes. oder an einem PersGesAnteil s. FORST/BRABENDER, EStB 2005, 466. Zur Annahme einer Anteilsveräußerung im Fall der Umwandlung der PersGes., an deren Anteil die Unterbeteiligung bestand, in eine KapGes. s. PATT in DPM, § 25 UmwStG Rz. 36 f. mwN (4/2017); zur Einbringung der Hauptbeteiligung in eine KapGes. s. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 20 UmwStG Rz. 131 ff. (1/1992). Wird die Hauptbeteiligung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere (mitunternehmerische) PersGes. eingebracht, liegt hinsichtlich des Hauptbeteiligten die Veräußerung seines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor. Die stl. Auswirkungen ergeben sich jedoch vorrangig aus § 24 UmwStG. Bezogen auf den Unterbeteiligten liegt ein stl. unbeachtlicher Vorgang vor, wenn sich die mitunternehmerische Unterbeteiligung an dem Anteil des Hauptbeteiligten an der aufnehmenden PersGes. fortsetzt (FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 79 [1/2017]; SCHINDHELM/PICKHARDT-POREMBÄ/HILLING, DStR 2003, 1469).

338–355 Einstweilen frei.

IV. Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Schrifttum: SCHÜRMANN/GROH, KGaA und GmbH & Co. KGaA – Neue Aspekte einer interessanten Gesellschaftsform, BB 1995, 684; HARITZ, Verschmelzung einer GmbH auf eine KGaA – eine steuerrechtliche Mischumwandlung, DStR 1996, 1192; FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter – Eine steuerrechtliche Bestandsaufnahme unter Berücksichtigung des BGH-Beschlusses vom 24.2.1997, DStR 1997, 1519; HAASE, Die Vorteile der GmbH oder der GmbH & Co. KGaA in gesellschaftsrechtlicher Sicht, GmbHR 1997, 917; SCHAUMBURG, Die KGaA als Rechtsform für den Mittelstand?, DStZ 1998, 525; KUSTERER, Anteilsumwandlung bei atypisch ausgestalteter KGaA, DStR 1999, 1681; BEHRENS/SCHMITT, § 7 Satz 2 GewStG n.F. – Neue Gewerbesteuer-Tatbestände für Mitunternehmerschaften und KGaA, BB 2002, 860; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, Die GmbH & Co. KGaA – Eine Rechtsformalternative zur GmbH & Co. KG?, GmbHR 2002, 77; KUSTERER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im Wandel – Wechsel von körperschaftlicher zu mitunternehmerischer Sichtweise, FR 2003, 502; SCHULTE, Wechsel des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA ertragsteuerneutral möglich?, DStR 2005, 951; HAGEBÖKE/KOETZ, Die Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA durch Betriebsvermögensvergleich, DStR 2007, 293; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2008, 484; HAGEBÖKE, Umwandlung der Beteiligung des Komplementärs einer KGaA in eine atypisch stille Beteiligung, DB 2010, 1610; DRÜEN/HEEK, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme, DStR 2012, 541; KOLLRUSS, Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt, FR 2016, 203.

Weiteres Schrifttum s. § 15 vor Anm. 900.

1. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abgrenzung zu anderen Veräußerungs- und Aufgabetatbeständen

a) Regelungsgehalt

356

Nach der Konzeption der Besteuerung von KGaA und deren Gesellschaftern erzielt der persönlich haftende Gesellschafter (pHG) – einem Mitunternehmer gleich – unmittelbar und originär Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Hinblick auf seine Gewinnanteile und Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Korrespondierend hiermit ordnet Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auch die Gewinne aus der Veräußerung des Anteils des pHG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und grenzt sie gegenüber den laufenden Einkünften aus der Beteiligung des pHG ab (zur konstitutiven Wirkung der Regelung s. Anm. 3). Der Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Anteils gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wird nach Abs. 2 ermittelt (s. Anm. 400ff.) und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem pHG zugeordnet. Der Veräußerungsgewinn ist prinzipiell sachlich gem. Abs. 4 stbefreit und gem. § 34 bei der Festsetzung der ESt tarifiermäßig (s. Anm. 372).

Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist – unabhängig von der Zahl der pHG – verfahrensrechtl. (im Zweifel) in einer Gewinnfeststellung zu erfassen (BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, BFH/NV 2017, 1548; s. § 15 Anm. 74 mwN; s. § 9 KStG Anm. 35).

b) Verhältnis zu anderen nach § 16 begünstigten Vorgängen

aa) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Betriebsveräußerung)

357

Veräußert die KGaA ihren gesamten Betrieb, liegt insgesamt eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 durch die KGaA selbst vor (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1) und nicht etwa die Veräußerung eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, soweit der pHG betroffen ist. Der Gewinnanteil, der auf den pHG verteilt und vom kstpl. Einkommen der KGaA abgezogen wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG), ist vom pHG selbst unmittelbar nach Maßgabe der §§ 16, 34 zu versteuern.

bb) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Anteilsaufgabe)

358

Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Anteils des pHG (Abs. 3 Satz 1). Der Aufgabetatbestand tritt neben die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und grenzt den Gewinn aus der Aufdeckung aller wesentlichen stillen Reserven im Zusammenhang mit der Beendigung der Stellung als pHG von den laufenden Gewinnanteilen und Vergütungen des pHG iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ab. Keine Veräußerung iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, sondern die Aufgabe des pHG-Anteils liegt zB vor, wenn der pHG gegen Entgelt ausscheidet, aber sein SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen (Begriffsverständnis wie bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 296) zurückbehält und dadurch in sein PV überführt. Gleiches gilt, wenn der Anteil des pHG verdeckt in eine KapGes. eingelegt wird (s. Anm. 366) oder der pHG im Fall der Umwandlung der KGaA in eine KapGes. abgefunden wird (s. Anm. 368).

Einstweilen frei.

359–363

§ 16 Anm. 364–366 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA

364 a) Gewinnerzielung bei der Veräußerung

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines pHG einer KGaA erzielt wird. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bestimmt den Tatbestand der Anteilsveräußerung als die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem gesamten Anteil des pHG einer KGaA inkl. seines ggf. vorhandenen wesentlichen SonderBV in einem einheitlichen Vorgang an einen erwerbenden Rechtsträger. Der veräußernde pHG überträgt seine Einkunftsquelle unter zusammengeballter Realisierung der stillen Reserven aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und beendet somit seine gewerbliche Tätigkeit als pHG.

Der pHG „erzielt“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verwirklichung des Tatbestands der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Dem pHG (als natürlicher Person, PersGes. oder KapGes., s. Anm. 372 und 373) ist der Veräußerungsgewinn als originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

b) Begriff der Veräußerung

365 aa) Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums am Anteil des pHG auf einen anderen Rechtsträger (wie bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 287 ff.). Die Aufnahme neuer pHG nach Gründung der KGaA richtet sich gem. § 278 Abs. 2 AktG nach den Regeln des Personengesellschaftsrechts (s. Anm. 289). Die unentgeltliche Übertragung wird nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erfasst (da der pHG stl. „wie ein Mitunternehmer“ behandelt wird, ist § 6 Abs. 3 anzuwenden, ebenso REIB in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 191; RAPP in LBP, § 16 Rz. 62b [5/2012]; vgl. auch zur Behandlung der Beteiligung des pHG als Mitunternehmeranteil im UmwStRecht Anm. 100). Unmaßgeblich ist, ob die Veräußerung aus freiem Willen, einer wirtschaftlichen Zwangslage oder unfreiwillig (zB Tod des Komplementärs oder Ausschließung [§ 289 Abs. 5 AktG]) erfolgt.

bb) Veräußerung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen

366 (1) Einbringung der Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft

Verdeckte Einlage: Erfolgt die Einbringung des Anteils des pHG in eine KapGes. im Wege der verdeckten Einlage, müssen die stillen Reserven nach den Grundsätzen der Aufgabe eines pHG-Anteils (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; s. Anm. 520) realisiert werden (die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 tritt in diesem Fall zurück, s. § 6 Anm. 1245; BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241 - 14/5, BStBl. I 2005, 458 Rz. 2). Eine Veräußerung liegt mangels eines Entgelts nicht vor.

Die Einlage des Anteils des pHG in eine PersGes. (zur Annahme einer Einlage s. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BMF v. 26.7.2016 – IV C - S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684) ist wegen der Unentgeltlichkeit des Vorgangs (BFH v. 14.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rz. 27) weder eine Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG noch eine Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Die Einlage erfolgt steuerneutral gem. § 6 Abs. 3 (hM,

SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 26 mwN; s. § 6 Anm. 1246).

Offene Einlage: Die Einbringung des Anteils des pHG in das Vermögen einer KapGes. (die „eigene“ KGaA, wenn noch ein weiterer pHG vorhanden ist, oder eine andere KapGes., die die Stellung des pHG fortan übernimmt) gegen Gewährung von (neuen) Gesellschaftsrechten (Kommanditaktien) ist eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Der Vorgang erfüllt ebenfalls den Tatbestand der Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG; der Anteil des pHG ist nämlich ein begünstigter Einbringungsgegenstand (PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 117 mwN [1/2017]; ebenso REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 191). Die Rechtsfolgen bestimmen sich vorrangig gem. § 20 Abs. 2 ff. UmwStG (s. Anm. 36; eine Gewinnrealisierung kann durch antragsgemäße Fortführung der Buchwerte vermieden werden, § 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 UmwStG und der stl. Zeitpunkt der Anteilsveräußerung/Einbringung kann auf Antrag bis zu acht Monate zurückbezogen werden, § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG). Vorstehendes gilt auch für die Einbringung des Anteils des pHG in eine PersGes. (zur Zulässigkeit der Übernahme einer pHG-Stellung s. HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77) gegen Erwerb oder Erweiterung einer Mitunternehmerbeteiligung an der Übernehmerin; hier ist § 24 UmwStG vorrangig (s. Anm. 36) anzuwenden.

Ist im SonderBV des pHG-Anteils eine wesentliche Betriebsgrundlage enthalten, die bei der Einbringung zurückbehalten wird, liegt weder ein Anteilsveräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 371) noch ein Sacheinlagetatbestand iSd. § 20 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UmwStG vor (PATT in DPM, § 20 UmwStG Rz. 124 ff. mwN [1/2017]; auch die nach §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG begünstigte Einbringung des Bruchteils eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist nicht gegeben, s. Anm. 393).

(2) Umwandlung der KGaA in eine Personengesellschaft

367

Verschmelzung auf eine Personengesellschaft: Bei der Verschmelzung einer KGaA auf eine PersGes. (§§ 39–45 iVm. 78 UmwG) geht der Anteil des pHG unter und der pHG erhält eine Gesellschafterstellung an der übernehmenden PersGes. (als persönlich haftender Gesellschafter). Die Beurteilung dieses Vorgangs richtet sich (vorrangig) nach § 24 Abs. 1 UmwStG, soweit der pHG mit dem BV seines Anteils betroffen ist (hM SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 9 UmwStG Rz. 44; DÖTSCH in DPM, Vor §§ 11–13 UmwStG Rz. 43 [8/2015]; BRINKHAUS/GRABBE in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 3 UmwStG Rz. 25; BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 24).

Formwechsel: Erfolgt die Umwandlung der KGaA in eine PersGes. im Wege des Formwechsels unter Einbeziehung des pHG (§§ 226–237 UmwG; zur Zulässigkeit der Teilnahme des pHG an der Umwandlung s. § 233 Abs. 3 UmwG), ist uE hinsichtlich des pHG von einem ertragstl. unbeachtlichen Vorgang auszugehen (insoweit kein heterogener Formwechsel; glA WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 9 UmwStG Rz. 83 [3/2009]; aA, dh. Anwendung des § 24 UmwStG wie bei Verschmelzung GREVE in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 9 UmwStG Rz. 69; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 9 UmwStG Rz. 44). Die zivilrechtl. ohne Übertragungsvorgang erfolgende formwechselnde Änderung von der Beteiligung eines pHG, der stl. wie ein Mitunternehmer behandelt wird, in die Gesellschafterstellung bei einer GbR, oHG, KG oder Partnerschaftsgesellschaft als („echter“) Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist wegen der estl. und kstl. Gleichwertigkeit der Mitunternehmerschaften

§ 16 Anm. 367–368 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

(s. Anm. 331) irrelevant (die Fiktion einer stl. Vermögensübertragung gem. § 14 UmwStG aF/§ 9 UmwStG gilt uE für den phG nicht).

Nimmt der phG durch Erklärung gem. § 233 Abs. 3 Satz 3 UmwG nicht an dem Formwechsel teil, scheidet er mit Wirksamwerden des Formwechsels aus der Gesellschaft aus (§ 236 UmwG). Es besteht grds. ein Anspruch auf Abfindung in Höhe des Auseinandersetzungsguthabens (VOSSIUS in WIDMANN/MAYER, § 227 UmwG Rz. 11 ff. [2/2014]). Da der Anteil des phG durch sein Ausscheiden untergeht und somit weder auf die PersGes. als Rechtsträger neuer Rechtsform noch auf die Gesellschafter übergeht, liegt mangels Übertragung auf einen anderen Rechtsträger keine Veräußerung des phG-Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, sondern die Aufgabe des Anteils vor (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

368 (3) Umwandlung der KGaA in eine AG, GmbH oder eingetragene Genossenschaft

Wird die KGaA in eine AG, GmbH oder eingetragene Genossenschaft (eG) im Wege der Verschmelzung oder des Formwechsels umgewandelt (§§ 78 iVm. 46–77 UmwG und §§ 226, 227 iVm. 238–250 UmwG), scheidet die phG zwingend mit Wirksamwerden der Umwandlung aus der Gesellschaft aus; die Möglichkeit einer erneuten Stellung eines phG und (ggf.) der Gutschrift seiner Vermögens-einlage besteht beim neuen/übernehmenden Rechtsträger mit seiner anderen Rechtsform nicht (§ 78 iVm. §§ 247 Abs. 2, 255 Abs. 3 UmwG). Der ausscheidende phG hat grds. (dh. vorbehaltlich abweichender Satzungsregeln) einen Anspruch auf Abfindung in Höhe des Auseinandersetzungsguthabens mit Wirksamkeit der Umwandlung (s. VOSSIUS in WIDMANN/MAYER, § 227 UmwG Rz. 11 ff. [2/2014]). Der Anteil des phG und seine Organstellung als Komplementär gehen unter. Daher sind die stillen Reserven nach den Grundsätzen der Aufgabe des phG-Anteils aufzudecken (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

Ein Fall der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist deshalb nicht gegeben, weil keine Übertragung des phG-Anteils auf einen anderen Rechtsträger erfolgt (FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711, rkr., unter 1.2.2; aA SCHIEBL in WIDMANN/MAYER, § 13 UmwStG Rz. 304 [2/2017]: Anteilsveräußerung).

Hat der phG eine Sondereinlage iSd. § 281 Abs. 2 AktG geleistet, ist str., ob dem phG statt einer Rückzahlung der Einlage im Rahmen seines Abfindungsanspruchs auch Anteile am übernehmenden/neuen Rechtsträger (Aktien, GmbH-Anteile, Mitgliedschaft) gewährt werden können. Ein Teil des Schrifttums geht von dieser Möglichkeit aus (LAUMANN in GOUTIER/KNOPE/TULLOCH, 1996, § 247 UmwG Rz. 14 f.; aA RIEGER in WIDMANN/MAYER, § 247 UmwG Rz. 35 ff. [11/2017]; STRATZ in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 7. Aufl. 2016, § 78 UmwG Rz. 8). Erhält der phG aus der Umwandlung seiner Vermögens-einlage, die nicht auf das Grundkapital gezahlt worden ist, Anteile an der Übernehmerin im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung oder aus dem Formwechsel, ist uE gleichwohl die Zerschlagung und somit Aufgabe des Anteils des phG gegeben. Es ist auch keine (vorrangige) Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG gegeben, weil es an dem erforderlichen Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen Übertragung des Quasi-Mitunternehmeranteils des phG und dem Erwerb der neuen Anteile an der Übernehmerin fehlt. Schließlich ist Gegenstand der Einbringung nur die vermögensrechtl. Einlage des phG iSd. § 281 Abs. 2 AktG bzw. der gegen den übernehmenden Rechtsträger gerichtete Abfindungsanspruch des phG (RIEGER in WIDMANN/MAYER, § 247 UmwG Rz. 31 [11/2017]) und nicht die gesell-

schaftsrechtl. und organschaftliche Stellung des pHG, die stl. seine Behandlung „wie ein Mitunternehmer“ gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 rechtfertigt (aA SCHIEBL in WIDMANN/MAYER, § 13 UmwStG Rz. 304 [2/2017]; RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 3. Aufl. 2019, § 11 UmwStG Rz. 104, die hierin eine Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG sehen).

cc) Keine Veräußerung bei bloßem ertragsteuerlichen Formwechsel der Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters 369

Wegen der stl. Behandlung des pHG „wie“ ein Mitunternehmer sind die Grundsätze des identitätswahrenden ertragstl. (Form-)Wechsels von Mitunternehmerbeteiligungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 331) auch für die Änderung der Beteiligung des pHG anzuwenden (ebenso s. Anm. 367). Dabei sind nicht nur die verschiedenen Erscheinungsformen der Mitunternehmeranteile iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern auch der Wechsel zwischen einem „Quasi-Mitunternehmer“ iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und einem Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 insofern gleichberechtigt anzusehen, als der Formwechsel vom Status eines pHG in eine „echte“ Mitunternehmerstellung stl. irrelevant ist (zB Wechsel des pHG einer KGaA in einen atypisch still Beteiligten an der KapGes., offen geblieben in BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272). Es kommt hier weder zu einem Tausch noch zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils; vielmehr wird die Identität der Mitunternehmerstellung (ununterbrochen) beibehalten (ebenso REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 191; aA FUHRMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rz. 140 [1/2017]; HAGEBÖKE, DB 2010, 1610: Einbringung gem. § 24 Abs. 1 UmwStG).

c) Gesamter Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters als Veräußerungsgegenstand

aa) Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters

370

Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Hinsichtlich des Anteils des pHG einer KGaA wird in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 durch einen Klammerzusatz auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Bezug genommen. Hierdurch kommt zum Ausdruck,

- dass Gegenstand der Veräußerung die gesellschaftsrechtl. Stellung als pHG ist (da § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht an eine Mitunternehmerstellung des pHG anknüpft, s. § 15 Anm. 902, ist auch keine Mitunternehmerbeteiligung als Veräußerungsgegenstand erforderlich),
- dass die Beteiligung des pHG sich nicht auf die Anteile am Grundkapital bezieht (dh., soweit der pHG auch Aktien an der KGaA hält, gehört der Erlös aus der Veräußerung der Aktien nicht zum Gewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, wenn die Aktien nicht [ausnahmsweise] zum gewillkürten SonderBV des pHG gehören) und
- dass die Beteiligung des pHG auch sein „SonderBV“ umfasst (zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb des pHG gehören gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auch die Vergütungen für die Überlassung von WG an die KGaA). Diese WG bilden sein (notwendiges) SonderBV, das nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs (§ 4 Abs. 1, § 5) in einer Sonderbilanz zu erfassen ist (s. § 15 Anm. 912, 913). Nicht zum notwendigen „SonderBV“ gehören – unabhängig von der Höhe der Beteiligung – die Aktien an der KGaA (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Wie ein Mitunternehmer kann der pHG der KGaA auch gewillkürtes SonderBV bilden.

§ 16 Anm. 370–371 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Gleichstellung des persönlich haftenden Gesellschafters mit einem Mitunternehmer: Der pHG einer KGaA ist nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 kein Mitunternehmer, er wird aber „wie ein Mitunternehmer“ behandelt (stRspr., BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, BFH/NV 2017, 1548, Rz. 26). Dies gilt nicht nur für Zwecke der laufenden Gewinnanteile iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; auch die zur Veräußerung eines „echten“ Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 geltenden Grundsätze sind beim pHG entsprechend anzuwenden (BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272, unter II.2.a; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 191).

Der Umfang des Anteils des pHG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bestimmt sich demnach aus

- seiner gesellschaftsrechtl. Stellung als persönlich, unbeschränkt und unmittelbar haftender Gesellschafter (§ 278 Abs. 2 AktG iVm. §§ 161 Abs. 2 und 128 ff. HGB) der KGaA (die KGaA kann nur zwei Gesellschafterkategorien aufweisen; pHG oder [Kommandit-]Aktionär; die Stellung eines Kommanditisten [§§ 161 ff. HGB] ist nicht vorgesehen),
- der Vermögenseinlage des pHG, die nicht auf das in Aktien zerlegte Grundkapital gezahlt worden ist, und
- dem SonderBV des pHG als Quasi-Mitunternehmer.

371 bb) Veräußerung des gesamten Anteils

Ein Gewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und damit ein begünstigter Veräußerungsgewinn wird nur erzielt, wenn der „gesamte“ Anteil des pHG veräußert wird. Dies bedeutet einerseits, dass neben der Beteiligung an der KGaA auch das gesamte wesentliche SonderBV mit veräußert werden muss. Andererseits erfüllt die Veräußerung eines Teils der Beteiligung, wenn diese nach dem 31.12.2001 erfolgt, nicht den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3.

Veräußerung unter Einschluss des Sonderbetriebsvermögens: Weil der pHG einer KGaA stl. wie ein Mitunternehmer behandelt wird (s. Anm. 370), ist – wie bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. dazu Anm. 292 und 296) – zu fordern, dass sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Rechtsträger übergehen (ebenso REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 190; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 [89]). Wird lediglich die Beteiligung an der KGaA an einen Erwerber veräußert, liegt ein Vorgang gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 deshalb nur dann vor, wenn kein SonderBV vorhanden ist oder das SonderBV keine wesentlichen Betriebsgrundlagen enthält. Zählt das SonderBV hingegen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (Begriffsverständnis wie bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 296), scheidet eine Anteilsveräußerung aus.

Wird das zurückbehaltene SonderBV in das PV des pHG überführt oder an einen anderen Erwerber veräußert, ist der Vorgang als Aufgabe des (gesamten) Anteils des pHG zu beurteilen (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Der Aufgabegewinn ist – wie auch der Veräußerungsgewinn – bei der ESt tarifermäßig zu besteuern. Ein nicht begünstigter laufender Gewinn entsteht dagegen, wenn das SonderBV infolge der Beendigung der Stellung als pHG der KGaA zum Buchwert (§ 6 Abs. 5 Sätze 2 und 3) in das eigene BV des pHG „zurückfällt“ (zB bei einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG als pHG).

Veräußerung der gesamten Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters: Der „gesamte“ Anteil wird nur veräußert, wenn der pHG als Gesell-

schafter mit persönlicher Haftung (vollständig) aus der KGaA ausscheidet. Die Beibehaltung der Stellung als Kommanditaktionär ist unschädlich. Durch das UntStFG ist das Wort „gesamten“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 eingefügt worden. Diese Ergänzung ist im Zusammenhang mit der zeitgleichen Einfügung des Satzes 2 in Abs. 1 zu sehen (s. Anm. 293 und 374). Danach steht „gesamter“ Anteil des pHG einer KGaA als Abgrenzung gegenüber dem Bruchteil der Beteiligung als pHG, dessen Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 2 zu einem laufenden Gewinn führt (s. Anm. 393 f.).

d) Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung

aa) Natürliche Personen oder Personengesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter 372

Bei einer natürlichen Person ist der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils als pHG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (dh. inkl. stiller Reserven des wesentlichen SonderBV) Freibetrags- und tarifbegünstigt (Abs. 4 und § 34, s. Anm. 320; zu den Ausnahmen s. Anm. 321). Zum begünstigten Veräußerungsgewinn gehören auch

- der Gewinn aus der Veräußerung von SonderBV des pHG, das nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt, sowie aus der Überführung von SonderBV in das PV, wenn die Veräußerung oder Entnahme in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht, und
- die Vergütung für die Nachhaftung des pHG gem. § 278 AktG iVm. §§ 161 Abs. 2 und 160 Abs. 1 oder 159 HGB. Dies gilt selbst dann, wenn hierfür ein gesondert berechnetes Entgelt vereinbart wird (FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711, rkr.). Die anlässlich des Ausscheidens des pHG zum Tragen kommende (zwingende) Nachhaftung ist weder dem laufenden Erg. des pHG während seiner Stellung als Komplementär in der KGaA noch den nachträglichen Einkünften zuzurechnen, weil der Nachhaftungsverpflichtung des ehemaligen pHG keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt (sie dient vielmehr dazu, das Ziel der Anteilsveräußerung sicherzustellen).

Die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist auch auf im Ausland ansässige natürliche Personen anzuwenden. Der Steuerausländer erzielt als pHG einer KGaA (mit inländ. BS) originäre inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 2 Abs. 1 Nr. 2. Diese erstrecken sich nicht nur auf die (laufenden) Gewinnanteile iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 3 (BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211), sondern auch auf den Anteilsveräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 49 Rz. 29). Der Veräußerungsgewinn ist tarifbegünstigt (§ 34), die Freibetragsregelung des Abs. 4 ist hingegen nicht anzuwenden (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

Ist eine Personengesellschaft persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA (zur Zulässigkeit der Übernahme einer pHG-Stellung s. HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77), gehört der Gewinn aus der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu den originär bezogenen Einkünften der PersGes. und ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der PersGes. als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 zu berücksichtigen. Die Freibetrags- und Tarifbegünstigung hängt davon ab, wer an der PersGes. als Mitunternehmer beteiligt ist. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung gehört seit dem Erhebungszeitraum 2002 zum Gewerbeertrag der PersGes. (s. Anm. 40). Zur Anwendung der StErmäßigung nach § 35 in diesem Fall s. § 35 Anm. 34.

373 **bb) Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter**

Gewinne, die eine KapGes. aus der Veräußerung des Anteils als pHG erzielt (zur Zulässigkeit einer KapGes. als pHG s. BGH v. 5.12.2005 – II ZR 291/03, BGHZ 165, 192, unter III.2.a aa; Abschn. 52 Satz 2 GewStR 1999/R 8.2 Satz 2 GewStG 2009), gehören als originäre Einkünfte der KapGes. zum kstpfl. Einkommen (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Sie können nicht gem. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG außer Ansatz bleiben, weil aus dem Anteil des pHG an der KGaA keine der in dieser Vorschrift genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen resultieren. Die Einkünftezurechnung ergibt sich unmittelbar als „Quasi-Mitunternehmer“ aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung gehört seit dem Erhebungszeitraum 2002 zum Gewerbeertrag der KapGes. (s. Anm. 40).

V. Teilanteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: MITTMANN, Einkommensteuerbegünstigte Aufgabe einzel- oder mitunternehmerischer Einkunftsquellen, DStZ 1989, 473; WEBER, Verlust der Tarifbegünstigung bei Veräußerung eines Personengesellschaftsanteils und gleichzeitiger Buchwertfortführung des Sonderbetriebsvermögens, DB 1991, 2560; TISMER/OSENKOPP, Veräußerung von Kommanditanteilen bei Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen, FR 1992, 39; ALTHANS, Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse, BB 1993, 1060; FELIX, Veräußerung des gesamten Sonderbetriebsvermögens des Sondermitunternehmers bei der Muttergesellschaft und Tarifiermäßigung nach § 34 EStG, BB 1994, 690; PATT/RASCHE, Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens als begünstigter Vorgang gem § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 EStG?, DStR 1996, 645; MÄRKLE, Strategien zur Vermeidung der Zwangsentnahme von Sonderbetriebsvermögen bei qualifizierter Nachfolge, FR 1997, 135; TIEDKE/WÄLZHOLZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg 1999, 1; SCHULZE ZUR WIESCHE, Veräußerung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils nebst Sonderbetriebsvermögen, FR 2000, 253; BEUBER, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als künftiger Gegenstand der Gewerbesteuer, FR 2001, 880; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 1773; GROH, Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen: Ende der Ungewissheit?, DB 2001, 2162; MÄRKLE, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 685; BÖTTNER, Tarifbegünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung von freiberuflichen Mitunternehmeranteilen, DB 2002, 1798; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz, DStZ 2002, 551; FÖRSTER, Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649; FRYSTATZKI, Entgeltliche Übertragung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils, EStB 2002, 153; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; STAHL, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, KÖSDI 2002, 1353; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; BOGENSCHÜTZ/HIERL, Steueroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, DStR 2003, 1097; PATT, Übertragung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils – Einbringungsfälle ab 2002, EStB 2003, 344; SCHULZE ZUR WIESCHE, Sonderbetriebsvermögen und Anteilsübertragungen nach dem UntStFG, StBp. 2004, 63 und 110; NEYER, Gewerbesteuer bei Teilveräußerung eines Mitunternehmeranteils, BB 2005, 577; GLUTSCH/MEINING, Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags bei Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils, GmbHR 2012, 627; SCHMIDTMANN, Überquotale Einbringung von Mitunternehmeranteilen nach §§ 20, 24 UmwStG, Ubg 2016, 656.

Weiteres Schrifttum: Siehe vor Anm. 270.

1. Vorbemerkungen zu Abs. 1 Satz 2 und Abgrenzung gegenüber anderen Aufgabe- und Veräußerungstatbeständen**a) Regelungsgehalt****aa) Einfügung des Abs. 1 Satz 2 durch das UntStFG**

374

Durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) ist dem Abs. 1 ein neuer Satz 2 angefügt worden. Die Ergänzung des Abs. 1 steht im Zusammenhang mit den Änderungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3. Danach werden diese (begünstigten) Veräußerungstatbestände ab 1.1.2002 auf die entgeltliche Übertragung des „gesamten“ Mitunternehmeranteils bzw. des „gesamten“ Anteils des pHG einer KGaA beschränkt und somit die Teilanteilsübertragung ausgenommen. Positiv ordnet der neue Satz 2 hierzu ergänzend an, dass im Fall der Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Nr. 2 oder 3, dh. unter Zurückbehalt einer Rest-Mitunternehmerstellung, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, welche zu einem laufenden Gewinn gehören. Zur konstitutiven Bedeutung der Regelung des Abs. 1 Satz 2 im Hinblick auf die Einkünfteerzielung s. Anm. 3.

Abs. 1 Satz 2 hat keine Vorgängerregelung; die Veräußerung eines Teilanteils wurde bisher den Tatbeständen des Abs. 1 Nr. 2 oder 3 (aF) zugeordnet (s. Anm. 395 ff.). Ausweislich der Gesetzesbegründung ging es darum, den Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung bei der ESt nicht mehr dem ermäßigten StStz zu unterwerfen und so auch eine stl. Gleichbehandlung mit der entgeltlichen Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen – sie führt zu einem laufenden Gewinn – zu erreichen (BTDrucks. 14/6882, 34). Gleichmaßen hat sich der Gesetzgeber auch den rechtssystematischen Bedenken des BFH zur Begünstigung der Teilanteilsveräußerung angeschlossen, wonach die entgeltliche Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils nicht (länger) dem Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 (aF) zugeordnet werden könne (s. Anm. 397). Ursprünglich war vorgesehen, den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils in Abs. 2 als laufenden Gewinn zu fingieren (so in der im Rahmen des JStG 1996 nicht umgesetzten Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses, BTDrucks. 13/1960, 4). Steuersystematisch möglich wäre auch eine Änderung des Abs. 4 und § 34 Abs. 2 Nr. 1 im Sinne der Herausnahme derartiger Gewinne aus der StVergünstigung gewesen (von der Rspr. – zu Recht – als vorzugswürdig angesehen; BFH v. 20.8.2015 – IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz. 19). Diesen Weg ist der Gesetzgeber im UmwStG gegangen (während die Einbringungstatbestände, §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG aF/nF, in Bezug auf den Teil eines Mitunternehmeranteils nicht geändert worden sind, werden Gewinne aus der Einbringung eines Teilanteils gem. §§ 20 Abs. 5 Satz 3, 24 Abs. 3 Satz 4 UmwStG aF/§§ 20 Abs. 4, 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG von den StVergünstigungen des Abs. 4 und des § 34 ausgeschlossen). Hätte der Gesetzgeber bei der stl. Behandlung des Gewinns aus einer Teilanteilsveräußerung nicht beim Tatbestand der Veräußerung, sondern bei den Vorschriften über die StVergünstigungen angesetzt, wären bestimmte Abgrenzungs- und Konkurrenzfragen entschärft worden (zB, ob der Teilanteil bei der Realteilung [Abs. 3 Sätze 2 und 3] als Mitunternehmeranteil oder als einzelnes WG behandelt wird, ob bei der teilentgeltlichen Übertragung eines Teilanteils die Einheits- oder Trennungstheorie anzuwenden ist [s. Anm. 394] oder bei der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 UmwStG aF, die aus der Einbringung von Teilanteilen erworben worden sind, s. PATT, EStB 2003, 344).

375 **bb) Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 für Umstrukturierungsmaßnahmen**

Der Wegfall der StVergünstigungen für den Gewinn aus der Veräußerung von Teilanteilen führt zu einer Restriktion bei Gestaltungsmaßnahmen unter Beteiligung von natürlichen Personen im betrieblichen Bereich, die auf der Tarifvergünstigung derartiger Veräußerungsgewinne basieren. Hier ist insbes. das sog. Zweistufenmodell (im Rahmen der Aufnahme von Gesellschaftern in ein Einzelunternehmen, s. Anm. 28) und die sog. Zweistufenlösung (im Vorfeld einer Realteilung zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs, s. Anm. 556) zu nennen. Diesen Gestaltungsmaßnahmen ist mit Inkrafttreten der Änderungen des Abs. 1 durch das UntStFG aus stl. Sicht der Boden entzogen. Sie sind hinfällig geworden, weil durch die laufende Besteuerung des Veräußerungsgewinns kein stl. Vorteil mehr zu erzielen ist. Betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen, deren Zielsetzung die steuerneutrale Übertragung von Bruchteilen an Mitunternehmeranteilen ist, erfahren hingegen keine Einschränkungen, denn der Teil eines Mitunternehmeranteils ist im Fall der unentgeltlichen Übertragung (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2), der Umwandlung von Körperschaften (Auf-, Abspaltung oder Teilübertragung auf andere Körperschaften oder PersGes., §§ 15 Abs. 1 Satz 2 (ggf.) iVm. § 16 UmwStG) oder der Einbringung in eine PersGes. oder KapGes. gem. §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG weiterhin begünstigte Sachgesamtheit (s. Anm. 21 und 100).

376 **cc) Erstmalige Anwendung des Abs. 1 Satz 2**

Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG ist (ebenso wie die korrespondierenden Änderungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2001 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 1). Eine Anteilsveräußerung ist (im Sinne einer stl. Anwendungsvorschrift) „erfolgt“, wenn die Anteilsabtretung vollzogen wird, dh. mit Übertragung der rechtl. oder wirtschaftlichen Inhaberschaft am Mitunternehmeranteil (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, nv., juris, unter II.3.b aa; ebenso WENDT, FR 2002, 127 [132]; dazu s. Anm. 289 und 300; folglich ist zB eine spätere Eintragung im Handelsregister oder eine später erteilte Zustimmung zur Teilanteilsabtretung durch die Mitgesellschafter stl. unmaßgeblich). Eine Anteilsübertragung, die mit Ablauf des 31.12.2001 oder zum 31.12.2001 um 24.00 Uhr wirksam wird, ist noch nach der alten Rechtslage (s. Anm. 395 ff.) zu beurteilen. Das gilt auch, wenn die Mitunternehmerschaft ein vom Kj. abweichendes Wj. hat und der Zeitpunkt der Anteilsübertragung in das Wj. 2001/2002 fällt, denn § 52 Abs. 34 Satz 1 stellt nur auf das Kj. ab. Abs. 1 Satz 2 ist hingegen anzuwenden, wenn eine Teilanteilsübertragung vor dem 1.1.2002 zwar beschlossen, aber erst nach dem 31.12.2001 vollzogen wird (zum Zeitpunkt der Veräußerung um den Jahreswechsel s. Anm. 303).

b) Verhältnis zu anderen Veräußerungs- und Aufgabetatbeständen nach §§ 6, 16 EStG und §§ 20, 24 UmwStG

377 **aa) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 (Veräußerung des gesamten Anteils)**

Wird der gesamte Mitunternehmeranteil nach und nach an denselben Erwerber veräußert und besteht zwischen diesen Veräußerungsvorgängen kein zeitlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang (da jede Veräußerung auf einer eigenständigen und von der vorherigen Teilanteilsübertragung wirtschaftlich unabhängigen Entsch. basiert), ist jeder Veräußerungsvorgang einzeln zu beurteilen. Folglich ist eine Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 so lange anzunehmen, wie

noch eine Restbeteiligung beim Veräußerer verbleibt. Nur die Veräußerung des letzten Anteils bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3. Besteht hingegen bei sukzessiver Veräußerung des Mitunternehmeranteils ein Gesamtplan, liegt bei gebotener zeitraumbezogener Betrachtung insgesamt ein Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 vor (s. Anm. 295).

bb) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Aufgabe des gesamten Anteils)

378

Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 (Abs. 3 Satz 1). Hieraus folgt, dass die Aufgabe des gesamten Anteils an einer Mitunternehmerschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) und des gesamten pHG einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) stl. wie eine begünstigte Anteilsveräußerung behandelt wird (im Rahmen des UntStFG unterblieb in Abs. 3 Satz 1 die durch die Einfügung des Satzes 2 notwendige Anpassung des Verweises auf die Veräußerungstatbestände des Abs. 1, was sodann durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 [BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714] nachgeholt worden ist). Eine Abgrenzung der Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils (Abs. 3 Satz 1) zur Veräußerung des Teilanteils/Teilbeteiligung des pHG (Abs. 1 Satz 2) ist gegeben, wenn

- der gesamte Mitunternehmeranteil oder die gesamte Beteiligung des pHG an einer KGaA in einem Zug an mehrere Erwerber (Rechtsträger) entgeltlich durch Teilübertragungen veräußert wird,
- der Mitunternehmer gegen Abfindung aus einer weiterbestehenden PersGes. ausscheidet und sein Mitunternehmeranteil auf mehrere Mitgesellschafter (durch Anwachsung) übergeht (s. Anm. 325),
- der gesamte Mitunternehmeranteil nach und nach an verschiedene Erwerber veräußert wird und die Übertragungsvorgänge in Gestalt eines Gesamtplans in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen,
- ein Teil des Mitunternehmeranteils zu Teilwerten/gemeinen Werten in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht (§§ 20, 24 UmwStG; Einbringung iSd. §§ 20 Abs. 1 und 24 Abs. 1 UmwStG als vollentgeltliche Veräußerung, s. Anm. 380) und der restliche Teil des Mitunternehmeranteils in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang veräußert wird oder
- ein Teil des Mitunternehmeranteils verdeckt in eine KapGes. eingelegt wird und der restliche Teil des Mitunternehmeranteils in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang veräußert wird.

In den o.g. Sachverhalten ist Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 anzuwenden, da in einem einheitlich zu beurteilendem Vorgang (Gesamtbetrachtung, s. Anm. 298) alle stillen Reserven des gesamten Mitunternehmeranteils durch Veräußerung an verschiedene Erwerber oder Überführung in das PV (im Fall der verdeckten Einlage in die KapGes.) realisiert werden. Die Verklammerung mehrerer gesamtplanmäßig verbundener Teillakte bei der Beurteilung von §§ 16, 34 führt hier zu einer begünstigten Mitunternehmeranteilsaufgabe (positive Wirkung der Gesamtplanrechtsprechung).

GIA BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474, unter II.2.a und II.3.b; BFH v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BStBl. II 2010, 973, unter II.3.b; BFH v. 22.10.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 438; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142b (2/2006); FÖRSTER, FR 2002, 649 (653); SCHMIDTMANN, FR 2015, 57, unter 3.2; WENDT, FR 2015, 712 aE.

§ 16 Anm. 379–381 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

379 **cc) Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (Realteilung) und § 6 Abs. 5 Satz 3 (Übertragung von Betriebsvermögen im Mitunternehmerbereich)**

Das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft gegen Erhalt von Gesellschaftsvermögen, das der ausgeschiedene Gesellschafter anschließend weiterhin betrieblich nutzt, wird nicht als Anteilsveräußerung angesehen, sondern als Aufgabe des gesamten Anteils beurteilt, die (vorrangig) den besonderen Regeln des Abs. 3 Sätze 2 ff. (Realteilung) unterliegt (s. Anm. 278). Gibt ein Mitunternehmer nur den Bruchteil seines Anteils an den/die übrigen Gesellschafter gegen Sachwertabfindung in sein BV ab, stellt sich die Frage, ob auch hier eine Konkurrenz zu den Realteilungsgrundsätzen des Abs. 3 Satz 2 gegeben ist. Dies ist zu verneinen. Der stl. Begriff der Realteilung versteht sich aus dem engen systematischen Zusammenhang von Abs. 3 Satz 2 mit den (gleichberechtigten) Aufgabestatbeständen des Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 38). Dort ist neben der (Teil-) Betriebsaufgabe nur die Aufgabe gesamter Anteile „im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3“ genannt. Dazu gehört der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 2 gerade nicht, so dass keine Realteilung als „Sonderfall“ der Betriebsaufgabe vorliegt. Gleichwohl kommt Abs. 1 Satz 2 nicht zur Anwendung, weil vorrangig § 6 Abs. 5 Satz 3 gilt. Gibt ein Mitunternehmer den Bruchteil seines Anteils gegen Sachwertabfindung auf, ist der Übertragungstatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 3 erfüllt, denn das WG des Gesamtvermögens gelangt in ein BV des entreicherten Mitunternehmers und die Abtretung eines Teils der Mitunternehmerstellung ist mit einer Minderung von Gesellschaftsrechten im Sinne der Vorschrift gleichzusetzen. Da § 6 Abs. 5 Satz 3 für den BV-Transfer im Mitunternehmerbereich gegen Minderung von Gesellschaftsrechten gegenüber der Teilanteilsveräußerung die speziellere Vorschrift ist, wird Abs. 1 Satz 2 verdrängt (ebenso WOLLWEBER/STENERT, DStR 2016, 2144 mwN).

380 **dd) Verhältnis zu §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG (Einbringung von Teilanteilen in eine Kapitalgesellschaft/Personengesellschaft)**

Die Einbringung des Teils eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 2 in eine KapGes. oder eine PersGes. gegen Erhalt neuer Anteile an der Übernehmerin (offene Einlage) ist ein tauschähnlicher Vorgang und damit Veräußerung (PATT in DPM, Vor §§ 20–23 UmwStG Rz. 52–53 mwN [11/2017] und § 24 UmwStG Rz. 5 mwN [10/2018]). Da der Teilanteil eine nach den Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG begünstigte betriebliche Sachgesamtheit ist, erfüllt dieser Vorgang den Scheinlage-/Einbringungstatbestand des § 20 Abs. 1 bzw. § 24 Abs. 1 UmwStG (s. Anm. 100). Die speziellen umwstrechtl. Vorschriften haben Vorrang gegenüber Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 (s. Anm. 100 ff. und Anm. 288; zur Anwendung des § 24 UmwStG bei disquotaler Kapitalerhöhung in einer PersGes. mit Einlage in das Gesellschaftsvermögen s. Anm. 333).

2. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2: Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3

381 **a) Gewinnerzielung bei Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils**

Gewinne, die bei der Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 erzielt werden, sind laufende Gewinne (Abs. 1 Satz 2). Der Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird „erzielt“ durch Veräußerung (entgeltli-

che Übertragung des Eigentums) des (beliebigen) Bruchteils einer Mitunternehmerbeteiligung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder der Beteiligung als pHG einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Auch wenn der Teilmitunternehmeranteil nicht zu der (qualifizierten) Sachgesamtheit rechnet, die Gegenstand eines begünstigten Veräußerungstatbestands iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, gehört der Veräußerungsgewinn nicht zum Erg. der Mitunternehmerschaft, das gemäß dem Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Mitunternehmer zu verteilen ist. Erzielt wird der Gewinn allein von dem Mitunternehmer, der einen Teil seiner Mitunternehmerstellung entgeltlich überträgt. Nicht zum Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils gehört die durch den Veräußerungsgewinn ausgelöste GewSt, die für Erhebungszeiträume bis 31.12.2007 festgesetzt worden sind (zur GewStPflcht s. Anm. 40; BFH v. 20.8.2015 – IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz. 18). Die GewStBelastung trifft die Mitunternehmerschaft und mindert als BA den laufenden Gewinn, der allen Mitunternehmern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist (es sei denn, es besteht eine im Vorhinein getroffene gesellschaftsvertragliche abweichende Gewinnverteilungsabrede für diesen Fall). Erfolgt die Teilanteilsveräußerung bei kalenderjahrgleichem Wj. in 2008 oder bei abweichendem Wj. im Wj. 2007/2008, ist die durch die Anteilsveräußerung verursachte GewSt (ebenso wie die übrige für den Erhebungszeitraum 2008 gegenüber der PersGes. festgesetzte GewSt) nicht (mehr) als BA abziehbar (vgl. § 4 Abs. 5b iVm. § 52 Abs. 12 Satz 7). Bei abweichendem Wj. spielt keine Rolle, ob die Veräußerung bis zum 31.12.2007 oder später erfolgte, weil der Anteilsveräußerungsgewinn in jedem Fall dem in 2008 endenden Wj. zuzurechnen ist (s. Anm. 394) und somit die GewSt als im Erhebungszeitraum 2008 bezogen gilt (vgl. § 10 Abs. 2 GewStG). Hierauf nimmt die estrechtl. Anwendungsvorschrift Bezug.

b) Person des Veräußerers

382

Im Tatbestand des Abs. 1 Satz 2 wird auf die Person des Veräußerers nur durch Verweis auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 Bezug genommen. Es gelten folglich die Ausführungen zu Anm. 286 und 364 entsprechend. Bei beschränkt stpfl. Veräußerern ist die Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils abkommensrechtl. als Unternehmensteilverkauf zu werten, der ebenso wie der gesamte Unternehmensverkauf von Art. 13 Abs. 2 OECD-MA erfasst wird (WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz. 79 [5/2011]).

c) Veräußerung eines Teilanteils (Entgeltliche Übertragung)

383

Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 setzt die entgeltliche Übertragung („Veräußerung“, Abs. 1 Satz 2) des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils oder einer Beteiligung als pHG einer KGaA mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (inkl. des quotal dazugehörigen SonderBV) auf einen (einigen) Erwerber voraus (es gelten die Ausführungen in Anm. 287–289 entsprechend). Die Verfügung über den Bruchteil des Anteils an einer PersGes. mittels Teilabtretung der Mitgliedschaft ist gesellschaftsrechtl. zulässig (OLG Frankfurt v. 15.4.1996, DB 1996, 1177, zur GbR; ROTH in BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 105 HGB Rz. 69 zur Personenhandels-gesellschaft). Im Fall der entgeltlichen Neuregelung der Beteiligungsverhältnisse kommt es zu An- und Abwachsungsvorgängen bei den betroffenen Mitunternehmern; dies steht stl. einer Veräußerung gleich (s. Anm. 332).

Keine Veräußerung ist nach hM die verdeckte Einlage des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils oder des Teils einer Beteiligung als pHG einer KGaA in eine

§ 16 Anm. 383–384 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

KapGes. (s. Anm. 288). Hinsichtlich der stl. Behandlung des bei einer verdeckten Einlage anzunehmenden („Aufgabe“-)Gewinns ergeben sich dieselben Rechtsfolgen wie bei einer Teilanteilsveräußerung (dh. Gewinn, der bei der ESt dem Tarif unterliegt), denn infolge der Bezugnahme in Abs. 3 Satz 1 (nur) auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 liegt ein begünstigter Aufgabebetrag einzig bei der Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils oder phG-Anteils vor. Da § 16 somit für den Fall der verdeckten Einlage eines Teilanteils keine Anwendung findet, gelten die allgemeinen Grundsätze für die verdeckte Einlage einzelner WG (dh. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 bzw. § 6 Abs. 6 Satz 2, wenn die Beteiligung an der KapGes., in deren Vermögen die Einlage erfolgt, zum mitunternehmerischen [Sonder-]BV gehört).

d) Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Gegenstand der Veräußerung)

384 aa) Begriff des Teilanteils

Bruchteil einer Mitunternehmerstellung: Der Teil eines Mitunternehmeranteils ist jede beliebige Untereinheit des Anteils des Gesellschafters, der als Mitunternehmer (s. Anm. 290) anzusehen ist. Dies ergibt sich aus dem engen systematischen und sachlichen Zusammenhang der Einfügung des Satzes 2 und der Änderung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 durch das UntStFG sowie der Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Abs. 1 Satz 2. In welchem Umfang der Mitunternehmeranteil unterteilt wird, spielt für die Annahme des Teils eines Mitunternehmeranteils keine Rolle; insbes. gibt es weder eine „Geringfügigkeitsgrenze“ für den Bruchteil, der Veräußerungsgegenstand ist, noch für den verbleibenden „Restanteil“. Bei der „Abspaltung“ eines Teilanteils muss allerdings ein gleichbleibender Anteil an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des mitunternehmerischen BV übertragen werden. Dies erfordert bei Vorhandensein von wesentlichem SonderBV die Übertragung der dem Umfang der Teilabtretung des Gesellschafters (quoten-)entsprechenden WG des SonderBV (s. Anm. 387 f.).

Gesamter Gesellschaftersanteil ohne wesentliches Sonderbetriebsvermögen kein Teilanteil: Wird die gesamte Beteiligung an einer PersGes. an einen Erwerber ohne das dazu gehörige wesentliche SonderBV veräußert, liegt keine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (s. Anm. 297). Fraglich ist, ob hierin eine Teilanteilsveräußerung gesehen werden kann. Dies ist zu verneinen, weil der Teilanteil ebenso wie der gesamte Mitunternehmeranteil mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen im SonderBV verklammert ist (Stichworte: Kongruenzgebot und vertikale Trennung des Mitunternehmeranteils, s. Anm. 387 ff.). Die völlige Zurückbehaltung des wesentlichen SonderBV steht daher (auch) einer Teilanteilsübertragung entgegen (stRspr., BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 66 mwN.; werden im Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung die stillen Reserven des SonderBV realisiert, ist die Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 anzunehmen, s. Anm. 277; bei steuerneutraler Zurückbehaltung des wesentlichen SonderBV sind gewerbliche Einkünfte als laufender Gewinn anzunehmen; allerdings keine GewStPflcht gem. § 7 Satz 1 GewStG, ggf. Zugehörigkeit zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 2 GewStG).

Nur Sonderbetriebsvermögen kein Teilanteil: Kein Teil eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 2 ist lediglich das (isolierte) SonderBV; unabhängig davon, ob es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält oder nicht (BFH v. 11.12.

1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510, unter 3.b; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 143; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 408 und 414 aE). Das SonderBV ist zwar Teil des mitunternehmerischen BV, es ermöglicht jedoch allein keine Mitunternehmerinitiative, weil es keine Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen aufgrund gesellschafts- oder gemeinschaftsrechtl. Beteiligung am Unternehmen gewährt (BFH v. 20.3.2002 – II R 53/99, BStBl. II 2002, 441, unter II.1.b aa). Folglich fehlt es an einem Merkmal des Mitunternehmerbegriffs, auf den Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Bezug nimmt; die isolierte Veräußerung des SonderBV ohne Gesellschaftsanteil oder ohne gleichzeitige Änderung der Beteiligungsverhältnisse ist keine Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 (bzw. Abs. 1 Nr. 2 [aF]). Aus dem gleichen Grund ist auch bei einer mehrstufigen Mitunternehmerschaft das SonderBV des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) weder Mitunternehmeranteil noch Bruchteil eines Mitunternehmeranteils (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 408 aE; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142a aE [2/2006]; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 135, 143; LEY, KÖSDI 1997, 11079 [11083]; aA FELIX, BB 1994, 690).

Einzelne Gesellschafterrechte kein Teilanteil: Kein Teilanteil iSd. Abs. 1 Satz 2 wird veräußert, wenn nur einzelne gesellschaftsrechtl. Befugnisse gegen Entgelt abgetreten werden, die für sich gesehen die Mitunternehmerbeteiligung des begünstigten Erwerbers nicht erweitern. Dies ist zB der Fall, wenn im Einzelfall Stimmrechte abgetreten werden, die Inanspruchnahme von bestimmten Kontroll-, Informations- oder Widerspruchsrechten eingeschränkt wird oder auf die Ausübung eines Kündigungsrechts verzichtet wird (BFH v. 6.11.1991 – XI R 41/88, BStBl. II 1992, 335), ohne dass die Beteiligung am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens sich ändert. Es kommt in diesem Fall nämlich nicht zu einem Anwachsen der Vermögensposition (Mitunternehmerisiko) des zahlenden Mitunternehmers.

bb) Beurteilung des Teilanteils aus der Veräußererperspektive

385

Was unter dem Teil eines Mitunternehmeranteils zu verstehen ist, muss aus der Sicht des veräußernden Mitunternehmers im Zeitpunkt der Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums beurteilt werden. Unmaßgeblich ist, dass der übertragene Teilanteil in der Hand eines der Gesellschaft neu hinzutretenden Gesellschafters einen vollständigen Mitunternehmeranteil darstellt. Hat der Gesellschafter einen Mitunternehmeranteil von einem anderen Mitgesellschafter erworben, führt die Weiterveräußerung der zuletzt erworbenen Beteiligung als (nunmehr) Teilanteilsübertragung zur Anwendung des Abs. 1 Satz 2, denn der Mitunternehmer/Gesellschafter hält an einer PersGes. nur einen (einheitlichen) Gesellschaftsanteil und somit auch nur einen einzigen Mitunternehmeranteil (BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407 unter II.2.; BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535, unter 1.; zuletzt Hess. FG v. 24.3.2010 – 13 K 2850/07, EFG 2011, 622, Rz. 27 mwN, Rev. eingelegt, Zurückverweisung aus verfahrensrechtl. Gründen, BFH v. 16.5.2013 – IV R 21/10, BFH/NV 2013, 1586). Bei Aufstockung der Mitunternehmerstellung verliert die neu erworbene Beteiligung folglich ihre Identität und geht in der bestehenden Mitunternehmerbeteiligung auf. Durch den Hinzuerwerb verändert sich nur der Wert des Gesellschaftsrechts, das der Mitunternehmer schon vorher besaß (BFH v. 9.8.1989 – I R 88/85, BStBl. II 1990, 224, unter II.2.a; BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407). Zur sukzessiven Veräußerung von Teilanteilen s. Anm. 377 f.

cc) Umfang des Teilanteils

386 **(1) Teilung der Mitunternehmerstellung**

Der Teilanteil beinhaltet einen Bruchteil der aus dem Gesellschaftsvertrag oder anderen Rechtsverhältnissen begründeten Rechtsposition des veräußernden Mitunternehmers, die dem Erwerber eine Mitunternehmerinitiative gewährleistet, sowie einen Bruchteil an der vermögensrechtl. Position des Veräußerers, welche ein Mitunternehmerisiko vermittelt, unter Beibehaltung einer (reduzierten) Mitunternehmerstellung des Veräußerers. Anhand der gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen und des Veräußerungsvertrags ist zu prüfen, wieviel der Gesellschafter von seiner Beteiligung an den Erwerber abgegeben hat. Ein Teilanteil ist somit gegeben, wenn ein Anteil des Kapitalkontos bei einer PersGes. abgetreten wird, das aufgrund seiner gesellschaftsrechtl. Ausgestaltung zB die Stimmrechte, Gewinnbezugsrechte und die Beteiligung am Liquidationserlös (stille Reserven) repräsentiert (BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211; zur Übertragung nur einzelner gesellschaftsrechtl. Befugnisse s. Anm. 384), oder wenn die Stimmberechtigung und die Beteiligung am Gewinn und Verlust ohne Änderung der Kapitalkonten neu vereinbart werden (s. Anm. 332). Bei der Teilung eines Mitunternehmeranteils muss uE nicht zwingend ein gleichbleibender Prozentsatz der Beteiligungsrechte am laufenden Erg., ggf. an außerordentlichen Geschäftsvorfällen oder am Liquidationserlös sowie eine vermögensrechtl. Teilhabe übertragen werden; hier sind unterschiedliche Quoten denkbar (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 408). Der Umfang des veräußerten Bruchteils an der Mitunternehmerstellung ist vom Veräußerer beliebig bestimmbar (s. Anm. 384). Überträgt ein Mitunternehmer seine gesamte Gewinn- und Verlustberechtigung und die gesamte Beteiligung am Vermögen der Mitunternehmerschaft entgeltlich, liegt gleichwohl (nur) eine Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 vor, wenn der Veräußerer seine Mitunternehmerstellung deshalb nicht verliert, weil er wegen der fortbestehenden Außenhaftung und ausgeprägten Mitunternehmerinitiative Mitunternehmer bleibt (BFH v. 1.2.2017 – VIII B 15/16, BFH/NV 2017, 574, Rz. 19).

387 **(2) Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens**

Zum ertragstl. BV des Mitunternehmeranteils gehört neben der ideellen Beteiligung des Mitunternehmers am Gesellschaftsvermögen auch sein SonderBV (stRspr., s. Anm. 292). Da die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen konstitutiv für den Tatbestand der Anteilsveräußerung ist (s. Anm. 296), und hier keine Unterscheidung danach greift, in welchem BV-Bereich sich diese wesentlichen WG befinden, umfasst der angesprochene Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Abs. 1 Satz 2)

- alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens, soweit der Anteil der übertragenen Mitgliedschaft eine Mitberechtigung vermittelt, zzgl.
- der (funktional und quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen des proportional zum Bruchteil des Mitunternehmeranteils bzw. der gesellschaftsrechtl. Stellung des phG einer KGaA gehörenden (dh. des quotenentsprechenden) SonderBV.

BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176; BFH v. 24.11.2005 – VIII B 225/04, BFH/NV 2006, 717; BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 514; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 79/05, BStBl. II 2008, 863; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 27;

BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 60; ALTHANS, BB 1993, 1060; PATT/RASCHE, DStR 1996, 645; TIEDKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773; BRANDENBERG, DSz 2002, 551 (554); HOFFMANN, GmbHR 2008, 1168; aA in Bezug auf die Zugehörigkeit des SonderBV HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142a (2/2006); TISMER/OSSENKOPP, FR 1992, 39; MÄRKLE, FR 1997, 135 (145).

(3) Anteilige Mitveräußerung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens (Kongruenzgebot)

388

Die Notwendigkeit der quotenentsprechenden Mitveräußerung des wesentlichen Betriebsgrundlagen enthaltenden SonderBV ergibt sich aus der konsequenten Übertragung der Grundsätze des Umfangs eines gesamten Mitunternehmeranteils (s. Anm. 387) auf den Teilanteil als Untereinheit der Gesamtbeteiligung (zur Rechtfertigung der anteiligen Mitübertragung beim Teilanteil iSd. Abs. 1 Nr. 2 [aF], s. Anm. 396). Eine Teilanteilsveräußerung ist hiernach nur gegeben, wenn ein (gleichbleibender) Anteil an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils veräußert wird und somit die stillen Reserven eines „vollständigen“ Teilanteils – unabhängig von ihrer „Verteilung“ im Gesamthands- und Sonderbereich – aufgedeckt werden. Ist SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden, bedeutet dies die Mitveräußerung eines synchron entsprechenden Anteils des SonderBV (sog. vertikale Spaltung des Mitunternehmeranteils unter quotengleicher Zuordnung von wesentlichem SonderBV, sog. Kongruenzgebot, zB BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26, unter II.2.b; zu weiteren Ausführungen s. Anm. 396). Unbeachtlich ist, in welchem Verhältnis die durch Veräußerung realisierten stillen Reserven im Gesamthands- und Sonderbereich zueinander stehen. Dies gilt schon deshalb, weil eine funktionale Wesentlichkeit von WG auch ohne Vorhandensein von stillen Reserven gegeben ist (s. Anm. 121). Folglich gibt es uE keine Unbeachtlichkeitsgrenze für die quotale Übertragung des SonderBV, wenn das zum Gesellschaftsanteil korrespondierende SonderBV nur geringfügig ist (BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176).

Rechtliche Hindernisse bei der Teilung eines WG des SonderBV sind stl. unbeachtlich (s. Anm. 297 und BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176, unter 2.b bb).

(4) Bedeutung des Kongruenzgebots

389

Zum Teilanteil gehört auch das quotenentsprechende wesentliche SonderBV (s. Anm. 388). Da die Rechtsfolgen der Veräußerung eines Teilanteils iSd. Abs. 1 Satz 2 mit der eines Teils der Mitgliedschaft an einer gewerblichen PersGes. ohne dazugehöriges wesentliches SonderBV deckungsgleich sind (nämlich in beiden Fällen laufender Gewinn und GewStPflcht), kommt für Vorgänge ab erstmaliger Anwendung der Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 (Veräußerung nach dem 31.12.2001, s. Anm. 376) dem Kongruenzgebot (s. Anm. 388) für Zwecke der Anwendung des Abs. 4, § 34 und § 7 Satz 1 GewStG keine materiell-rechtl. Bedeutung (mehr) zu (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 410: „entbehrliche Klarstellung in § 16 I 2 nF“). Das Kongruenzgebot (s. Anm. 388) ist weiterhin bei solchen Steuervorschriften zu beachten, welche die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils (nach wie vor) begünstigen (dh. bei Teilanteilsveräußerungen nach Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 [aF], s. Anm. 395 ff.; bei unentgeltlichen Übertragungen von Teilanteilen, Abgrenzung von § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zu Satz 2, s. § 6 Anm. 1262f., und bei Umwandlungs-/Einbringungssachverhalten mit Übertragung von Teilanteilen, s.

§ 16 Anm. 389–393 B. Abs. 1: Veräußerung von „Sachgesamtheiten“

Anm. 100). Bei § 6 und den Regelungen des UmwStG ist das Kongruenzgebot insofern zu modifizieren, als auf die normspezifische Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage abzustellen ist (dh. rein funktionale Betrachtung).

390 (5) Anwendungsfälle der Teilanteilsveräußerung

Grundfälle der Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 2) sind

- die entgeltliche Übertragung des Bruchteils eines Gesellschaftsanteils an einen neuen oder bereits der PersGes. angehörigen Gesellschafter (BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211, unter II.1),
- die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine PersGes. teils gegen Erwerb/Erweiterung einer (eigenen) Mitunternehmerstellung und zugleich zugunsten der Mitunternehmerbeteiligung eines Dritten, der hierfür ein Entgelt an den einbringenden Mitunternehmer leistet (hier sind die Tatbestände des § 24 Abs. 1 UmwStG und der Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 zugleich erfüllt, Patt in DPM, § 24 UmwStG Rz. 6 [10/2018], soweit der Anteil des eingebrachten Mitunternehmeranteils auf Rechnung des Dritten übertragen wird, liegt eine Teilanteilsveräußerung vor),
- der Hinzutritt eines weiteren Mitunternehmers in eine Mitunternehmerschaft gegen Zahlung an die bisherigen Mitunternehmer (s. Anm. 327), dies gilt auch bei der entgeltlichen Aufnahme eines weiteren atypisch still beteiligten Gesellschafters am Handelsgewerbe einer KapGes. gegen Zahlung in das eigene BV der KapGes. (BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779),
- die entgeltliche Neuordnung von Gesellschaftsrechten (Stimm- und Gewinnbezugsrechte sowie dingliche Vermögensbeteiligung) bei gleichem Gesellschafterbestand (s. Anm. 332),
- die entgeltliche Einräumung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil (s. Anm. 337),
- die entgeltliche Einräumung eines Nießbrauchs an einem Mitunternehmeranteil, der von seiner vertraglichen Ausgestaltung sowohl dem zivilrechtlichen Gesellschafter als auch dem Nießbraucher (zugleich) eine Mitunternehmerstellung vermittelt (dazu s. § 15 EStG Anm. 443; der bisher *einem* StSubjekt zuzurechnende Mitunternehmeranteil wird stl. „aufgespalten“ und geht gegen Entgelt – als Teilanteil iSd. Abs. 1 Satz 2 – auf einen Erwerber als weiteren Mitunternehmer über).

391–392 Einstweilen frei.

393 e) Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Gegenstand der Veräußerung)

Durch Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 in Abs. 1 Satz 2 wird klargestellt, dass der Bruchteil der Beteiligung als pHG an einer KGaA (s. Anm. 370) nicht (mehr) zum begünstigten Veräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gehört (zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 376) und der Gewinn aus der Veräußerung demzufolge dem regulären Tarif bei der ESt unterliegt (s. Anm. 394; zur Rechtslage, wenn die Veräußerung der Teilbeteiligung vor dem 1.1.2002 erfolgt, s. Anm. 395 ff.).

Die Veräußerung eines Teilanteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist gegeben, wenn der KGaA ein weiterer pHG dadurch beitrifft, dass dieser an den bisherigen pHG eine

entsprechende Leistung (zB Geldzahlung) erbringt. Keine Teilanteilsveräußerung liegt hingegen vor, wenn der neue phG eine eigene Vermögenseinlage auf das Grundkapital der KGaA (ohne weitere Ausgleichsleistungen an den bisherigen phG) leistet (ebenso REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 191). Ebenfalls kein Bruchteil des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 liegt vor,

- wenn der phG seine gesamte Beteiligung an mehrere neue phG veräußert (hier ist Abs. 3 Satz 1 vorrangig, s. Anm. 378),
- wenn der gesamte phG-Anteil ohne wesentliches SonderBV veräußert wird (wie beim Teilanteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 384) oder
- wenn nur das SonderBV entgeltlich übertragen wird (ebenso REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 190; s. Anm. 384).

f) Rechtsfolgen der Teilanteilsveräußerung

394

Gewinne aus der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils oder des Teils der Beteiligung als phG einer KGaA gehören ebenso wie die Gewinne aus der Veräußerung der gesamten Mitunternehmerbeteiligung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abs 1 Satz 1, Einleitungssatz). Es handelt sich hierbei um „laufende Gewinne“ (Abs. 1 Satz 2). Dies gilt auch für den Gewinn aus dem Sonderbereich; gleichviel, ob wesentliche WG des SonderBV quotenentsprechend oder vollständig mitveräußert werden.

Der Begriff „laufender Gewinn“ ist – ebenso wie in Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 Satz 5 – weder in § 16 noch an anderer Stelle des EStG erläutert. In der Rspr. und im Schrifttum wird der Begriff des laufenden Gewinns gebraucht, um Gewinne, die im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe der in Abs. 1 Satz 1 genannten qualifizierten Sachgesamtheiten entstehen, von den übrigen Einkünften abzugrenzen. Eine Legaldefinition ist hier nicht erforderlich, da ohne eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung über die Tarifiermäßigkeit des Gewinns aus der Teilanteilsveräußerung in § 34 Abs. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 1 oder Abs. 3 der Gewinn zwingend nach dem (regulären) Tarif (§ 32a) zu besteuern ist. Es handelt sich bei Abs. 1 Satz 2 nicht um eine Fiktion (wie zB Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 Satz 5). Veräußerungsgewinne aus einer Teilanteilsübertragung gehören dem Grunde nach nicht zu den begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen iSd. Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3 Satz 1 (Abs. 1 Satz 2: „sind“ laufende Gewinne), was Abs. 1 Satz 2 lediglich klarstellt. Folglich ist eine Tarifvergünstigung gem. § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 ausgeschlossen, da keine für die Gewährung der Tarifvergünstigung erforderlichen außerordentlichen Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 gegeben sind.

Freibetrag: Der Freibetrag gem. Abs. 4 ist für den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils nicht zu gewähren. Aus dem Sinn und Zweck der Freibetragsregelung des Abs. 4 ergibt sich, dass mit dem Begriff „Veräußerungsgewinn“ iSd. Abs. 4 Satz 1 nur der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe der qualifizierten Sachgesamtheiten des Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3 Satz 1 gemeint ist (BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26, unter II.3). Da jedoch der Teil eines Mitunternehmeranteils aus dem Kreis der begünstigten Veräußerungsgegenstände iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 herausgenommen worden ist, scheidet auch eine Anwendung des Abs. 4 aus (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 417; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 273).

Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a): Wird der Teil einer Kommanditbeteiligung veräußert, können nach § 15a verrechenbare Verluste von dem Veräußerungsgewinn abgezogen werden. Da die Verlustverrechnung mit dem Kom-

manditanteil verbunden ist (beteiligungsbezogene Betrachtungsweise, BFH v. 1.3.2018 – IV R 16/15, BStBl. II 2018, 527), erfolgt die Verlustverwertung nur in dem Umfang, in dem der verrechenbare Verlust dem veräußerten Teilanteil zuzuordnen ist. Die auf den zurückbehaltenen (Rest-)Anteil entfallenden verrechenbaren Verluste bleiben unberührt (WENDT, FR 2018, 702).

Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Zur Anwendung des § 35 auf gewstpfl. Gewinne aus der Teilanteilsveräußerung s. § 35 Anm. 45 und 65. Die StErmäßigung entfällt allerdings gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wenn die Veräußerung des Teilanteils unter den Sondertatbestand des § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG (s. Anm. 40) fällt.

Gewerbesteuerpflicht: Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils (sowohl das positive wie auch negative Erg.) rechnet gem. § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag der PersGes., an der die Beteiligung besteht (stRspr., zB BFH v. 20.8.2015 – IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz. 32; weiter s. Anm. 40). Für den gewstpfl. Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmerteils an einer grundbesitzverwaltenden Mitunternehmerschaft kann die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht in Anspruch genommen werden (BFH v. 8.12.2016 – IV R 14/13, BStBl. II 2017, 494). Es ist zwar kein Ausschluss der erweiterten Kürzung aus § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG gegeben (der Anteilsveräußerungsgewinn gehört nämlich bereits nach § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag und ist damit kein Gewinn „im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 und 3“). Die Veräußerung des Teilanteils, bei der auch der innere Wert der Beteiligung realisiert wird, geht über die bloße Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes hinaus, so dass der Tatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schon nicht gegeben ist.

Zeitpunkt der Versteuerung: Der Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung ist in dem VZ zu versteuern, in dem er erzielt wird (s. Anm. 320 aE). Dies ist der Zeitpunkt der Veräußerung, dh. wenn die rechtl. oder wirtschaftliche Inhaberschaft an dem Mitunternehmerteilanteil übergeht. Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. der Mitunternehmerschaft wird der Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung bei Gewerbetreibenden in dem VZ bezogen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2; ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 441; anders bei der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, s. Anm. 285).

Gewinnermittlung: Der Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils berechnet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (wie auch der übrige laufende Gewinn; dh. insbes. §§ 4–7). Die besondere Gewinnermittlungsvorschrift des Abs. 2 ist uE nicht anzuwenden (aA BFH v. 20.8.2015 – IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz. 19 und BFH v. 1.3.2018 – IV R 38/15, BFH/NV 2018, 779, Rz. 45). Dies ergibt sich aus der Bezugnahme in Abs. 2 Satz 1 (nur) auf den Anteil des BV iSd. „Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3“ (und nicht auch des Abs. 1 Satz 2). Im Rahmen des UntStFG ist Satz 2 in Abs. 1 eingefügt worden; es unterblieb indes ein Folgeverweis bei der Ermittlung des begünstigten Betriebsveräußerungsgewinns in Abs. 2. Der Gesetzgeber hat eine solche Anpassung allerdings als notwendig erachtet und sodann durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) nachgeholt. Auch Abs. 2 Satz 3 spricht dafür, dass der Gewinn iSd. Abs. 2 Sätze 1 und 2 nicht das Erg. aus einer Teilanteilsveräußerung enthält, denn die „Fiktion“ eines laufenden Gewinns (Rechtsfolge von Abs. 2 Satz 3) macht nur dann Sinn, wenn der Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1 grds. tarifbegünstigt ist (wohingegen der Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung bereits in vollem Umfang ein laufender Gewinn „ist“). Der Teilanteilsveräußerungsgewinn ermittelt sich aus dem gemeinen Wert des Veräußerungsentgelts

abzgl. des Netto-Buchwerts des Teilanteils (dh. soweit mit dem Teilanteil die Vermögensposition des Mitunternehmers übergeht). Anders als bei der punktuellen Gewinnermittlung nach Abs. 2 werden spätere Erhöhungen/Minderungen des Veräußerungspreises nicht auf den Stichtag der Anteilsveräußerung zurückbezogen.

Die durch die Teilanteilsveräußerung ausgelöste GewSt mindert nicht den Veräußerungsgewinn (s. Anm. 381).

Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils veräußert, den der Veräußerer nach und nach zu unterschiedlichen AK erworben hat, ist der Buchwert des veräußerten Teilanteils wegen der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 385) im Wege der Durchschnittsbewertung zu ermitteln (BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535; FG Ba.-Württ. v. 5.6.2002 – 2 K 367/99, EFG 2002, 1309, rkr.; Hess. FG v. 24.3.2010 – 13 K 2850/07, EFG 2011, 622, Rev. eingelegt, Zurückverweisung aus – nur – verfahrensrechtl. Gründen, BFH v. 16.5.2013 – IV R 21/10, BFH/NV 2013, 1586).

Feststellungsverfahren: Zur Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung des Teilanteils in der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft s. Anm. 45.

Teilentgeltliche Übertragung: Erfolgt die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils (oder des Teils einer Beteiligung als pHG einer KGaA) teilentgeltlich (zum Begriff s. Anm. 75), ist fraglich, ob der Vorgang für Zwecke der Besteuerung nach dem Verhältnis des Werts des Entgelts zum Teilwert des Teilanteils (genauer: der Summe der Teilwerte der anteiligen einzelnen WG) in eine entgeltliche und eine unentgeltliche Übertragung aufzuteilen ist (sog. Trennungstheorie). Alternativ wäre die sog. Einheitstheorie (s. Anm. 76) wie bei den Sachgesamtheiten des Abs. 1 Satz 1 anzuwenden. Der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 2 ist zwar aus der Begünstigung des Abs. 1 iVm. § 34 ausgenommen. Hier besteht allerdings die Besonderheit, dass anders als bei der Veräußerung die unentgeltliche Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 eine qualifizierte und gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 begünstigte Sachgesamtheit darstellt. Im Fall des unentgeltlichen Übergangs eines Teilanteils führt der Erwerber, wenn es sich um eine natürliche Person handelt, als Rechtsnachfolger iSd. § 6 Abs. 3 Satz 3 den anteiligen Netto-Buchwert fort (dies gilt selbst dann, wenn wesentliches SonderBV zurückbehalten wird, s. § 6 Abs. 3 Satz 2). Beim Übertragenden entsteht kein (Aufgabe-)Gewinn. In dieser ertragstl. Situation ist bei der teilentgeltlichen Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils der Anwendung der Einheitstheorie der Vorzug einzuräumen (glA FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657 [663]); dies gilt insbes., wenn man – wie hier vertreten – die Rechtfertigung der Einheitstheorie (nur) aus dem Prinzip der Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 herleitet (s. Anm. 76). Eine andere Beurteilung würde die ertragstl. Zuordnung des Vorgangs im Spannungsfeld der Veräußerungstatbestände des Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 untereinander und jeweils im Verhältnis zu § 6 Abs. 3 zu unsachgemäßen Verwerfungen führen.

Erfolgt die teilentgeltliche Übertragung allerdings an eine KapGes., an der der Veräußerer (oder ein naher Angehöriger) beteiligt ist, kommt § 6 Abs. 3 und damit auch die Einheitstheorie nicht zur Anwendung. In diesem Fall sind die stillen Reserven auch insoweit aufzudecken (nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage), wie der Vorgang als unentgeltliche Übertragung zu werten ist (BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525, unter 3.; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, Rz. 16).

**3. Tatbestand und Rechtsfolge der Veräußerung des Teils eines Anteils
iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3 (aF) vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2**

395 **a) Vorbemerkung**

Beim Tatbestand der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils in der Zeit vor Inkrafttreten der Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 376) und danach sind dieselben Grundsätze maßgebend. Zur Erzielung des Veräußerungsgewinns, der Person des Veräußerers, dem Begriff der Veräußerung und dem Gegenstand der Veräußerung gelten folglich die Ausführungen zu Anm. 381 ff. entsprechend. Anders als im Fall der Teilanteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 2 ist bei Vorhandensein von wesentlichem SonderBV in Bezug auf die unterschiedliche Rechtsfolge entscheidungsrelevant, ob das SonderBV anteilig mit übertragen wird, denn nur bei Beachtung dieses Kongruenzgebots (s. Anm. 388), dessen Rechtfertigung sich aus der Freibetrags- und Tarifvergünstigung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 397) letztlich ergibt (s. Anm. 396), liegt ein derartig privilegierter Teilanteilsveräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Nr. 2 (aF) vor. Die Bedeutung der Mitveräußerung des anteiligen SonderBV bei Übertragungen ab Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2 ist nicht mehr gegeben, da die Rechtsfolgen mit und ohne Berücksichtigung des Kongruenzgebots nicht länger differieren (s. Anm. 389).

396 **b) Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3 (aF)**

Teilanteil ist jeder – vom Veräußerer beliebig bestimmbare – Bruchteil eines Mitunternehmeranteils, der einen Anteil des Mitunternehmers am Vermögen der Gesellschaft und sein SonderBV umfasst. Die nach Abs. 1 Nr. 2 oder 3 (aF) iVm. § 34 begünstigte Teilanteilsveräußerung setzt folglich voraus, dass auch das SonderBV anteilig (quotenentsprechend) mitveräußert wird, wenn es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält (stRspr., s. Anm. 387, 388). Die vollständige Zurückbehaltung des wesentlichen SonderBV steht einer („vollständigen“) Teilanteilsübertragung entgegen (s. Anm. 397) und führt als Veräußerung anteiliger WG zu einem laufenden Gewinn (stRspr., BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 66 mwN).

Stellungnahme: Die Auffassung der Rspr. zum Umfang eines Mitunternehmeranteils unter Einbeziehung des SonderBV ergibt sich aus der Tarifvergünstigung des Gewinns aus der Teilanteilsveräußerung gem. Abs. 1 Nr. 2 (aF) iVm. § 34. Die sich daraus ergebende Forderung der Mitveräußerung des anteiligen wesentlichen SonderBV ist im Hinblick auf die Notwendigkeit einer atypischen Zusammenballung der Aufdeckung stiller Reserven in Bezug auf die „Sachgesamtheit“ Teilanteil auch folgerichtig. Die hieran ansetzende und die Berücksichtigung des SonderBV zurückweisende Kritik, dass die Eigentumsverhältnisse der WG des SonderBV nicht mit der Höhe der Beteiligung an der PersGes. korrespondieren und dass die Annahme von SonderBV stl. nur an die Mitunternehmerstellung als solche und nicht an eine bestimmte Beteiligungshöhe anknüpft, ist – isoliert betrachtet – nachvollziehbar (KORN, KÖSDI 1997, 11225; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773). Ein beachtliches Argument gegen die „vertikale Teilung“ des Mitunternehmeranteils wäre dies jedoch nur, wenn es eine qualifizierte Sachgesamtheit unterhalb des Mitunternehmeranteils geben würde. Dies ist aber nicht der Fall (s. Stellungnahme unter Anm. 397). Das „Dilemma“ liegt uE letztlich darin, dass der Teilanteil als begünstigter Veräußerungsgegenstand iSd. Abs. 1 Nr. 2 (aF) iVm. § 34 nicht existiert und nur aus Gründen der Rechtssicherheit fingiert wird. Wenn schon die Untereinheit eines Mitunternehmeranteils als Gegenstand einer Anteilsveräußerung angesehen wird

und folglich tarifbegünstigt wird, was eine zusammengeballte Aufdeckung dieses Veräußerungsgegenstands „Teilanteil“ voraussetzt, dann muss auch nach „puristischem Verständnis“ (so DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773 [1777]) das wesentliche SonderBV in diese Betrachtung einbezogen werden. Dies ist insofern zwingend, weil der fiktive – dh. dem Grunde nach überhaupt nicht begünstigungsfähige – Veräußerungsgegenstand „Teilanteil“ nicht besser gestellt werden darf, als der vom Tatbestand des Abs. 1 Nr. 2 aF tatsächlich erfasste gesamte Mitunternehmeranteil. Hier spielt für die StVergünstigung keine Rolle, in welchem Bereich (Gesamthands- oder SonderBV-Vermögen) sich die für die Sachgesamtheit (und dem folgend für die Tarifbegünstigung) konstitutiven wesentlichen Betriebsgrundlagen befinden.

Enthält der Mitunternehmeranteil bzw. der Anteil des pHG einer KGaA wesentliches SonderBV, muss im Fall der begünstigten Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils das entsprechende wesentliche SonderBV mitveräußert werden (Kongruenzgebot). Bei der Bestimmung des quotenentsprechenden Anteils des SonderBV ist vom gesamten Mitunternehmeranteil als Bezugsgröße auszugehen. Wird die Hälfte des Mitunternehmeranteils veräußert, müssen auch 50 % des SonderBV übertragen werden; dies ist zB bei der Veräußerung von 15 % an einer PersGes. der Fall, wenn der Mitunternehmer zuvor mit 30 % beteiligt war oder im Fall der Veräußerung von 45 % bei vorheriger Beteiligung iHv. 90 % (WACKER in SCHMIDT, 31. Aufl. 2012, § 16 Rz. 410).

Wird wesentliches SonderBV in einer geringeren Quote als es dem veräußerten Bruchteil des Mitunternehmeranteils entspricht (dh. unterquotal) mitübertragen, schließt dies den Tatbestand der Teilanteilsveräußerung nicht gänzlich aus. Soweit die Quote der Teilabtretung des Gesellschaftsanteils derjenigen des wesentlichen WG des SonderBV gleichkommt (Kongruenzprinzip), ist eine Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3 aF gegeben. Hinsichtlich des Überhangs am Gesellschaftsanteil fehlt es an der dazugehörigen kongruenten wesentlichen Betriebsgrundlage des SonderBV, so dass diesbezüglich kein „Teilanteil im Ganzen“ vorliegt (WACKER in SCHMIDT, 31. Aufl. 2012, § 16 Rz. 410; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142a [2/2006]; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200 [202]). Zu den Rechtsfolgen einer unterquotalen und einer überquotalen Veräußerung von SonderBV s. Anm. 397.

Änderung der Rechtsprechung? Die Aussagen des BFH zum Umfang des Teilanteils unter Einbeziehung des SonderBV (s. Anm. 387) stellen keine Änderung der Rspr. iSd. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO dar. Im Urt. des BFH (BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26) hat dieser erstmals entscheidungserheblich über die im Schrifttum bis dahin kontrovers diskutierte Rechtsfrage (s.o. und s. Anm. 387) entschieden. Die Änderung einer anderslautenden höchstrichterlichen Rspr. ist hiermit folglich nicht verbunden (BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524).

Gesamtplanbetrachtung: Die Grundsätze der zeitraumbezogenen Gesamtbetrachtung der Übertragung/Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils hinsichtlich der Annahme einer steuerbegünstigten Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 34 gelten im Fall der Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 und 3 aF entsprechend (dazu s. Anm. 298).

c) Rechtsfolgen der Teilanteilsveräußerung

397 **aa) Steuervergünstigung**

Nach Rspr. des BFH und der hM im Schrifttum schließt der Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 (aF) bei Übertragungen vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 1 (dh. bis 31.12.2001, 24:00 Uhr, s. Anm. 376) die Veräußerung eines (jeden) Bruchteils eines Mitunternehmeranteils ein, obwohl sich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ableiten lässt. Daraus resultiert eine StVergünstigung für den Veräußerungsgewinn beim EStTarif gem. Abs. 1 Nr. 2 (aF) iVm. § 34 (s.u.) und eine sachliche StBefreiung nach Abs. 4 (s. Anm. 398). Die FinVerw. hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen und durch eine jahrzehntelange Besteuerungspraxis die Rspr. des BFH gebilligt. Gleiches gilt für den Teil der Beteiligung des pHG an einer KGaA iSd. Abs. 1 Nr. 3 (aF).

ZB BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211; BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132, unter 5.; BFH v. 6.11.1991 – XI R 41/88, BStBl. II 1992, 335; BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599, unter 7.; BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, unter C.V.2.c); REIB in KSM, § 16 Rz. C 51 und C 97; WEBER, DB 1991, 2560; TISMER/OSENKOPP, FR 1992, 39; KORN, KÖSDI 1991, 8593; KNOBBE-KEUK, StJb. 1991/1992, 228; R 139 Abs. 4 EStR 1990 bis EStR 2001; aA MITTMANN, DStZ 1989, 473; PATT/RASCHE, DStR 1996, 645; TIEDKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026; WENDT, Stbg 1999, 1 (10).

Stellungnahme: Die Veräußerung des Anteils eines Mitunternehmeranteils war uE entgegen gängiger Besteuerungspraxis nicht gem. Abs. 1 Nr. 2 (aF) zu beurteilen, weil bei einer Teilanteilsveräußerung nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden und deshalb die Voraussetzungen für eine Tarifbegünstigung nicht vorliegen.

ALTHANS, BB 1993, 1060, (1063); MÄRKLE, DStR 2001, 685; MITTMANN, DStZ 1989, 473; PATT/RASCHE, DStR 1996, 645 (647); TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026; WENDT, FR 2002, 127 (128); aA DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773 (1776); krit. GROH, DB 2001, 2162 (2164).

Fortführung der Rechtsprechung: Dieser Auffassung hat sich der Große Senat des BFH (v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, unter C.V.2.c) inhaltlich angeschlossen. Aus Gründen der Rechtssicherheit halten der Große Senat und dem folgend die übrigen Senate des BFH jedoch an der bisherigen Begünstigung der Teilanteilsveräußerung bis zum Inkrafttreten des UntStFG (s. Anm. 376) fest.

StRspr., zB BFH v. 16.9.2004 – IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068; BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; BFH v. 10.6.2008 – VIII R 79/05, BStBl. II 2008, 863; BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 27; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 44; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 17; BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1260, Rz. 36 und 44.

Die Vorinstanz (FG Münster v. 19.12.2002 – 1 K 1213/01 F, EFG 2003, 547, rkr.; FG Münster v. 9.7.2003 – 1 K 6926/01 F, EFG 2003, 1618, rkr.) hat – uE zu Recht – den Gesichtspunkt der Rechtssicherheit hinter die steuersystematisch zutreffende Anwendung der Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 34 zurückgestellt. Dies gilt umso mehr, als die bisherige langjährige BFH-Rspr. keine Begr. für die von ihr angenommene StVergünstigung enthält (PATT/RASCHE, DStR 1996, 645, unter 3.; so ausdrücklich auch BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, unter C.V.2.c). Mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit wäre auch eine dauerhaft ungerechtfertigte StBegünstigung gem. Abs. 4 und § 34 und somit eine nicht sachgerechte Besserstellung der Teilanteilsveräußerung gegenüber vergleichbaren Vorgängen bei einem Einzelunternehmer nicht zu vereinbaren. Dass dies auch den Wertungen des Gesetzgebers widerspricht, zeigt die Änderung des Abs. 1 durch das UntStFG und die hierzu ergangene Gesetzesbegründung (s.

Anm. 374). Allerdings bewirkt die gesetzliche Herausnahme der Teilanteilsveräußerung aus den tarifbegünstigten Tatbeständen des Abs. 1 seit 1.1.2002 eine zeitliche Begrenzung der Problematik, so dass bei der Abwägung zwischen der Wahrung von Rechtssicherheit und der systematischen Einordnung der Vorschrift beachtenswert ist, dass es sich um „abgelaufenes Recht“ handelt.

Unterquotale Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen: Im Fall der unterquotalen Mitübertragung wesentlichen SonderBV liegt die Veräußerung einer Sachgesamtheit „vollständiger Teilanteil“ nur in Höhe der Quote des SonderBV vor (s. Anm. 396). Insoweit ist der anteilige Veräußerungsgewinn aus dem Gesamthandsbereich und der gesamte Gewinn aus dem Sonderbereich gem. Abs. 1 Nr. 2 und 3 aF iVm. § 34 tarifbegünstigt. Im Übrigen rechnet der Gewinn nicht zu den Veräußerungsgewinnen iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 iVm. § 16, so dass laufende Erträge anzunehmen sind (WACKER in SCHMIDT, 31. Aufl. 2012, § 16 Rz. 410; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142a [2/2006]; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200 [202]).

Überquotale Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen: Wird im Rahmen der Teilanteilsveräußerung ein unwesentliches WG des SonderBV vollständig oder zu einer Quote, die den Bruchteil des Mitunternehmeranteils überschreitet (dh. überquotale), mitübertragen, so gehört der Veräußerungsgewinn aus dem Sonderbereich in vollem Umfang zum steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn. Nach Auffassung des BFH soll dies auch für den Gewinn aus überquotale veräußertem wesentlichen SonderBV gelten (BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 69; ebenso KLUMPP, ZEV 2001, 55; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200 [202f.]; aA s.u.). Diese Beurteilung ist aus Sicht der atypischen Zusammenballung von Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 nachvollziehbar; schließlich werden im Sonderbereich noch mehr stille Reserven aufgedeckt und versteuert, als es dem Umfang eines „vollständigen“ Teilanteils entspricht. Gleichwohl ist mE eine StErmäßigung für den überquotalen Anteil des Veräußerungsgewinns nicht zu gewähren (ebenso WACKER in SCHMIDT, 31. Aufl. 2012, § 16 Rz. 410; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 142a [2/2006]; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773 [1778]; MÄRKLE, DStR 2001, 685 [689]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [554]), denn die Außerordentlichkeit von Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 ist (nur) auf den jeweilig zu beurteilenden Veräußerungstatbestand zu beziehen (hier: konkrete Untereinheit eines Mitunternehmeranteils, s. Anm. 396). Dies erfordert eine „segmentierte Betrachtung“ aller der übertragenen Sachgesamtheit zuzuordnenden stillen Reserven (s. BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 25; auch Rückschluss aus § 34 Abs. 3 Satz 5). Das über die veräußerte Quote im Verhältnis zur gesamten Mitunternehmerbeteiligung hinausgehende wesentliche SonderBV ist indes konstitutiver Bestandteil des zurückbehaltenen Mitunternehmeranteils und damit (stl.) zwingend der Sachgesamtheit „Rest-Mitunternehmeranteil“ zuzurechnen. Die Rspr. zur unentgeltlichen Übertragung eines Teilanteils mit überquotalem wesentlichen SonderBV (§ 6 Abs. 3) kann hier nicht herangezogen werden (so aber BFH v. 10.2.2016 – VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz. 71), denn § 6 Abs. 3 und §§ 16, 34 stehen in einem grundlegend unterschiedlichen Regelungs- und Begünstigungszusammenhang, so dass eigene normspezifische Begriffsbestimmungen erforderlich sind (hieraus resultiert, dass noch nicht einmal die wesentliche Betriebsgrundlage übereinstimmend beurteilt wird). Die Unschädlichkeit der überquotalen Mitübertragung im Regelungsbereich des § 6 Abs. 3 ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung von § 6 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053, Rz. 29), was nicht auf §§ 16, 34 übertragbar ist, weil ein solches Normverständnis hier fehlt.

§ 16 Anm. 398–399 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

398 **bb) Weitere Rechtsfolgen**

Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35): Siehe Anm. 394.

Freibetrag: Da die Veräußerung eines Teilanteils den tarifbegünstigten Tatbestand nach Abs. 1 Nr. 2 (aF) erfüllt (s. Anm. 397), gehört der hieraus erzielte Gewinn zum Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 4 Satz 1 aF (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 582; STAHL, in KORN, § 16 Rz. 413 [08/2012]).

Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a): Siehe Anm. 394.

Gewerbesteuerpflicht: Siehe Anm. 394.

Zeitpunkt der Versteuerung: Siehe Anm. 394.

Gewinnermittlung: Der Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils ermittelt sich – wie auch das Erg. aus der Übertragung des gesamten Anteils – gem. Abs. 2 iVm. Abs. 1 Nr. 2 aF (BFH v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599, unter 7.). Ist die Mitunternehmerbeteiligung, aus der der Teilanteil abgespalten worden ist, sukzessive erworben worden, ist der Buchwert des veräußerten Teilanteils iSd. Abs. 2 Satz 2 wegen der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils im Wege der Durchschnittsbewertung zu ermitteln (s. Anm. 394 „Gewinnermittlung“).

Feststellungsverfahren: Siehe Anm. 394.

Teilentgeltliche Übertragung: Hier gelten die Grundsätze der sog. Einheits-
theorie (dazu s. Anm. 76) wie bei der Übertragung der anderen Sachgesamtheiten iSd. Abs. 1, zu denen der Teilanteil bis zum Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2 gerechnet wird.

399 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ermittlung des Veräußerungsgewinns**

Schrifttum ab 1980: ROOLF/VAHL, Die Beteiligung eines ausgeschiedenen Gesellschafters am Ergebnis schwebender Geschäfte, DB 1983, 1964; WISMETH, Die Besteuerung der Einkünfte nach Veräußerung und Aufgabe des Betriebes, DB 1983, 521; BÖDDINGHAUS/KLEVEMAN, Der Begriff der Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG, DB 1987, 120; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; SCHLUTZ, Gesellschafterwechsel im Schnittpunkt zweier Jahre und nachträgliche Kaufpreisänderungen, DStZ 1990, 562; FELIX, Fehlgeschlagene Veräußerungskosten (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG) als laufende Betriebsausgabe, DStZ 1991, 373; MÄRKLE, Die teilentgeltliche Betriebsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, DStR 1993, 1005; SCHOOR, Betriebsübertragung gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ 1993, 225; BORDEWIN, Rückwirkender Wegfall des Veräußerungsgewinns, FR 1994, 555; KORN, Steuerrechtsänderungen durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, KÖSDI 1994, 9678; SAGASSER/SCHÜPPEN, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, DStR 1994, 265; SCHIFFERS, Änderung der §§ 16 EStG und 24 UmwStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, BB 1994, 1469; SCHULTZ, Gewerbesteuerpflicht beim Aufstockungsmodell nach dem StMBG?, DStR 1994, 521; THEISEN, Unternehmensveräußerung und steuerliche Rückwirkung, DStR 1994, 1560, 1599; BREIDENBACH, Einschränkung der Steuerbegünstigung für Einbringungsgewinne: Ist die Nachbesserung des Gesetzgebers zu § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG erneut redaktionell verunglückt?, DB 1995, 296; GROH, Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235; GROH, Der erwerbende

Veräußerer, DB 1996, 2356; SCHOOR, Ermittlung des Gewinns bei Betriebsveräußerung und -aufgabe, Inf. 1996, 619; RICHTER, Wettbewerbsklausel bei Betriebs- oder Praxisveräußerung, DStR 1997, 1318; SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation), StBp. 1997, 147, 182; KEMPERMANN, Steuerliche Behandlung von Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1998, 433; PYSZKA/KAMPHAUS, DStR-Fachliteratur-Auswertung: Bilanzen und Gewinnermittlung, DStR 1998, 108; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg. 1999, 1; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; KEMPERMANN, Zur steuerlichen Behandlung einer im Rahmen einer Betriebsveräußerung geleisteten Vorfälligkeitsentschädigung, FR 2000, 713; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Behandlung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen nach dem Steuersenkungsgesetz, WPg 2001, 1377; BONERTZ, Wer ist Schuldner der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 GewStG n.F. bei gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmeranteilsveräußerungen?, DStR 2002, 795; FÜGER/RIEGER, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, 933; PAUS, Ermittlung der Einkünfte bei Veräußerung des Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ 2003, 523; WENDT, Erwerb des gesamten Gewerbebetriebs von der Personengesellschaft durch einen Gesellschafter – Voraussetzungen einer Realteilung, FR 2003, 659; BAHNS, Die rückwirkende steuerliche Berücksichtigung von Ereignissen bei Anteilsveräußerungen nach § 17 EStG, FR 2004, 317; PATR, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen wiederkehrende Bezüge, EStB 2004, 410; NEU/STAMM, Aktuelles Beratungs-Know-How Personengesellschaftsbesteuerung, DStR 2005, 141; PATR, Die Ansparrücklage bei Betriebseinbringung, EStB 2005, 299; SCHNITTER, Verkauf von Betrieben gegen Leibrente, EStB 2005, 221; PAUS, Erwerb eines Betriebs mit einer nicht vollwertigen Verbindlichkeit, FR 2006, 170; GÜNTHER, Finanzverwaltung folgt neuer Rechtsprechung zu § 7g EStG (2007), EStB 2007, 453; SCHIESSL, Ermittlung von nachträglichen gewerblichen Einkünften nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 4 Abs. 1 EStG?, FR 2007, 136; SCHULZE-OSTERLOH, Bildung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG und ihre veräußerungsbedingte Auflösung, BB 2007, 996; SUCHANEK, Anwendung von § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG bei der Veräußerung von doppelstöckigen Mitunternehmerschaften, GmbHR 2007, 248; KANZLER, Die gestreckte Betriebsaufgabe und -veräußerung im Einkommensteuerrecht – der lange Abschied vom Unternehmertum, DStR 2009, 400; BRÄHLER/HOFFMANN, Steuerliche Optimierung von Betriebsübertragungen durch teilentgeltliche Erwerbe, StuW 2011, 259; WEBER-GRELLET, Veräußerung und Übernahme von Verpflichtungen im Bilanzsteuerrecht, DB 2011, 2875; DEMUTH, Negatives Kapitalkonto bei Aufgabe und Veräußerung im EStG, KÖSDI 2013, 18381; MATHÄUS, Beurteilung nachträglicher Vorgänge im Restbetriebsvermögen, Ubg 2015, 340; SCHOOR, Tarifprivilegien bei Betriebs- und Anteilsveräußerung, NWB 2015, 932; LEVEDAG, Gründung, Erweiterung und Auflösung freiberuflicher Sozietäten, FR 2016, 733; RICHTER/JOHN, Gewinnrealisierungen bei dem Ausscheiden von Partnern aus Freiberufler-Sozietäten, FR 2016, 606; MERTZBACH, Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei der Übertragung von freiberuflichen Sachgesamtheiten und Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, DStZ 2018, 33.

Verwaltungsanweisungen: R 16 EStR 2012 und H 16 EStH 2017; BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 16/04, BStBl. I 2004, 1187.

I. Vorbemerkungen zu Abs. 2

1. Bedeutung des Abs. 2

400

Abs. 2 dient neben der Ermittlung des nach Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 stl. begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns auch dessen Abgrenzung vom laufenden Gewinn bzw. von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Aufgrund der Verweisung in § 14 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 gilt die Vorschrift entsprechend im Rahmen der Einkünfte aus LuF bzw. selbständiger Arbeit.

§ 16 Anm. 400–402 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Veräußerungsgewinn ist gem. Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis (s. Anm. 405 ff.) nach Abzug der Veräußerungskosten (s. Anm. 420) im Fall einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) den Wert des BV bzw. im Fall einer Anteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3) den Wert des Anteils am BV übersteigt (s. Anm. 425 ff.). Bei einer negativen Differenz wird ein Veräußerungsverlust realisiert (BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854 f.]; BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483 [1485]).

Als spezielle Vorschrift der Gewinnermittlung bestimmt Abs. 2 Satz 2 die Anwendung der § 4 Abs. 1, § 5 auch für die abschließende Ermittlung des Werts des BV. Der Wert ist demgemäß auf den Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 436) anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze und einer letzten Schlussbilanz zu ermitteln (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; s. Anm. 437 f.).

Nach Abs. 2 Satz 3 gilt seit seiner Einf. durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) ab VZ 1994 der Gewinn aus einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 insoweit als laufender Gewinn, als „auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind“. Folge dieser gesetzlichen Fiktion ist, dass die Begünstigungen des Abs. 4 und des § 34 auf den Gewinn entsprechend der (quotalen) Beteiligungsidentität keine Anwendung finden (s. Anm. 455 ff.). Zur vergleichbaren Regelung des Abs. 3 Satz 5 im Fall der Aufgabe s. Anm. 578.

401 2. Anwendungsbereich

Abs. 2 gilt für sämtliche Veräußerungsvorgänge iSd. Abs. 1 Satz 1, wobei auch der nicht begünstigte Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 2 nach den Vorgaben des Abs. 2 zu ermitteln ist (BFH v. 20.8.2015 – IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz. 19). Gemäß Abs. 3 Satz 1 ist die Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 einer Veräußerung gleichgestellt. Abs. 2 Sätze 1 und 2 sind zur Ermittlung des stl. begünstigten Aufgabegewinns und dessen Abgrenzung vom laufenden Gewinn entsprechend anwendbar (s. Anm. 501). Ein Aufgabegewinn entsteht gem. Abs. 3 Sätze 6 und 7 iVm. Abs. 2, soweit die im Rahmen einer Aufgabe erzielten Veräußerungspreise für einzelne veräußerte WG (s. Anm. 581) und/oder der gemeine Wert (§ 9 BewG) der ins PV überführten WG (s. Anm. 583) abzgl. der Aufgabekosten (s. Anm. 587) den Wert des BV im Zeitpunkt der Aufgabe übersteigen (s. Anm. 588).

402 3. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung

Der Gewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung entsteht nach den allgemeinen Realisationsgrundsätzen (s. § 5 Anm. 395 ff.) und ist zu dem Zeitpunkt verwirklicht, in dem das wirtschaftliche Eigentum am veräußerten BV – zumindest der wesentlichen Betriebsgrundlagen – einvernehmlich auf den Erwerber übergeht (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [230]; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]; s. auch Anm. 60). Entscheidend ist damit weder der Zeitpunkt des Vertragsschlusses (schuldrechtl. Kausalgeschäft) noch des Übergangs des zivilrechtl. Eigentums (dingliches Erfüllungsgeschäft). Die Zahlung bzw. der Zufluss des Veräuße-

rungspreises spielt ebenfalls keine Rolle (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]). Der Veräußerungsgewinn ist grds. in dem VZ zu versteuern, in dem der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung liegt. Zur Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge s. Anm. 406 ff.

Der Zeitpunkt der Veräußerung ist nicht nur für die Gewinnrealisierung maßgebend. Er entspricht grds. auch dem Zeitpunkt, auf den der Wert des BV bzw. des Anteils am BV gem. Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln ist (zB BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [639]; s. Anm. 436).

Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Fall der Aufgabe s. Anm. 530 f.; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 (397 f.); BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 (639).

Veräußerung im Schnittpunkt der Kalenderjahre: Bei Veräußerungen zum Jahreswechsel (bzw. zum Ende eines abweichenden Wj.) ist der exakte Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend: Übertragungen am 31. Dezember werden noch im abgelaufenen Kj. erfasst, Übertragungen am 1. Januar zählen bereits zum neuen Kj. Die Vertragsparteien können allerdings durch entsprechende Vertragsformulierungen die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs zu einem bestimmten Kj./Wj. in einem gewissen Rahmen steuern (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [230]; BFH v. 14.9.1993 – VIII R 84/90, BStBl. II 1994, 764 [765]; BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770).

Mit der Formulierung „Übertragung mit Wirkung vom 31.12.–24.00 Uhr“ bringen die Vertragsparteien zum Ausdruck, dass die Veräußerung noch im abgelaufenen Jahr erfolgen soll; entsprechend weist die Formulierung „Übertragung mit Wirkung vom 1.1.–0.00 Uhr“ darauf hin, dass die Veräußerung erst im neuen Jahr stattfinden soll (krit. PAUS, DSzZ 1998, 901 [902]). Im Fall unklarer oder widersprüchlicher Klauseln kommt es auf die begleitenden Umstände des Einzelfalls an (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 [270]; BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666 [667], zur Auslegung unklarer Formulierungen; BFH v. 2.5.1974 – IV R 47/73, BStBl. II 1974, 707 [708 f.]).

Sukzessive Veräußerung über mehrere Veranlagungszeiträume: § 16 findet grds. nur Anwendung, wenn die Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 in einem einheitlichen (wirtschaftlichen) Vorgang erfolgt und damit die (gesamten) stillen Reserven en bloc aufgedeckt werden. Trotz dieser geforderten Einheitlichkeit des Vorgangs kann sich die Veräußerung zeitlich ggf. über zwei VZ erstrecken (zB BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654 f.]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 121; s. Anm. 129). In diesem Fall entsteht der Veräußerungsgewinn sukzessive mit der jeweiligen Übertragung des BV. Der anteilige Veräußerungsgewinn ist in dem VZ zu erfassen, in dem er jeweils nach den allgemeinen Grundsätzen realisiert wird (zur Betriebsaufgabe BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [394]; BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BFH/NV 2001, 246). Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind Veräußerungspreis und Veräußerungskosten im Verhältnis des Werts des jeweils übertragenen BV gem. Abs. 2 Satz 2 auf die VZ aufzuteilen (glA SIEKER in LADEMANN, § 16 Rz. 683 [8/2016]).

Zum Freibetrag nach Abs. 4 bei sukzessiver Veräußerung (oder Aufgabe) über mehrere VZ s. Anm. 725.

Zeitliche Rückbeziehung: Vereinbaren die Vertragsparteien, sich im Innenverhältnis so zu stellen, als sei die Veräußerung bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgt, findet dies strechtl. grds. keine Anerkennung – entscheidend ist

§ 16 Anm. 402–405 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

die tatsächliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am veräußerten BV (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558 [559 f.]; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 24 [12/2017]). Eine Ausnahme wird lediglich in zwei Fällen anerkannt: (1) Abschluss eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs bei streitigem Sachverhalt (BFH v. 26.7.1984 – IV R 10/83, BStBl. II 1984, 786 [787]; FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001 – 3 K 1973/98, DStRE 2002, 487 [488], rkr.; FG Saarl. v. 27.11.1990 – 1 K 191/89, EFG 1991, 474 [475], rkr.) oder (2) kurzfristige Rückbeziehung aus rein steuertechnischen Gründen, ohne dass dabei ein Steuervorteil erstrebt wird (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55 [56 f.]; BFH v. 23.1.1986 – IV R 335/84, BStBl. II 1986, 623 [624]; BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710 [711]; BFH v. 14.6.2006 – VIII B 196/05, BFH/NV 2006, 1829).

Nicht eindeutig geklärt ist, wie weit eine kurzfristige Rückbeziehung reichen kann. Einzelfallbezogen wird ein Zeitraum von bis zu drei (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 [457]; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 443) bzw. sechs Monaten für möglich gehalten (TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 24 [12/2017]).

Zum rückwirkenden Ausscheiden eines Mitunternehmers s. Anm. 301 ff.

Schwebend unwirksames Veräußerungsgeschäft: Ein schwebend unwirksamer Veräußerungsvertrag kann mit stl. Wirkung rückwirkend genehmigt werden, sofern dies „unverzüglich“ erfolgt (BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307 [308 f.]; BFH v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435 [438]).

Zum Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 445 ff.

403–404 Einstweilen frei.

II. Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)

405 1. Begriff des Veräußerungspreises

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist der im Gesetz nicht definierte Begriff „Veräußerungspreis“ (BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]). Ihm kommen zwei Funktionen zu: Er verkörpert zum einen die Gegenleistung des Erwerbers im Rahmen einer entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 und ist gleichbedeutend mit dem Begriff „Entgelt“ (s. Anm. 62). Zum anderen fungiert er als grundlegende Rechengröße zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns im Schema des Abs. 2 Satz 1: Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV bzw. des Anteils am BV übersteigt.

Veräußerungspreis (im weiteren Sinn): Der Veräußerungspreis umfasst neben der vereinbarten Kaufpreiszahlung als Entgelt für das übertragene BV auch die Gesamtheit aller Vorteile in Geld oder Geldeswert, die dem Veräußerer aus Anlass der entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 zufließen (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396 [397]). Zum Veräußerungspreis nach Abs. 2 Satz 1 zählt damit mehr als die synallagmatische Gegenleistung für die Übertragung des BV. In einem weiteren Sinn verkörpert er alle Leistungen, die mit der Veräußerung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (zB BFH v. 17.12.

1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224 [225]; BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]; BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 26; FG Münster v. 10.9.2002 – 1 K 3648/01 F, EFG 2003, 39, rkr., zu Gewinnen aus der Auflösung eines Versorgungswerks) und mithin durch diesen Vorgang (wirtschaftlich) veranlasst sind. Ein rein zeitlicher Zusammenhang ist allein nicht ausreichend (BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691 [692]).

Wettbewerbsverbot: Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 ist auch das Entgelt für ein vom Veräußerer übernommenes Wettbewerbsverbot, da einer derartigen Verpflichtung innerhalb einer Betriebs- oder Anteilsveräußerung idR keine eigene wirtschaftliche Bedeutung (im Sinne eines selbständigen WG) zukommen wird (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [412]; BFH v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590 [592]; BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161 [1162], mwN; H 16 Abs. 9 „Wettbewerbsverbot“ EStH 2017; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 35 [12/2017]; RICHTER, DStR 1997, 1318 [1319 f.]; WIESBROCK/WÜBBELSMANN, GmbHR 2005, 519).

Umsatzsteuer: Auch eine eventuell im Kaufpreis enthaltene USt ist Teil des Veräußerungspreises. Wegen des gleichzeitigen Abzugs als Veräußerungskosten (s. Anm. 420) wirkt sich die USt allerdings auf die Höhe des Veräußerungsgewinns nicht aus (BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]). Eine Geschäftsveräußerung als solche ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG nicht stbar.

Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern: Der vom Erwerber zu zahlende Veräußerungspreis bezieht sich naturgemäß nicht auf WG des BV, die der Veräußerer zurückbehält – ein Zurückbehalt ist im Rahmen einer begünstigten Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 allerdings nur insoweit möglich, als es sich um nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (zB BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [713]; H 16 Abs. 1 „Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter“ EStH 2017); anderenfalls kommt uU eine begünstigte Aufgabe in Betracht (s. Anm. 520; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 272). Da der Begriff des Veräußerungspreises über den reinen Kaufpreis für das erworbene BV hinausgeht (Veräußerungspreis im weiteren Sinne) und als grundlegende Rechengröße zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns fungiert, kann sich unter dem Gesichtspunkt der zutreffenden Gewinnermittlung auch ein möglicher Zurückbehalt von WG auf die Höhe des Veräußerungspreises (als reine Rechengröße) auswirken:

► *Überführung ins Privatvermögen:* Behält der Veräußerer aktive WG zurück und überführt er diese – soweit rechtl. möglich (s. Anm. 428, 430) – in sein PV, wird zur Erfassung der stillen Reserven ihr gemeiner Wert (§ 9 BewG) dem Veräußerungspreis hinzugerechnet (Abs. 3 Satz 7 analog; BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749). Die Hinzurechnung führt im Erg. in der Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert zu einer Erhöhung des begünstigten Veräußerungsgewinns (BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699], mwN; BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133 f.]; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 257; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 272, 314). Zur Entnahme einzelner WG im Rahmen einer stl. begünstigten Teilbetriebsveräußerung s. BFH v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700 (701 f.); BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 (134).

Passivierte Verbindlichkeiten, die der Veräußerer zurückbehält und in sein PV überführt, können nach der Rspr. aus Vereinfachungsgründen bereits bei der Er-

mittlung des Werts des BV nach Abs. 2 Satz 2 ausgeschrieben werden (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415). Der um die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten erhöhte Wert des BV (Abs. 2 Satz 2) mindert durch den Abzug vom Veräußerungspreis unmittelbar den begünstigten Veräußerungsgewinn.

Die Gegenansicht berücksichtigt die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten hingegen zunächst im Rahmen des Werts des BV und neutralisiert diesen Ansatz anschließend durch einen entsprechenden Abzug vom Veräußerungspreis (zB BORDEWIN, FR 1994, 555 [562]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 314).

► *Veräußerung an Dritte*: Überträgt der Veräußerer in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer begünstigten Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 die zurückbehaltenen WG entgeltlich auf Dritte, zählt auch der insoweit realisierte Erlös zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 440; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 576 [8/2017]).

► *Überführung zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen*: Bringt der Veräußerer zurückbehaltene WG, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen, zu Buchwerten in ein anderes BV ein, ist zur Ermittlung des zutreffenden Veräußerungsgewinns der Buchwert dieser WG dem Veräußerungspreis hinzuzurechnen, sofern die überführten WG (aus Vereinfachungsgründen) nicht bereits bei der Ermittlung des Werts des BV (Abs. 2 Satz 2) eliminiert werden (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 273). Entsprechendes gilt für zurückbehaltene WG, die nach der Veräußerung zwangsläufig weiterhin BV bleiben (sog. Zwangs-RestBV; s. Anm. 428). Wird hingegen ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Veräußerer zu Buchwerten in ein anderes BV überführt, liegt insgesamt weder eine begünstigte Betriebsveräußerung noch -aufgabe vor (s. Anm. 128; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342 [344]; BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [710]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 275, 94). Zu Forderungen und Verbindlichkeiten, die im BV zurückbehalten werden, s. BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385 (386 f.).

Kaufpreisforderung als Restbetriebsvermögen? Bislang ist noch ungeklärt, ob die Kaufpreisforderung nach der Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zwangsläufig ins PV des Veräußerers übergeht oder BV bleibt bzw. bleiben kann (für einen Übergang ins PV zB SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 597 [8/2017]). Der BFH hat die Frage noch nicht abschließend geklärt (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 [380]; PV im Fall einer Aufgabe; offengelassen in BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [182]; BFH v. 9.11.1999 – II R 45/97, BFH/NV 2000, 686 [687]; RestBV; hierzu auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 381 mwN).

Stellungnahme: Die Kaufpreisforderung zählt unabhängig davon, ob noch weiteres RestBV vorhanden ist, so lange zum sog. Wahl-RestBV, bis sie entweder getilgt oder vom Veräußerer erkennbar ins PV entnommen wird (glA PAUS, DStZ 2003, 523 [525]; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 269): Sie ist in der betrieblichen Sphäre als Surrogat für das veräußerte BV entstanden – eine Eigenschaft, die die Forderung auch nach der Veräußerung als Wahl-RestBV beibehält (idS auch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 785; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 105 ff.). Die Kaufpreisforderung aus der Veräußerung eines

Teilbetriebs bzw. einer 100 %-Kapitalbeteiligung im gewerblichen BV bleibt hingegen unproblematisch weiterhin BV. Zum RestBV bei einer Betriebsveräußerung s. Anm. 428.

Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren: Zum hälftigen Ansatz des Veräußerungspreises bei der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. nach dem Halbeinkünfteverfahren ab VZ 2002 gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b aF bzw. ab VZ 2009 zur Freistellung von 40 % nach dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b s. § 3 Nr. 40 Anm. 37, 81 ff.

Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises: Siehe Anm. 446.

2. Umfang des Veräußerungspreises

a) Wiederkehrende Bezüge

aa) Wahlrecht

406

Bei einer Veräußerung gegen Zahlung wiederkehrender Bezüge (s. Anm. 63; § 22 Anm. 100 ff.; R 16 Abs. 11 EStR 2012) hat der Veräußerer ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Barwert der Rente abzgl. Veräußerungskosten und Buchwert des BV) im Zeitpunkt der Veräußerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuflusszeitpunkt (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2; s. § 24 Anm. 81). Im Gegensatz zur sofortigen Versteuerung entsteht bei der nachträglichen Versteuerung kein Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1: Die Begünstigungen nach Abs. 4 (Freibetrag; s. Anm. 721) und § 34 (Tarifbegünstigung; s. § 34 Anm. 40) können nicht in Anspruch genommen werden.

Das Wahlrecht besteht im Rahmen einer Veräußerung gegen Renten, Raten und sonstige wiederkehrende Bezüge, wenn diese entweder wagnisbehaftet sind oder überwiegend Versorgungszwecken dienen (s. § 24 Anm. 81; s. auch PAUS, DStZ 2003, 523; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 221 ff.; R 16 Abs. 11 Satz 1 EStR 2012; H 16 Abs. 11 EStH 2017).

Das Wahlrecht beruht nach zutreffender Ansicht des BFH auf einer teleologischen Reduktion der §§ 16, 34 iVm. dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung (BFH v. 11.11.2010 – IV R 17/08, BStBl. II 2011, 716, Rz. 21, mwN): Die Rentenforderung des Veräußerers ist im Rahmen der Sofortversteuerung nach rein statistischen Wahrscheinlichkeiten mit ihrem Gegenwartswert zu bewerten, wobei der vorzeitige Tod des Rentenberechtigten nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns berechtigt. Die Möglichkeit der Zuflussbesteuerung verhindert demgemäß, dass der Veräußerer uU Gewinne versteuern muss, die er tatsächlich nicht erzielt hat (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 [534], mwN; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 222; s. auch § 24 Anm. 81).

Wagnis: Als wagnisbehaftet gelten insbes. Leibrenten und dies unabhängig davon, ob es sich um abgekürzte oder verlängerte Leibrenten handelt (zB BFH v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452 [453]; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829 [830]; BFH v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169). Zu gewinn- oder umsatzabhängigen wiederkehrenden Bezügen s. BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622: kein Wahlrecht; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 (534); BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717, Rz. 42; aA PAUS, DStZ 2003, 523 (527).

§ 16 Anm. 406–409 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Versorgungscharakter: Versorgungszwecke liegen vor, wenn sich die Raten- oder Rentenzahlungen über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren erstrecken und die Vereinbarung den Versorgungscharakter eindeutig zum Ausdruck bringt, vgl.

BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653 (654); BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829 (831); BFH v. 18.3.2009 – I R 9/08, BStBl. II 2010, 560; FG Düss. v. 25.8.2005 – 15 K 2016/03 E, EFG 2005, 1862 (1863), rkr.; FG Münster v. 25.4.2001 – 8 K 4427/98 E, EFG 2001, 1275 (1276 f.), rkr.; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 224 f.; NEU/LÜHN, DStR 2003, 61 (66).

Zum Sonderfall der reinen Versorgungsleistungen s. § 24 Anm. 83; zur Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen s. Anm. 93, § 22 Anm. 171 ff.; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, 2010/0188949, BStBl. I 2010, 227; BMF v. 16.9.2004 – IV C 3 - S 2255 - 354/04, BStBl. I 2004, 922.

407 Einstweilen frei.

408 bb) Ausübung des Wahlrechts

Der Veräußerer kann sein Wahlrecht als stl. Gestaltungsrecht bis zur Bestandskraft der Veranlagung des Veräußerungsvorgangs ausüben (TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 305, E 309 [12/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 226). An ein einmal ausgeübtes Wahlrecht ist der Stpfl. für die Zukunft gebunden (BFH v. 16.8.1991 – X B 7/91, BFH/NV 1991, 819). Besondere Formvorschriften sind nicht zu beachten. Ist das Wahlrecht nicht oder nicht ordnungsgemäß ausgeübt worden, wird der Gewinn im Zeitpunkt der Veräußerung realisiert (s. Anm. 402) und ist sofort zu versteuern (BFH v. 12.5.1999 – IV R 52/98, BFH/NV 1999, 1330).

Bei Veräußerung durch eine PersGes. steht das Wahlrecht jedem Mitunternehmer gesondert zu und dies unabhängig von der Wahlrechtsausübung durch die übrigen Gesellschafter (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 227).

Zur Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung s. NEU/STAMM, DStR 2005, 141 (146 f.); PATT, EStB 2004, 410.

409 cc) Besteuerungsgrundsätze

Sofortversteuerung: Wählt der Veräußerer die Sofortversteuerung, entspricht der Veräußerungspreis dem Barwert der Rente (s. Anm. 415) bzw. der sonstigen wiederkehrenden Leistungen (R 16 Abs. 11 Satz 4 EStR 2012). Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz dieses „Veräußerungspreises“ abzgl. der Veräußerungskosten (s. Anm. 420) und des Werts des BV (s. Anm. 425 ff.). Der Gewinn ist nach Abs. 4 und § 34 begünstigt (s. Anm. 716).

Die Zins- oder Ertragsanteile von Veräußerungszeitrenten bzw. Kaufpreistraten sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87 [89]). Bei Leibrenten entstehen sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (s. § 22 Anm. 262; BFH v. 17.12.1991 – VIII R 80/87, BStBl. II 1993, 15 [17]; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 [534 ff.]; R 16 Abs. 11 Satz 5 EStR 2012). Da uE der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge allerdings auch nach der Veräußerung noch zum (Rest-)BV zu zählen ist (s. Anm. 405), kommt konsequenterweise eine Versteuerung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 in Betracht (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 241).

Werden die wiederkehrenden Bezüge nachträglich aufgrund einer Wertsicherungsklausel angepasst, ist der jeweilige Erhöhungsbetrag nach (bisher) hM im Zuflusszeitpunkt nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87 [89 f.]). Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 entstehen uE, sofern der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge zum BV gerechnet wird (SCHOOR, DStZ 1993, 225 [227]). Der ursprüngliche Veräußerungsgewinn wird durch die spätere Anpassung nicht erhöht (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 242, unter Hinweis auf BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179; keine Störung der Abwicklung des Veräußerungsgeschäfts). Zum vorzeitigen Tod des Rentenberechtigten s. Anm. 446.

Zuflussbesteuerung: Bei der Zuflussbesteuerung waren nach bislang hM die wiederkehrenden Bezüge im Zeitpunkt ihres jeweiligen Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 zu versteuern, sobald die Zahlungen den Wert des BV gem. Abs. 2 Satz 2 überstiegen (zB BFH v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630 [631]; BFH v. 21.9.1993 – III R 53/89, FR 1994, 85 [86 f.]; Schl.-Holst. FG v. 27.5.2003 – 5 K 140/01, EFG 2003, 1160 [1161], rkr.; R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001; s. § 22 Anm. 173 f.). Im Hinblick auf die Anwendung des Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahrens bei der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und 100 %-Kapitalbeteiligungen gegen wiederkehrende Leistungen ist nach Ansicht der FinVerw. bei Veräußerungen ab dem 1.1.2004 hingegen nur noch der Tilgungsanteil zu verrechnen und der Zinsanteil jeweils im Jahr des Zuflusses zu versteuern (BMF v. 3.8.2004 – IV A 6 - S 2244 - 16/04, BStBl. I 2004, 1187; R 16 Abs. 11 Sätze 7 und 8 EStR 2012; hierzu auch TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 371 [12/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 245; SCHNITTER, EStB 2005, 221). Der Freibetrag nach Abs. 4 kann jedoch auch weiterhin nicht in Anspruch genommen werden (s. Anm. 716). Zu Einzelheiten s. § 24 Anm. 81.

Zum Wahlrecht bei wiederkehrenden Bezügen, die von dritter Seite erbracht werden, s. BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457; zur Ablösung wiederkehrender Bezüge durch Einmalzahlung im Fall der Zuflussbesteuerung s. BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287 (288 f.); BFH v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493 (496 ff.).

dd) Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente

410

Bei der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis (Einmalentgelt) und eine Leibrente hat der Veräußerer hinsichtlich der Rentenzahlungen das Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung und Versteuerung der laufenden Bezüge im Zuflusszeitpunkt (BFH v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630 [631]; BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75 [79 ff.]; FG Münster v. 25.4.2001 – 8 K 4427/98 E, EFG 2001, 1275 [1277], rkr.; H 16 Abs. 11 „Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge und festes Entgelt“ EStH 2017). Entscheidet sich der Veräußerer für die Sofortversteuerung, entsteht insgesamt ein nach Abs. 4 begünstigter Veräußerungsgewinn; bei der Zuflussbesteuerung kann der Freibetrag hingegen nur hinsichtlich des fest vereinbarten Kaufpreises in Anspruch genommen werden (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410 f.]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH 2017; s. Anm. 716, 735).

411 **b) Leistungen Dritter**

Zum Veräußerungspreis zählt nicht nur die Gegenleistung des Erwerbers im Rahmen einer entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1. Der Veräußerungspreis umfasst auch sonstige Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Veräußerer in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang erhält (Veräußerungspreis im weiteren Sinne; s. Anm. 405; zB BFH v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224 [225]; BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]; Paus, FR 2006, 170 [171]). Soweit eine entsprechende wirtschaftliche Veranlassung besteht, zählen hierzu auch Leistungen, die dem Veräußerer von dritter Seite zufließen – es spielt dabei keine Rolle, ob der Dritte seine Leistung aufgrund eines eigenen Vertragsverhältnisses mit dem Veräußerer erbringt oder auf Anweisung des Erwerbers tätig wird (BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; BFH v. 26.6.1990 – VIII R 221/85, BStBl. II 1990, 978 [979]; BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600, Rz. 36; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 256).

Beispiele: Versicherungsleistungen (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707 [709 f.]); Prämien oder Entschädigungen für entfallende Gewinnaussichten (BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]).

412 **c) Schuldübernahme**

Verpflichtet sich der Erwerber im Rahmen einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1, den Veräußerer durch eine befreiende Schuldübernahme (§§ 414 ff. BGB) oder durch einen befreienden Schuldbeitritt im Innenverhältnis von einer Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten freizustellen, stellt dies grds. eine Form von Gegenleistung dar, die im Erg. den Veräußerungsgewinn erhöht (BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 [596]; BFH v. 10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31 [33]; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 578 [8/2017]).

Private und zu Recht nicht bilanzierte betriebliche Verbindlichkeiten: Die Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer von einer privaten Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten freizustellen, zählt zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 63; BFH v. 10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31 [33]). Entsprechendes gilt für die Übernahme einer betrieblichen, aber zu Recht nicht bilanzierten Schuld (zB betriebliche Veräußerungsrentenverpflichtung; BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 [596]; BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 [556 f.]; H 16 Abs. 10 „Schuldübernahme durch Erwerber“ EStH 2017).

Betriebliche (bilanzierte) Verbindlichkeiten: Übernimmt der Erwerber eine bilanzierte Verbindlichkeit, so erhöht dies ebenfalls im Erg. den Veräußerungsgewinn (offengelassen WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 267). Die streitige Frage, auf welche Weise dies geschieht (hierzu BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; FG Münster v. 25.4.2001 – 8 K 4427/98 E, EFG 2001, 1275 [1277], rkr.), ist uE im Sinne der sog. Nettomethode zu beantworten. Die übernommene Schuld zählt danach nicht zum Veräußerungspreis, sondern ist Teil des übertragenen BV, sofern eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) veräußert wird (glA TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 32 [12/2017]); Bei der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 geht dieser zB mit sämtlichen Aktiva und Passiva auf den Erwerber über (s. Anm. 125 ff.). Gleichwohl erhöht sich der Veräußerungsgewinn, denn die übernommene Verbindlichkeit mindert den (Netto-)Buchwert des

übertragenen BV, der zur Ermittlung des Gewinns vom Veräußerungspreis abzuziehen ist (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; BFH v. 17.9.2003 – IV B 82/08, BFH/NV 2010, 50; BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 [556 f.]). Zur Ausnahme bei der (zusätzlichen) Übernahme einer betrieblichen Verbindlichkeit anlässlich der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung im gewerblichen BV (eigenes WG) s. Anm. 76. Nach der ua. vom Großen Senat des BFH vertretenen Gegenansicht ist die übernommene Verbindlichkeit hingegen Teil des Veräußerungspreises und im Rahmen des Werts des BV nach Abs. 2 Satz 2 nicht zu berücksichtigen (sog. Bruttomethode; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 [854]; s. MÄRKLE, DStR 1993, 1005 [1009 f.]).

Übernahme eines negativen Kapitalkontos: Hat der Erwerber im Fall der Übertragung eines buchmäßig überschuldeten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils neben der Übernahme des (vom Veräußerer nicht ausgeglichenen) negativen Kapitalkontos eine weitere Leistung mit Entgeltcharakter zu erbringen, liegt in vollem Umfang ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 vor (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 268). Der negative Buchwert ist im Erg. dem tatsächlichen Veräußerungspreis hinzuzurechnen (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564], mwN; BFH v. 9.7.2015 – IV R 19/12, BStBl. II 2015, 954, Rz. 19; hierzu auch H 16 Abs. 4 „Negatives Kapitalkonto“ EStH 2017). Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos ohne sonstiges Entgelt (unentgeltliche Betriebsübergabe) s. Anm. 63; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 (564); BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770 (771 f.).

Die Hinzurechnung ist unabhängig von der Frage vorzunehmen, ob die Übernahme des negativen Kapitalkontos ein gesondertes Entgelt des Erwerbers darstellt und damit originärer Teil des Veräußerungspreises ist. Sie erfolgt bereits aufgrund des allgemeinen Schemas der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 Satz 1: Abzug des Werts des BV vom Veräußerungspreis – die Subtraktion einer negativen Größe entspricht einer Addition (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 101 [12/2017]; s. auch Anm. 425).

Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos s. auch § 15 Anm. 504, § 15a Anm. 139.

d) Sonderfälle bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

413

Abfindung: Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, steht ihm gegenüber den verbleibenden Gesellschaftern zB gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB ein Abfindungsanspruch zu, der grds. in bar zu entrichten ist. Bei einer Abfindung über dem Buchwert liegt in stl. Hinsicht nach hM trotz des Anwachserwerbs der verbleibenden Gesellschafter eine entgeltliche Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (s. Anm. 62; BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 [270]; BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 450). Als Entgelt entspricht die Abfindung über dem Buchwert des Kapitalkontos dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 455 f.; BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211 [213 ff.]; BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227: Entgelt). Dies gilt auch bei der Abfindung eines „lästigen Gesellschafters“. Zur Abfindung unter dem Buchwert s. Anm. 76.

Sachwertabfindung: Der Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters muss nicht zwingend in Geld erfüllt werden. Möglich ist auch eine Abfindung unmittelbar aus dem Gesamthandsvermögen (Sachwertabfindung; BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; BFH v. 23.11.1995 – IV R 75/94, BStBl. II 1996, 194 [196]). Der Abfindungsanspruch entspricht dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1, wenn der ausscheidende Gesellschafter WG des Gesellschaftsvermögens (BV) erhält und diese in sein PV übernimmt (BFH v. 24.5.1973 – IV R 64/70, BStBl. II 1973, 655 [657]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 521). Zur Sachwertabfindung in ein anderes BV des Veräußerers s. Anm. 543.

Zur Bewertung der Sachwertabfindung s. Anm. 415.

Sonderbetriebsvermögen: Ein Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 umfasst neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch das jeweilige SonderBV des einzelnen Mitunternehmers (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343], mwN; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [175]; H 16 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH 2017).

► *Veräußerung:* Zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 zählt auch das Entgelt, das der Erwerber des Mitunternehmeranteils für veräußerte WG des SonderBV entrichtet. SonderBV, das wesentliche Betriebsgrundlage ist, muss dabei zwingend im Rahmen einer Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (wirtschaftlich einheitlicher Vorgang) auf den Anteilserwerber übertragen werden (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385]; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [175]); anderenfalls liegt uU eine – wenn auch ebenfalls stl. begünstigte – Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vor (s. Anm. 507; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 414).

Soweit WG des SonderBV nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, können diese im Rahmen der Anteilsveräußerung auch an Dritte veräußert werden (s. Anm. 405, 440). Das Entgelt zählt zum Veräußerungspreis im weiteren Sinne, wenn ein wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen der stl. begünstigten Anteilsveräußerung und der Veräußerung des SonderBV besteht.

► *Zurückbehalt:* Behält der Veräußerer WG des SonderBV zurück, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, und überführt er diese in sein PV, hat dies keinen Einfluss auf die begünstigte Anteilsveräußerung als solche (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]). Der gemeine Wert der WG erhöht den Veräußerungspreis, sofern die Überführung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht (s. Anm. 405, 440; BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.], mwN).

Zur Überführung von zurückbehaltenem SonderBV in ein anderes BV s. BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; H 16 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH 2017.

Beteiligung an schwebenden Geschäften: Ein ausgeschiedener Gesellschafter nimmt nach § 740 Abs. 1 Satz 1 BGB noch am Erg, der zum Zeitpunkt des Ausscheidens schwebenden Geschäfte teil, obwohl er nicht mehr Gesellschafter ist (zum Begriff des schwebenden Geschäfts s. § 5 Anm. 540). Die spätere Abwicklung derartiger Geschäfte hat grds. keinen (rückwirkenden) Einfluss auf die Höhe des Veräußerungsgewinns, sondern führt zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (s. § 24 Anm. 76 mwN; ROOLF/VAHL, DB 1983, 1964 [1968]). Eine bereits anlässlich des Ausscheidens gezahlte Abfindung/Entschädigung für einen Verzicht auf das zukünftige Erg.

aus schwebenden Geschäften ist hingegen Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1.

Beteiligung an stillen Reserven: Die stillen Reserven des übertragenen BV werden idR bereits durch die Höhe des Kaufpreises berücksichtigt. Veräußert ein Gesellschafter einen Mitunternehmeranteil bzw. scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus und erhält er dabei eine (gesonderte) Abfindung für seinen Anteil an den nachträglich – dh. nach dem Veräußerungszeitpunkt – aufgedeckten stillen Reserven des BV, zählt diese Abfindung zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1. Ist der ausgeschiedene Gesellschafter aufgrund einer gesonderten Vereinbarung erst am späteren Erg. der Aufdeckung beteiligt, liegen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2).

Einstweilen frei.

414

3. Bewertung des Veräußerungspreises

415

Nennwert bei Barpreis: Ein in bar zu entrichtender Veräußerungspreis ist nach dem Nominalwertprinzip (s. § 2 Anm. 13) mit dem Nennwert der Kaufpreisforderung anzusetzen. Dies gilt auch für Forderungen, die nur kurzfristig gestundet werden (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 [161]; idR weniger als zwölf Monate). Bei einem Kaufpreis in ausländ. Währung gilt der Umrechnungskurs im Zeitpunkt der Veräußerung (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]).

Gemeiner Wert bei Sachleistungen: Gegenleistungen des Erwerbers, die nicht in Geld, sondern im Rahmen eines Tauschs in geldwerten Leistungen (Sachleistungen) bestehen, werden mangels besonderer Regelungen des EStG nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 2–16 BewG mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Veräußerung erfasst (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 279; zum Zeitpunkt der Veräußerung s. Anm. 402, 436). Diese Grundsätze gelten auch, soweit der Veräußerer einzelne WG des BV (nicht wesentliche Betriebsgrundlagen) im Rahmen der Veräußerung in sein PV überführt (Abs. 3 Satz 7 analog; s. Anm. 405; BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 [458], zur Betriebsaufgabe; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]) – der gemeine Wert dieser WG erhöht den Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1.

Der Teilwert nach § 6 spielt nach hM nur innerhalb der Ermittlung des laufenden Gewinns eine Rolle (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [296 f.]). Auch bei der Veräußerung eines Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils durch eine Mitunternehmerschaft scheidet ein Ansatz der Teilwerte aus, um eine Gleichbehandlung sämtlicher Veräußerungsvorgänge iSd. Abs. 1 Satz 1 zu gewährleisten (aA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 590 [8/2017]).

Für die Bewertung des Veräußerungspreises und die Entstehung des Veräußerungsgewinns spielt es keine Rolle, ob dem Veräußerer der Veräußerungserlös sofort (dh. zum Veräußerungszeitpunkt) oder später zufließt – maßgebend ist die entsprechende Forderung des Veräußerers zum Zeitpunkt der Veräußerung (Realisationsprinzip; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829 [830]). Zum Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungspreis s. Anm. 445 f.

Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge: Entscheidet sich der Veräußerer bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge für die Sofortversteuerung

rung, entsteht ein begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 406 ff.). Der Veräußerungspreis entspricht dem (versicherungsmathematischen) Barwert der wiederkehrenden Bezüge. Bei der Berechnung des Kapitalwerts als dem gemeinen Wert ist von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist (R 16 Abs. 11 Satz 10 EStR 2012; BFH v. 19.5.1992 – VI R 15/91, BFH/NV 1993, 87 [89]; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10 [13]). Nach wohl hM gelten die §§ 13–16 BewG nicht (zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 284, 294; aA FG Köln v. 11.7.1986 – V 447/82 E, EFG 1986, 561 [562], rkr.).

Veräußerung gegen Sachgüter: Bei einer Veräußerung gegen Sachgüter als Gegenleistung des Erwerbers besteht der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 aus dem gemeinen Wert der eingetauschten (dh. erlangten) Gegenstände (BFH v. 25.6.2009 – IV R 3/07, BStBl. II 2010, 182 [183 f.]). Der allgemeine bilanzrechtl. Gewinnermittlungsgrundsatz, wonach beim Tausch von WG des BV die Gegenleistung dem Wert des jeweils getauschten (dh. hingegebenen) WG entspricht (s. § 6 Anm. 1700 ff.), ist im Rahmen des § 16 nicht anwendbar (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 279; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 40 [12/2017]).

Sachwertabfindung: Der Abfindungsanspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters einer PersGes. gegen die verbleibenden Gesellschafter gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB entspricht dem Veräußerungspreis (s. Anm. 413) und wird grds. mit dem Nennwert der Forderung erfasst. Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter lediglich an Erfüllung statt (§ 364 Abs. 1 BGB) WG des Gesamthandsvermögens (BV) erhält und diese in sein PV überführt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 521). Wird von vornherein ein Ausscheiden gegen Sachwertabfindung vereinbart, liegt ein Tauschgeschäft (Veräußerung gegen Sachgüter) vor: Der Veräußerungspreis entspricht dem gemeinen Wert der erlangten Abfindungsgüter (BFH v. 24.5.1973 – IV R 64/70, BStBl. II 1973, 655 [657]).

Stundung: Kaufpreisforderungen, die für einen kürzeren Zeitraum als idR zwölf Monate gestundet sind, werden im Rahmen des Veräußerungspreises mit dem Nennwert erfasst (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 [161]). Besondere Umstände zum Zeitpunkt der Veräußerung rechtfertigen jedoch uU den Ansatz eines niedrigeren (oder ggf. höheren) Werts (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 37 [12/2017]):

► *Zinslose oder niedrig verzinst Forderungen:* Die Kaufpreisforderungen sind bei einer Stundung von über einem Jahr gem. § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 [161]; BFH v. 27.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159 [162]).

► *(Hoch) verzinst Forderungen:* Forderungen, die auf der Basis des allgemeinen Zinsniveaus zum Zeitpunkt der Veräußerung hoch verzinst gestundet sind, werden idR ebenfalls mit dem Nennwert erfasst (H 16 Abs. 11 „Kaufpreisstundung“ EStH 2017: gemeiner Wert). Ein höherer Ansatz ist nach Ansicht des BFH nur dann gerechtfertigt, wenn die „Zinsen in Wahrheit teilweise Kapital“ sind (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]). Bei einem Ansatz der Forderung über dem Nennwert dürfen die Zinsen allerdings nicht mehr in vollem Umfang als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7) oder nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2) erfasst werden (keine doppelte Besteuerung).

► *Drobender Ausfall der gestundeten Forderung*: Ist bereits zum Veräußerungszeitpunkt (ernstlich) zweifelhaft, ob der Erwerber die Kaufpreisforderung ganz oder teilweise erfüllen können, rechtfertigt sich ein Abschlag vom Nennwert, der ggf. zu schätzen ist (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 37/88, BFH/NV 1991, 516 [517], mwN; BFH v. 24.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159 [162]).

Die Forderung des Veräußerers auf den Veräußerungspreis stellt uE auch nach der Veräußerung bis zur vollständigen Tilgung grds. weiterhin BV dar (s. Anm. 405; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 381).

Die Zinszahlungen für die gestundete Forderung führen damit zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2). Zählt man die Forderung hingegen zum PV, entstehen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7).

Vereinbarung eines überhöhten Veräußerungspreises: Siehe Anm. 78.

Wertsicherungsklausel: Siehe BFH v. 24.4.1970 – VI R 212/69, BStBl. II 1970, 541 (543).

Einstweilen frei.

416–419

III. Abzug der Veräußerungskosten (Abs. 2 Satz 1)

420

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist gem. Abs. 2 Satz 1 der Veräußerungspreis um die „Veräußerungskosten“ zu kürzen und dem gem. Abs. 2 Satz 2 festgestellten Wert des BV oder des Anteils am BV gegenüberzustellen. Die Veräußerungskosten mindern nur den begünstigten Gewinn und können nicht im Rahmen des laufenden Gewinns oder eventueller nachträglicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 als BA berücksichtigt werden (BFH v. 2.5.1990 – VIII R 204/85, BFH/NV 1990, 801; aA BÖDDINGHAUS/KLEVEMAN, DB 1987, 120 [121]).

Zu dem im Gesetz nicht erwähnten Begriff der Aufgabekosten s. Anm. 587.

Begriff: Veräußerungskosten iSd. Abs. 2 Satz 1 sind Kosten, die vom Veräußerer getragen werden und mit der Veräußerung in einer „unmittelbaren sachlichen Beziehung“ stehen (BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287 [288]; BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]). Der geforderte Zusammenhang beurteilt sich nach zutreffender Ansicht ausschließlich nach dem Veranlassungsprinzip (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458 [459]; BFH v. 18.10.2000 – X R 70/97, BFH/NV 2001, 440, zur Vorfälligkeitsentschädigung; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640]; BFH v. 6.3.2008 – IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311; BFH v. 16.12.2009 – IV R 22/08, BStBl. II 2010, 736, Rz. 8 ff.; BFH v. 12.3.2014 – I R 45/13, BStBl. II 2014, 719, Rz. 12).

Beispiele: Abfindungen (s. jedoch BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691 [692]); Grundbuchgebühren, Beratungs- und Notarkosten (BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628 [629]; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640]); Prozesskosten (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]); Vorfälligkeitsentschädigungen zur Ablösung eines betrieblichen Kredits (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458 [459]; BFH v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126 [127 f.]; H 16 Abs. 12 „Vorfälligkeitsentschädigung“ EStH 2017); Abfindungen zur Auflösung von Schuldverhältnissen (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 [561]).

Aufwendungen für eine fehlgeschlagene Veräußerung mindern als BA den laufenden Gewinn (FELIX, DStZ 1991, 373 [374]; BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/

§ 16 Anm. 420–425 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

95, BStBl. II 1998, 102 [104], zu § 17; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640 f.]). Dagegen führt ein Wertverlust an WG des PV zu Veräußerungskosten, wenn dieser in einer unmittelbaren Beziehung zu einer in Kürze stattfindenden Betriebsveräußerung steht (FG Nürnberg. v. 3.11.1994 – I 155/94, EFG 1995, 424, rkr.).

Zeitpunkt: Für die Annahme von Veräußerungskosten ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Veräußerungsvorgang allein nicht ausreichend. Auch Kosten, die in einem VZ vor oder nach einer Veräußerung aufgewendet werden, gelten bei entsprechender Veranlassung als Veräußerungskosten (zB BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287 [288]: „Attraktivkraft des Veräußerungsvorgangs“; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640 f.]; H 16 Abs. 12 „Veräußerungskosten“ EStH 2017; aA BÖDDINGHAUS/KLEVEAN, DB 1987, 120 [121 f.]). Ein zeitlicher Zusammenhang kann aber zumindest als Indiz für eine derartige Veranlassung gewertet werden (KEMPERMANN, FR 2000, 713).

Nachträgliche Änderung der Veräußerungskosten: Siehe Anm. 447.

Steuern zählen nur dann und insoweit zu den Veräußerungskosten, als ihre Entstehung einen unmittelbaren tatbestandlichen Bezug zum Veräußerungsvorgang aufweist (SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 632 [8/2017]). Dies gilt zB für die GrESt und die USt (BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]; BFH v. 26.3.1992 – IV R 121/90, BStBl. II 1992, 1038) sowie die GewSt (aA SCHALLMOSER in Blümich, § 16 Rz. 633 [8/2017]; hierzu FG Saarland v. 16.11.2017 – 1 K 1441/15, EFG 2018, 201, nrkr., Az. BFH IV R 18/17). Zu beachten ist die Streichung des Abzugs der GewSt als BA nach § 4 Abs. 5b ab VZ 2008 (hierzu WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 302; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 264; BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; BFH v. 16.12.2009 – IV R 22/09, BStBl. II 2010, 736).

Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren: Zu den Veräußerungskosten im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens gem. § 3c Abs. 2 aF bzw. ab VZ 2009 nach dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3c Abs. 2 s. § 3c Anm. 51.

421–424 Einstweilen frei.

IV. Abzug des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1)

425 1. Abzugsschema

Zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns ist vom Veräußerungspreis (s. Anm. 405 ff.) neben den Veräußerungskosten (s. Anm. 420) „der Wert des Betriebsvermögens (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3)“ abzuziehen (Abs. 2 Satz 1). Die Differenz entspricht als „übersteigender Betrag“ dem Veräußerungsgewinn; bei einer negativen Differenz liegt ein Veräußerungsverlust vor (BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854 f.]; BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483 [1485]). Zur Abgrenzung vom unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 72.

Wertermittlungsgrundsätze (Buchwert): Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV ist als Buchwert nach Abs. 2 Satz 2 auf den Veräußerungszeitpunkt gem. § 4 Abs. 1, § 5 anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze festzustellen

(BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]). Zu Einzelheiten der Wertermittlung s. Anm. 435 ff.

► *Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung:* Der „Wert des Betriebsvermögens“ wird auf der Grundlage der letzten Schlussbilanz im Veräußerungszeitpunkt als Differenz zwischen den Buchwerten der (veräußerten) aktiven WG und der (übernommenen) passiven WG ermittelt.

► *Anteilsveräußerung:* Der „Wert des Anteils am Betriebsvermögen“ entspricht grds. dem Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten des (veräußerten) anteiligen Aktivvermögens und des (übernommenen) anteiligen Passivvermögens (Kapitalkonto, Ergänzungsbilanz, Sonderbilanz; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636], mwN; REIB in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 260).

Teilentgeltliche Übertragung: Bei einer teilentgeltlichen Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsübertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 wird der Veräußerungsvorgang grds. nicht in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft aufgeteilt (Einheitstheorie, s. Anm. 76; BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37 [38]; H 16 Abs. 7 „Veräußerungsgewinn“ EStH 2017). Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist gem. Abs. 2 Satz 1 das Entgelt (als Veräußerungspreis) dem Wert des BV oder des Anteils am BV gegenüberzustellen (zB BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 [813 f.]).

Negativer Buchwert: Ist der Buchwert des übernommenen BV negativ, wird bei einer buchmäßigen Überschuldung zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns dieser Wert im Erg. dem Veräußerungspreis hinzugerechnet – die Subtraktion einer negativen Größe entspricht einer Addition (s. Anm. 412; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564], mwN).

Entsprechendes gilt, wenn das Kapitalkonto des ausscheidenden oder veräußernden Gesellschafters negativ ist: Der negative Buchwert wird ebenfalls dem Veräußerungspreis hinzugerechnet (H 16 Abs. 4 „Negatives Kapitalkonto“ EStH 2017). Dies gilt allerdings nur, soweit das negative Kapitalkonto vor der Übertragung nicht ausgeglichen wird. Zur Abgrenzung vom unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 63, 72 f.

2. Umfang des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen

a) Allgemeine Grundsätze

426

Voraussetzung für die Begünstigung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 (Tarifbegünstigung) ist die Beendigung des bisherigen unternehmerischen Engagements durch eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 – für die Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt eine Ausnahme (s. Anm. 135 f., 158). Zum BV bzw. Anteil am BV gem. Abs. 2 Satz 1 zählen damit sämtliche WG der veräußerten Sachgesamtheit im Veräußerungszeitpunkt einschließlich des SonderBV. Im Rahmen einer begünstigten Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 ist allerdings lediglich erforderlich, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen werden (s. Anm. 127). Behält der Veräußerer nicht wesentliche Betriebsgrundlagen zurück und überführt er diese – soweit rechtl. möglich – in sein PV (s. Anm. 405) oder veräußert er diese WG in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebs-,

§ 16 Anm. 426–427 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung an Dritte (s. Anm. 440), sind auch insoweit die stillen Reserven (begünstigt) aufzudecken: Die WG zählen mit ihren Buchwerten einerseits zum BV bzw. Anteil am BV iSd. Abs. 2 Satz 1, andererseits erhöht ihr gemeiner Wert (Abs. 3 Satz 7 analog) bzw. ihr Kaufpreis den Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1, der zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns dem Wert des BV bzw. des Anteils am BV gegenübergestellt wird (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 314). Zur Überführung zurückbehaltener WG in ein anderes BV des Veräußerers s. Anm. 128.

b) Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

427 aa) Veräußertes Betriebsvermögen

Wesentliche Betriebsgrundlagen: Die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – und damit einhergehend die stl. Begünstigung des Veräußerungsgewinns – setzt voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum (zumindest) an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen wird (s. Anm. 125 ff.). Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 121.

Überführt der Veräußerer als Einzelunternehmer einen Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert in ein anderes BV, liegt keine Betriebsveräußerung vor, sondern die nicht begünstigte Veräußerung einzelner WG. Es entsteht insgesamt ein laufender Gewinn (BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [710]; BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388, Rz. 17). Werden die WG hingegen zurückbehalten und ins PV überführt, kommt uU eine Betriebsaufgabe in Betracht (BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; BFH v. 26.10.1977 – VIII R 146/74, BStBl. II 1978, 144 [146]; s. Anm. 128, 406, 425).

Sonstiges Betriebsvermögen: Neben der Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen als zwingend zu übertragendes BV bleibt es dem Veräußerer unbenommen, auch die WG des sonstigen aktiven BV (idR UV) ganz oder teilweise an den Erwerber zu veräußern. Ein hieraus resultierender Gewinn zählt ebenfalls zum begünstigten Veräußerungsgewinn (s. Anm. 127). Das Gleiche gilt, wenn die WG im Rahmen der Betriebsveräußerung (wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang) außerhalb der regulären bisherigen Tätigkeit an einen Dritten veräußert werden (s. Anm. 128, 440; zB BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369]).

Zur Veräußerung von Anteilen an einer Grundstückshandels-gesellschaft s. BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BFH/NV 2007, 692 (693 ff.), mwN.

Übernahme von Verbindlichkeiten: Übernimmt der Erwerber neben dem aktiven BV auch betriebliche (bilanzierte) Verbindlichkeiten, stellt dies zwar eine Form von Gegenleistung iW S dar und erhöht im Erg. den Veräußerungsgewinn. Die übernommenen Verbindlichkeiten zählen uE aber nicht zum Veräußerungspreis. Sie gelten bei der Veräußerung einer Sachgesamtheit vielmehr als veräußertes passives BV und mindern den Nettobuchwert des BV, was allerdings im Erg. ebenfalls zu einer Erhöhung des Veräußerungsgewinns führt (s. Anm. 63, 412; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853 f.]; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BFHE 166, 7 [14]).

Die Übernahme privater Schulden und zu Recht nicht bilanzierter betrieblicher Verbindlichkeiten erhöht hingegen als (Teil-)Entgelt den Veräußerungspreis (s. Anm. 412; BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 [596]; BFH v.

10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31 [33]; BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 [556 f.]).

bb) Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern/Restbetriebsvermögen

428

Behält der Veräußerer WG zurück, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen, beeinflusst dies die ansonsten stl. begünstigte Veräußerung des Betriebs nicht (zB BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [713]; H 16 Abs. 1 „Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter“ EStH 2017; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 208 f. [12/2017]; s. Anm. 128). Es spielt dabei keine Rolle, ob diese WG ins PV überführt oder anderen Betriebszwecken zugeführt werden (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]). Die spätere Verwertung dieser WG führt zu nachträglichen, nicht begünstigten Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2.

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, wie diese nachträglichen Einkünfte zu ermitteln sind. Nach wohl hM gilt ausschließlich § 4 Abs. 3 (BFH v. 22.2.1978 – I R 137/74, BStBl. II 1978, 430; Hess. FG v. 9.9.1998 – 9 K 585/96, EFG 1999, 16 [17], rkr.; H 16 Abs. 1 „Gewinnermittlung“ EStH 2017; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 662 [8/2017]; KEMPERMANN, FR 1998, 433 [434]). Der IV. Senat des BFH tendiert hingegen zu einem Wahlrecht zwischen § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 [510]; glA SCHIESSL, FR 2007, 136).

Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen: Siehe Anm. 128.

Zwangs-Restbetriebsvermögen: Wirtschaftsgüter, die nur betrieblich genutzt werden können, bleiben grds. bis zu ihrer Veräußerung RestBV und können nicht ins PV überführt werden (BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl. II 2016, 852, Rz. 38; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 123). Dies gilt primär für WG des UV, die ihrer Natur nach zur alsbaldigen Veräußerung bestimmt sind. Werden diese zurückbehaltenen WG in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung an Dritte veräußert, zählen die Gewinne zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn (zB BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602 [603]; BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106]).

Wahl-Restbetriebsvermögen: Hinsichtlich der WG, die auch privat genutzt werden können (zB gewillkürtes BV), hat der Veräußerer grds. die Wahl, ob er diese WG veräußert oder ins PV überführt – wird die Wahl nicht eindeutig ausgeübt, bleibt das bisherige BV auch nach der Betriebsveräußerung so lange BV, wie dies rechtl. möglich ist (BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936 [937]; BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186).

Die Überführung ins PV ist allerdings durch die uE zu weitgehende beschränkte Zwangsentnahmehese des BFH eingeschränkt: Danach werden die auch privat nutzbaren WG zwingend PV, sobald feststeht, dass eine spätere Veräußerung zu betrieblichen Zwecken ausgeschlossen ist oder mit einer Überführung ins PV nicht mehr zu rechnen ist (BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936 [937]; BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877 [878]).

Forderungen: Bei Forderungen ist danach zu differenzieren, ob es sich um unbestrittene oder bestrittene Forderungen handelt:

► *Unbestrittene Forderungen* können nach wohl hM im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung zum gemeinen Wert ins PV überführt werden (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 125; offengelassen BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92,

§ 16 Anm. 428–429 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

BStBl. II 1994, 564 [565]; aA BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542 [544]). Der Veräußerer kann die Forderung aber auch als BV ohne Betrieb fortführen, sofern noch mit einer betrieblichen Verwertung zu rechnen ist (s. auch BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385).

► *Bestrittene Forderungen*: Dem Grund und/oder der Höhe nach bestrittene Forderungen können nicht entnommen werden – dies gilt jedenfalls so lange, bis sie zu einer dem Grund und der Höhe nach gewissen Forderung werden (BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564 [566]; BFH v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060 [1061]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 126).

Zur Kaufpreisforderung als Wahl-RestBV s. Anm. 405.

Verbindlichkeiten: Auch bei Verbindlichkeiten ist zwischen unbestrittenen und bestrittenen Verbindlichkeiten zu unterscheiden:

► *Unbestrittene Verbindlichkeiten*: Verbindlichkeiten, die vom Erwerber nicht übernommen werden und bislang notwendiges BV waren, bleiben grds. auch nach der Betriebsveräußerung BV (BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213 [214]; BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [824]; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 128). Etwas anderes gilt für Verbindlichkeiten, die aus dem Veräußerungspreis oder der Verwertung von zurückgehaltenen aktiven WG getilgt werden können. Diese werden zwingend zu notwendigem PV (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321 [322 f.]; BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213 [214]).

► *Bestrittene Verbindlichkeiten*: Dem Grund und der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen) bleiben – zumindest bis zum Ende der Ungewissheit – BV (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537 [538]; BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509 [510]). Zu den Auswirkungen einer nachträglichen Verminderung der Ungewissheit auf die Höhe des Veräußerungsgewinns s. BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537.

429 cc) Betriebsveräußerung durch Personengesellschaft

Die Grundsätze zur begünstigten Betriebsveräußerung gelten auch für die Veräußerung durch eine PersGes. (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420 [422]): Sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen innerhalb eines einheitlichen Vorgangs auf einen Erwerber übertragen werden (s. Anm. 130).

Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen: Siehe Anm. 297.

Gleichzeitige Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen: Soweit SonderBV ebenfalls im Rahmen einer Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auf den Erwerber übertragen wird, entsteht auch hinsichtlich dieser WG ein stl. begünstigter Veräußerungsgewinn (s. Anm. 130; BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]; BFH v. 14.12.1994 – X R 128/92, BStBl. II 1995, 465 [466]). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt oder nicht.

Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen: Die Realisierung eines stl. begünstigten Veräußerungsgewinns ist beim Zurückbehalt von SonderBV durch die Gesellschafter davon abhängig, ob diese WG wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (s. Anm. 130). Ist dies nicht der Fall, entsteht insgesamt ein begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1; der gemeine Wert der WG wird dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet (s. Anm. 405; zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]; BFH v. 24.8.1989 – IV

R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 112).

Handelt es sich hingegen bei den zurückbehaltenen WG um wesentliche Betriebsgrundlagen, kommt uU bei dem betreffenden Gesellschafter eine begünstigte Aufgabe seines Mitunternehmeranteils oder eine Betriebsaufgabe in Betracht (s. Anm. 130).

Betriebsveräußerung an einen Gesellschafter: Siehe BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700.

Zur Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns in laufenden Gewinn bei qualitativer Beteiligungsidentität gem. Abs. 2 Satz 3 s. Anm. 455 ff.

c) Teilbetriebsveräußerung

430

Wesentliche Betriebsgrundlagen: Die Veräußerung eines Teilbetriebs (zum Begriff s. Anm. 140) führt zu einem stl. begünstigten Veräußerungsgewinn, wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen werden (s. Anm. 150; zB BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [655]; BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772). Zur Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber s. Anm. 153.

Sofern nicht sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs veräußert, sondern teilweise ins PV übernommen werden, liegt eine Teilbetriebsaufgabe vor, die aber ebenso stl. begünstigt ist (zB BFH v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69; s. Anm. 154, 408). Werden wesentliche Betriebsgrundlagen teilweise unter Buchwertfortführung in ein anderes BV übernommen, liegt insgesamt weder eine begünstigte Veräußerung noch eine Aufgabe des Teilbetriebs vor – es entsteht hinsichtlich der veräußerten WG ein laufender Gewinn (s. Anm. 154; BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376], mwN; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 153).

Veräußerung von sonstigem Betriebsvermögen (nicht wesentliche Betriebsgrundlagen): Werden neben den wesentlichen Betriebsgrundlagen weitere WG, die dem Teilbetrieb dienen, an den Erwerber veräußert, erhöht dies ebenfalls den stl. begünstigten Veräußerungsgewinn. Gleiches muss uE auch gelten, wenn diese WG im Rahmen der Teilbetriebsveräußerung (wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang; s. Anm. 440) außerhalb der bisherigen Tätigkeit an einen Dritten veräußert werden (BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369], zur Betriebsveräußerung). Werden hingegen mit dem Teilbetrieb WG veräußert, die nicht dem Teilbetrieb dienen, entsteht insoweit ein nicht begünstigter laufender Gewinn (s. Anm. 154).

Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern: Eine stl. begünstigte Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 liegt auch vor, wenn der Veräußerer nicht wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs zurückbehält und diese in sein PV überführt (zB BFH v. 20.6.1989 – VIII R 396/83, BFH/NV 1989, 634 [635]; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]). Zum Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen s. Anm. 154.

Teilbetriebsfiktion: Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt eine 100 %-Kapitalbeteiligung kraft gesetzlicher Fiktion ebenfalls als Teilbetrieb, sofern die Anteile im BV gehalten werden (s. Anm. 160). Es entsteht ein stl. begünstigter Veräußerungsgewinn, sofern die gesamte Beteiligung gegen Entgelt auf einen Erwerber

§ 16 Anm. 430–432 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

übertragen wird (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 164; s. Anm. 170).

Zur Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung durch das Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b) s. § 3 Nr. 40 Anm. 81.

Teilbetriebsveräußerung durch Personengesellschaft: Siehe Anm. 156.

431 d) **Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**

Die Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils erstreckt sich neben dem Anteil an den (aktiven und passiven) WG des Gesamthandsvermögens (BV) grds. auch auf das SonderBV des jeweiligen Mitunternehmers (zB BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343], mwN; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [174]). Eine stl. begünstigte Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt allerdings lediglich voraus, dass zusammen mit dem Anteil diejenigen WG des SonderBV an den Erwerber veräußert werden, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (s. Anm. 325 ff.).

Eine isolierte Veräußerung von SonderBV – dh. ohne eine Beteiligung am Gesamthandsvermögen – führt hingegen zu einem laufenden (nicht begünstigten) Gewinn (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 [512]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 414; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 132).

Werden WG des SonderBV zurückbehalten, ist danach zu differenzieren, ob es sich um wesentliche oder nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt:

Wesentliche Betriebsgrundlagen: Überführt der Veräußerer WG des SonderBV, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, in sein PV, liegt insgesamt eine begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (s. Anm. 507). Wird hingegen zu Buchwerten in ein anderes BV eingebracht, ist der Vorgang nach hM insgesamt weder eine begünstigte Anteilsveräußerung noch eine begünstigte Aufgabenaufgabe (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636]; BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [127]; BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BFH/NV 2001, 548 [549]; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, Rz. 12 ff.; H 16 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 414).

Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen: Überführt der Anteilsveräußerer WG des SonderBV in sein PV, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, liegt eine stl. begünstigte Anteilsveräußerung vor. Der gemeine Wert dieser WG zählt zum Veräußerungspreis und erhöht auf diese Weise den begünstigten Veräußerungsgewinn (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]). Gleiches gilt, wenn der Veräußerer diese WG in einem wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung an einen Dritten veräußert (s. Anm. 440).

432 e) **Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3**

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA ist stl. begünstigt, sofern der gesamte Anteil in einem einheitlichen Vorgang an einen oder mehrere Erwerber veräußert wird (s. Anm. 364 ff.). Die Veräußerung eines Teilanteils führt gem. Abs. 1 Satz 2 zu einem laufenden Gewinn.

Zur Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters am Grundkapital der Gesellschaft s. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881.

Einstweilen frei.

433–434

V. Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 2)

1. Bedeutung des Abs. 2 Satz 2

435

Nach Abs. 2 Satz 2 ist der Wert des BV (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) bzw. des Anteils am BV (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) „für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln“, wobei allerdings die Regeln über die laufende Bilanzierung – insbes. die zur periodengerechten Gewinnermittlung – keine Anwendung finden (zB BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909], mwN). Es gelten im Übrigen für die Bewertung des „Veräußerungsvermögens“ die allgemeinen handelsrechtl. und strechtl. Bilanzierungsgrundsätze (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]) – dies schließt auch die im Rahmen eines Veräußerungstatbestands gem. Abs. 1 Satz 1 ins PV überführten oder anderweitig verwerteten WG des BV ein (s. Anm. 405, 425 ff.). Die Vorschrift dient neben der Ermittlung des Werts des BV auch der Abgrenzung des (begünstigten) Veräußerungsgewinns vom laufenden Gewinn (s. Anm. 440) bzw. von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (s. § 24 Anm. 75 ff.).

Die Verweisung des Abs. 2 Satz 2 auf § 4 Abs. 1, § 5 zur Ermittlung des Werts des BV im Rahmen der Feststellung des begünstigten Veräußerungsgewinns ist insoweit erforderlich, als diese Vorschriften unmittelbar nur für die Ermittlung des laufenden Gewinns durch Bestandsvergleich gelten (SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 10 [8/2017]).

Zum Umfang des BV bzw. des Anteils am BV s. Anm. 426 ff.

2. Zeitpunkt der Wertermittlung

436

Der „Zeitpunkt der Veräußerung“ iSd. Abs. 2 Satz 2 – also der Zeitpunkt, auf den der Wert des BV zu ermitteln ist – entspricht grds. dem Zeitpunkt, in dem sich der Veräußerungsgewinn realisiert (s. Anm. 402): Er entsteht losgelöst von einer zivilrechtl. Betrachtungsweise idR zu dem Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum am veräußerten BV – zumindest der wesentlichen Betriebsgrundlagen – einvernehmlich auf den (oder die) Erwerber übergeht (zB BFH v. 13.10.1972 – I R 213/69, BStBl. II 1973, 209 [210]; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902], mwN; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [639]; BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl. II 2016, 852, Rz. 38).

Bei Veräußerungen, die sich über einen längeren Zeitraum – ggf. über zwei VZ – erstrecken, ist umstritten, auf welchen Zeitpunkt für die Wertermittlung des jeweils übertragenen BV abzustellen ist. Der Veräußerungsgewinn entsteht in diesen Fällen sukzessive mit der Übertragung des BV, wobei der anteilige Veräußerungsgewinn in dem VZ zu erfassen ist, in dem er jeweils realisiert wird (s. Anm. 402; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [394]). Um die-

§ 16 Anm. 436–437 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

sen sukzessiv entstehenden Veräußerungsgewinn auf der Basis jeweils „veräußerungsnaher“ Werte feststellen zu können, muss uE der Buchwert des gestaffelt übertragenen BV auf den jeweiligen Übertragungsstichtag ermittelt werden (glA SIEKER in LADEMANN, § 16 Rz. 683 [8/2016]).

Zur nachträglichen Änderung des Werts des BV s. Anm. 448.

3. Wertermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5

437 a) Allgemeine Grundsätze

Schlussbilanz: Der Zeitpunkt der Veräußerung iSd. Abs. 2 Satz 2 markiert das Ende der laufenden gewerblichen Tätigkeit (BFH v. 5.5.2015 – X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz. 36). Zur Ermittlung des laufenden Gewinns bis zu diesem Zeitpunkt hat der Veräußerer gem. § 6 Abs. 2 EStDV eine (letzte) Schlussbilanz nach den allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen unter Fortentwicklung der letzten regulären Bilanz zu erstellen (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]). Die Schlussbilanz schließt gleichzeitig ein Rumpfwj. ab, sofern der Veräußerungszeitpunkt nicht mit dem Ende des Wj. zusammenfällt. Der laufende Gewinn ergibt sich aus dem Vergleich der Schlussbilanz des (Rumpf-)Wj. mit der Bilanz zum Schluss des vorausgegangenen Wj. (TROSEN in KSM, § 16 Rz. E 70 [12/2017]). Zum formellen und materiellen Bilanzenzusammenhang s. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 (598). Zur Frage der fehlenden Verpflichtung zur Erstellung einer Schlussbilanz im Rahmen einer Teilbetriebsveräußerung s. BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725.

Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. eines Teilbetriebs oder des Ausscheidens eines Mitunternehmers muss bzw. darf die PersGes. auf den jeweiligen Zeitpunkt keine Schlussbilanz erstellen. Zur Ermittlung des Kapitalkontos des betreffenden Mitunternehmers muss jedoch zumindest eine „informelle Zwischenbilanz“ aufgestellt werden (TROSEN in KSM, § 16 Rz. E 73 [12/2017]).

Die einzelnen Ansätze in dieser (letzten) Schlussbilanz sind auch für die Ermittlung und die Bewertung des „Veräußerungsvermögens“ maßgebend – dies schließt auch die WG ein, die nicht veräußert, sondern ins PV überführt werden (s. Anm. 405, 426 ff.; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 314): Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV iSd. Abs. 2 Satz 2 entspricht grds. dem Buchwert des BV aus der Schlussbilanz (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]).

Der stl. begünstigte Veräußerungsgewinn errechnet sich aus dem in der Schlussbilanz ausgewiesenen Wert des BV, vermindert um den Veräußerungspreis und die Veräußerungskosten (Abs. 2 Satz 1). Die Schlussbilanz besitzt damit eine Doppelfunktion: Ermittlung und Abgrenzung des laufenden Gewinns einerseits und Ermittlung des Werts des (veräußerten) BV andererseits (BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460).

Zur Abgrenzung des laufenden Gewinns vom Veräußerungsgewinn s. Anm. 440.

Veräußerungsbilanz: Abs. 2 Satz 2 ordnet zwingend lediglich die Ermittlung des Werts des BV nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften auf der Basis der letzten regulären Bilanz an und begründet damit – wie auch § 6 Abs. 2

EStDV – keine eigenständige Bilanzierungspflicht auf den Zeitpunkt der Veräußerung (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 311; BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460, zur Aufgabe; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]). Im Hinblick auf eine umfassende und periodengerechte Gewinnermittlung ist mangels Rechtspflicht uE auch dann keine Veräußerungsbilanz aufzustellen, wenn im Einzelfall in der Schlussbilanz der Wert des „Veräußerungsvermögens“ lediglich nach den allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen unter Ausschluss der Regeln über die laufende Bilanzierung ermittelt wurde (s. Anm. 435); ggf. sind die in der Schlussbilanz nicht enthaltenen Bestandteile der periodengerechten Gewinnermittlung jedoch – gewissermaßen außerbilanziell – im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns entsprechend zu berücksichtigen. Dem Stpfl. steht es jedoch frei, neben der Schlussbilanz eine gesonderte Veräußerungsbilanz zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu erstellen.

Auch aus den sonstigen handels- und strechtl. Vorschriften folgt keine Verpflichtung zur Erstellung einer gesonderten „Veräußerungsbilanz“, da sich diese nach Ansicht des BFH und des Schrifttums ausschließlich auf die laufende Gewinnermittlung und nicht auf die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns beziehen (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [805]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 568 [8/2017]).

Zur Erstellung einer Aufgabebilanz s. Anm. 580; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 (639).

Einnahmenüberschussrechnung: Steuerpflichtige, die ihren laufenden Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) ermittelt haben, müssen im Zeitpunkt einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 auf die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen (s. Anm. 439). Hintergrund dieses zwingenden Wechsels der Gewinnermittlungsart ist neben der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch die zutreffende Erfassung des laufenden Gewinns auf der Grundlage des allgemeinen Gewinnbegriffs des EStG (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239 [241]).

Schätzung: Hat der Veräußerer weder eine Schlussbilanz (§ 6 Abs. 2 EStDV) noch freiwillig eine gesonderte Veräußerungsbilanz erstellt, ist der Wert des BV nach den Grundsätzen der § 4 Abs. 1, § 5 auf den Zeitpunkt der Veräußerung zu schätzen (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]).

b) Wertermittlungsgrundsätze

438

Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV ist aufgrund der ausdrücklichen Verweisung des Abs. 2 Satz 2 auf § 4 Abs. 1 und § 5 auf der Basis der (letzten) Schlussbilanz anhand der allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dies bezieht sich auf die Frage des Ansatzes dem Grunde nach ebenso wie der Bewertung der Höhe nach (BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]).

Abschreibungen: Bis zum Veräußerungszeitpunkt ist AfA noch zeitanteilig zu berücksichtigen (BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688 [689]). Ein Übergang von der (soweit noch möglichen) degressiven AfA zur linearen AfA im Jahr der Veräußerung ist zulässig (s. § 7 Anm. 279; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 7 Rz. 146).

Aktivierungsverbote: Über die umfassende Verweisung auf § 5 gelten auch die strechtl. Aktivierungsverbote (zB § 5 Abs. 2 für immaterielle WG; FG Hamb. v.

8.12.1999 – I 1242/97, EFG 2000, 432, rkt.; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 77 [12/2017]).

Rücklagen (insbesondere § 6b-Rücklagen): Steuerfreie Rücklagen können grds. anlässlich der Veräußerung aufgelöst oder noch für die Zeit weitergeführt werden, für die sie ohne Veräußerung des Betriebs zulässig gewesen wären (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 318). Die Gewinne aus der Auflösung zählen zum Veräußerungsgewinn (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848 [849]; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]; H 16 Abs. 9 „Rücklage“ EStH 2017; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 16 Rz. 626 [8/2017]). Zur § 6b-Rücklage im Fall der Betriebsveräußerung s. auch Anm. 122.

► *Bestehende § 6b-Rücklage:* Bei einer im Veräußerungszeitpunkt bestehenden § 6b-Rücklage hat der Veräußerer grds. die Wahl zwischen Auflösung und Fortführung, sofern im letzteren Fall die zeitlichen Voraussetzungen vorliegen (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367 [369]; R 6b. 2 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012; SCHALLMOSE in BLÜMICH, § 16 Rz. 626 [8/2017]; s. § 6b Anm. 11). Wird die Rücklage bei der Veräußerung aufgelöst, zählt der Gewinn zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn (BFH v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596 [597]). Die spätere Auflösung einer zunächst fortgeführten Rücklage führt hingegen zu nicht begünstigten nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348 [349 f.]; H 16 Abs. 9 „Rücklage“ EStH 2017; s. § 24 Anm. 76).

► *Neu gebildete § 6b-Rücklage:* Wird anlässlich einer Betriebsveräußerung eine § 6b-Rücklage neu gebildet, mindert dies insoweit den Veräußerungsgewinn (zu den Voraussetzungen s. § 6b Anm. 11; BFH v. 14.2.2007 – XI R 16/05, BFH/NV 2007, 1293 [1295 f.]). Die spätere Auflösung führt zu nicht begünstigten nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348 [349 f.]). Zum Freibetrag nach Abs. 4 s. Anm. 720.

Zur Rücklage nach § 6b im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils s. BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558.

► *§ 7g-Rücklage:* Nach mittlerweile gefestigter Rspr. des BFH zählt der bei einer Betriebsveräußerung durch die Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 aF entstehende Gewinn zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn und nicht zum laufenden Gewinn (BFH v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596 [597]; BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862 [863 ff.]; BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 [1863 f.]; glA PATT, EStB 2005, 299). Dieser Ansicht hat sich auch die FinVerw. ausdrücklich angeschlossen (BMF v. 30.10.2007 – IV B 2 - S 2139 - b/07/0001, 2007/0483907, BStBl. I 2007, 790; aA noch BMF v. 25.2.2004 – IV A 6 - S 2183b - 1/04, BStBl. I 2004, 337, Rz. 32; hierzu auch GÜNTHER, EStB 2007, 453 [454]).

► *Investitionsabzugsbeträge/Sonderabschreibungen gem. § 7g:* Im Zusammenhang mit den durch § 7g idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingeführten sog. Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe stellt sich die Frage der Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und stl. begünstigtem Veräußerungsgewinn nicht mehr, da (auch) im Fall der Betriebsveräußerung die Veranlagungen der Wj. rückwirkend zu korrigieren sind, in denen ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde (= laufender Gewinn des jeweiligen Wj.); WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 318).

Rückstellungen: Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen erhöhen den Veräußerungsgewinn, sofern die Auflösung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht. Ein lediglich zeitlicher Zusammenhang genügt nicht (BFH v. 15.11.1979 – IV R 49/76, BStBl. II 1980, 150 [151]; H 16 Abs. 9 „Rückstellung“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 295).

Unzutreffend bilanzierte Wirtschaftsgüter: Wurden WG des PV in der Schlussbilanz zu Unrecht bilanziert, sind diese erfolgsneutral auszubuchen (BFH v. 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706 [707]). Zu Unrecht nicht bilanzierte WG sind mit dem Buchwert zu erfassen, der sich bei einer zutreffenden Bilanzierung ergeben hätte (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [291]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 327 f.).

Zu den Auswirkungen falscher Ansätze in der Schlussbilanz auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 448.

c) Besonderheiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

439

Steuerpflichtige, die bis zur Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ihren (laufenden) Gewinn durch eine Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt haben, müssen zum Zweck (1) der Abgrenzung des laufenden Gewinns vom Gewinn aus der Veräußerung und (2) der Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns (fiktiv) auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 übergehen (zwingender Wechsel der Gewinnermittlungsart; zB BFH v. 15.5.1986 – IV R 146/84, BFH/NV 1988, 84; BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557). Auf Grundlage der Übergangsbilanz ist der Wert des BV gem. Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln. Der Stpfl. ist im Erg. so zu behandeln, als hätte er im Zeitpunkt der Veräußerung einen entsprechenden Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgenommen. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart im Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes. s. BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385 (386 f.).

Korrekturen (Zu- und Abrechnungen): Der Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 bedingt einen Übergang vom Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 (s. § 4 Anm. 530) zum Realisationsprinzip (s. § 5 Anm. 395 ff.). Innerhalb dieses Wechsels muss dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden und dem Grundgedanken des Bilanzenzusammenhangs Rechnung getragen werden – einzelne Geschäftsvorfälle dürfen sich nicht doppelt und oder überhaupt nicht auf den (Total-)Gewinn auswirken (s. Vor §§ 4–7 Anm. 66). Zu diesem Zweck sind beim Wechsel zum Bestandsvergleich bestimmte Gewinnkorrekturen vorzunehmen (BFH v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; KANZLER, FR 1999, 225 [234 ff.]): Zurechnungen bei Vorfällen, die sich bislang noch nicht auf den Gewinn ausgewirkt haben, und Abrechnungen bei Vorfällen, die sich bereits im Rahmen der Überschussrechnung im Gewinn niedergeschlagen haben. Bei Geschäftsvorfällen, deren Gewinnauswirkung sich nach beiden Gewinnermittlungsmethoden nicht unterscheidet (zB durchlaufende Posten), sind keine Korrekturen veranlasst (s. Vor §§ 4–7 Anm. 64 mwN).

Eine – allerdings nicht abschließende – Übersicht über die relevanten Korrekturposten enthält die Anl. zu R 4.6 EStR 2012. Die FinVerw. gibt darin im Einzelnen die bislang von der Rspr. des BFH entwickelten Grundsätze wieder (BODE in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 4 Rz. 149, 242 ff.).

Übergangsgewinn als laufender Gewinn: Die Zu- und Abrechnungen anlässlich eines Wechsels der Gewinnermittlungsart wirken sich stets nur innerhalb des laufenden Gewinns des letzten Wj. aus und zählen damit als Übergangsgewinn nicht zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 (BFH v. 25.6.1970 – IV 340/65, BStBl. II 1970, 755; BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [181]; BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707 [709]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 330; s. Vor §§ 4–7 Anm. 68). Dies ist die notwendige Folge der Fiktion, wonach der Stpfl. erst im Zeitpunkt der Veräußerung (fiktiv) auf die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergeht und die Zu- und Abrechnungen Geschäftsvorfälle aus der Vergangenheit korrigieren (KANZLER, FR 1999, 225 [230]).

Ein durch Zurechnungen geballt im (letzten) Wj. vor der Veräußerung anfallender Übergangsgewinn kann nicht aus Billigkeitsgründen auf mehrere Wj. verteilt werden (BFH v. 3.8.1967 – IV 30/65, BStBl. III 1967, 755; BFH v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512 [513]; BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287 [288 f.]; H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH 2017).

Stille Reserven: Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart im Rahmen einer Betriebsveräußerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dürfen sich grds. keine Änderungen im Bestand des BV ergeben (keine Aufdeckung stiller Reserven; BFH v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314; KANZLER, FR 1999, 225 [232]).

440 4. Abgrenzung von laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungsgewinn ist im Hinblick auf die Begünstigung nach Abs. 4 (Freibetrag) und die Tarifiermäßigung nach § 34 zwingend vom laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb abzugrenzen. Maßgebend für die Abgrenzung ist der zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang der einzelnen Geschäftsvorfälle mit einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 einerseits bzw. dem laufenden Geschäftsbetrieb andererseits.

Die Differenzierung nach laufendem Gewinn bzw. Veräußerungsgewinn hat auch Auswirkungen auf die GewSt. Diese erfasst grds. nur den Gewinn (dh. Gewerbeertrag; § 7 Satz 1 GewStG) eines laufenden Gewerbebetriebs (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]; BFH v. 22.12.1993 – I R 62/93, BStBl. II 1994, 352). Nach § 7 Satz 2 GewStG zählt zum Gewerbeertrag seit Erhebungszeitraum 2002 aber auch der Gewinn aus der Veräußerung (oder Aufgabe) eines Betriebs bzw. Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft, eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, und des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, soweit der Gewinn nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt (hierzu BONERTZ, DStR 2002, 795; FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248).

Zur Abgrenzung von Veräußerungsgewinn und nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 24 Anm. 75 f.

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Den Veräußerungsgewinn beeinflussen (positiv wie negativ) nur diejenigen Geschäftsvorfälle, die mit der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (Mitunternehmer-)Anteils in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen – ein zeitlicher Zusammenhang allein genügt nicht

(zB BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369]; BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 [561 f.]).

Der in der Praxis relevanteste Fall ist die Veräußerung von zurückbehaltenen WG, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen (idR UV; s. Anm. 128). Ein laufender Gewinn liegt mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Veräußerung vor, wenn die WG im Wesentlichen an den bisherigen Kundenkreis veräußert werden (Fortsetzung der bisherigen regulären Geschäftstätigkeit; BFH v. 3.3.1988 – IV R 212/85, BFH/NV 1988, 558 [559]; BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874 [876]; BFH v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985 [1987]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 342). Dies ist zB bei einem Räumungsverkauf der Fall (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602 [603]; BFH v. 14.11.1990 – X R 145/87, BFH/NV 1991, 373 [374]).

Nach der Rspr. des BFH fehlt ein wirtschaftlicher Zusammenhang zB in folgenden Fällen: Verkauf von ETWohnungen im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106 f.]; BFH v. 25.1.1995 – X R 76–77/92, BStBl. II 1995, 388 [389]; BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467); Veräußerung eines Erbbaurechts samt Gebäude im Rahmen der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467 [468]); Verkauf vermieteter Büro- oder Wohneinheiten im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 22.4.1998 – IV B 66/97, BFH/NV 1998, 1520 [1521]; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [540 ff.]); Veräußerung von Aktien im Rahmen eines gewerblichen Wertpapierhandels (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, DB 2001, 2276 [2278]).

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wird demgegenüber angenommen: Veräußerung selbsterzeugter Waren an HV (BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369]); Rücklieferung an Lieferanten oder an Abnehmer der gleichen Handelsstufe (BFH v. 2.7.1981 – IV R 136/79, BStBl. II 1981, 798 [799]).

Zur Veräußerung von UV im Rahmen einer Aufgabe s. Anm. 581.

Anteilsveräußerung: Bei einer Anteilsveräußerung ist der Veräußerungsgewinn ebenfalls vom Anteil des Veräußerers am laufenden Gewinn der Gesellschaft zu trennen. Der Veräußerungsgewinn ist auf Ebene der Gesellschaft zu ermitteln; die Verteilung richtet sich primär nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel und subsidiär nach den gesetzlichen Bestimmungen (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [457]). Willkürliche Gewinnverlagerungen zum Zweck der Steuerersparnis werden stl. nicht anerkannt (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 652 [8/2017]).

Erhält ein Gesellschafter bei seinem Ausscheiden von den verbleibenden Gesellschaftern eine Ausgleichszahlung dafür, dass er bis zu seinem Ausscheiden einen zu geringen Gewinnanteil erhalten hat, so hat dies keinen Einfluss auf die Höhe des Veräußerungsgewinns (BFH v. 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419 [422]).

Zum Einfluss des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns auf den laufenden Gewinn im Zusammenhang mit einer Gewinnzurechnung bei Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a s. BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 - 50/05, BStBl. I 2005, 1019, Rz. 37; BMF v. 12.6.2006 – IV B 2 - S 2144 - 39/06, BStBl. I 2006, 416.

Abfindung eines Pensionsanspruchs: Siehe BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 (561 f.).

§ 16 Anm. 440–445 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Auflösung einer § 6b-Rücklage: Siehe Anm. 438.

Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns in laufenden Gewinn (Abs. 2 Satz 3): Siehe Anm. 455 ff.

441–444 Einstweilen frei.

VI. Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn

445 1. Allgemeine Grundsätze und Rechtentwicklung

Eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist grds. kein laufendes, sondern ein einmaliges und stl. punktuell zu erfassendes Ereignis. Der Stpfl. beendet seine bisherige gewerbliche Tätigkeit (s. Anm. 426) und erzielt durch die Übertragung des BV im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs und die Aufdeckung der stillen Reserven einen Veräußerungsgewinn, der im VZ seiner Realisierung zu versteuern ist. Über Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 ist dieser geballt anfallende Veräußerungsgewinn allerdings tarifwirksam begünstigt. Im Hinblick auf die punktuelle Versteuerung und die tarifliche Begünstigung sind stl. relevante Ereignisse nach der Veräußerung – und ggf. nach Bestandskraft der Veranlagung – danach zu differenzieren, ob sie sich als rückwirkende Ereignisse auf die ursprünglich zugrunde gelegte Höhe des Veräußerungsgewinns iSd. Abs. 2 auswirken (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) oder ob sie zu (positiven oder negativen) nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 führen (grundlegend BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894 [896]; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]; GROH, DB 1995, 2235; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 350 ff.). Eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns impliziert dabei eine Abweichung vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung und vom bilanziellen Stichtagsprinzip (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]; hierzu auch WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 316).

Nach der früheren Rechtsprechung des BFH kam eine rückwirkende Änderung des Veräußerungspreises (und damit gleichzeitig des Veräußerungsgewinns) aufgrund von nachträglichen Ereignissen im Rahmen des § 16 grds. nicht in Betracht (zu den Hintergründen THEISEN, DStR 1994, 1560 [1562 ff.]). Dies galt zB für den nachträglichen Ausfall der Forderung auf den Veräußerungspreis, der überdies nicht als nachträglicher Verlust gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 angesehen wurde, da sich der Vorgang – so der BFH – in der stl. unbeachtlichen privaten Vermögenssphäre vollzogen habe (BFH v. 26.6.1985 – IV R 22/83, BFH/NV 1987, 24 [25]). Diese Rspr. ist allerdings seit den beiden Beschlüssen des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 1993 (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897) zumindest teilweise überholt.

Abgrenzung nach den Umständen des Einzelfalls: Für die Abgrenzung rückwirkender Ereignisse von solchen, die zu nachträglichen (positiven oder negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, hat der BFH bislang noch keine allgemeingültigen Grundsätze aufgestellt, so dass jede Fallgestaltung gesondert beurteilt werden muss (GROH, DB 1995, 2235 [2236]; s. auch H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts“ EStH 2017). In Betracht kommen Ereignisse mit Auswirkung auf sämtliche drei Komponenten des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 2 Satz 1: den Veräuße-

rungspreis, die Veräußerungskosten und den Wert des BV bzw. des Anteils am BV.

Zur Abgrenzung von Veräußerungsgewinn und nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 24 Anm. 75 ff.; zur Veräußerung eines Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung mit (nicht begünstigten) nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387.

2. Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises

446

Der Gewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung realisiert sich zu dem Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum am BV auf den Erwerber übergeht (s. Anm. 402). Die Zahlung bzw. der Zufluss des Veräußerungspreises spielt grds. keine Rolle (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]): Der Gewinn wird durch die Gegenüberstellung des (vereinbarten) Veräußerungspreises einerseits und der Veräußerungskosten nebst Wert des BV oder des Anteils am BV andererseits ermittelt (Abs. 2 Satz 2). Ändert sich aufgrund nachträglicher Ereignisse die Höhe des Veräußerungspreises, dh., der tatsächlich erzielte Preis weicht vom ursprünglich vereinbarten Preis ab, kommt nach der neueren Rspr. des BFH grds. eine rückwirkende Änderung des Veräußerungsgewinns (eventuell gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) in Betracht (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]; BFH v. 19.3.2009 – IV R 20/08, BStBl. II 2010, 528 [530 f.]; s. auch BORDEWIN, FR 1994, 555).

Zum Veräußerungspreis zählt auch der gemeine Wert ins PV übernommener WG, sofern es sich dabei nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (s. Anm. 405). Treten hinsichtlich dieser WG später Wertveränderungen ein, hat dies keine rückwirkenden Auswirkungen auf den Veräußerungsgewinn, sofern ihr Wert im Zeitpunkt der Veräußerung zutr. angesetzt wurde (BFH v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 [571 ff.], zur Aufgabe).

Ausfall der Forderung: Unabhängig davon, ob die Forderung auf den Veräußerungspreis nach dem Zeitpunkt der Veräußerung zum PV oder dem sog. Wahl-RestBV zählt (s. Anm. 405), wirkt der spätere Ausfall der (gestundeten) Kaufpreisforderung auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück (zB BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]; BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [114]; BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]; H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 381). Zur Stundung der Forderung auf den Veräußerungspreis s. Anm. 415.

Wiederkehrende Bezüge: Entsprechendes gilt bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge (s. Anm. 406 ff.), sofern sich der Veräußerer für eine Sofortbesteuerung entschieden hat – nach Ansicht des BFH ist dies jedoch nicht beim vorzeitigen Versterben des Rentenberechtigten der Fall (BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [182]; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 [535]; krit. REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 266).

Erhöhung oder Minderung des Veräußerungspreises: Ein stl. rückwirkendes Ereignis stellt auch die nachträgliche Erhöhung oder Minderung des Veräußerungspreises dar.

Einschlägige Fälle sind zB die endgültige Festlegung des Preises durch einen gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleich (BFH v. 7.9.1972 – IV 311/65,

§ 16 Anm. 446–448 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

BStBl. II 1973, 11 [12 f.]; BFH v. 23.6.1988 – IV R 84/86, BStBl. II 1989, 41 [42]; BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]; BFH v. 19.8.2009 – I R 3/09, BStBl. II 2010, 249; H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts“ EStH 2017), die Erhöhung aufgrund einer Nachforderungsklausel und die Herabsetzung aufgrund einer Minderung gem. §§ 437, 441 BGB (BFH v. 23.6.1988 – IV R 84/86, BStBl. II 1989, 41 [42 f.]; BFH v. 19.3.2009 – IV R 20/08, BStBl. II 2010, 528 [530 f.]; BORDEWIN, FR 1994, 555 [559]).

Rückgängigmachung der Veräußerung: Macht der Erwerber von einem Rücktrittsrecht (zB §§ 437, 440 BGB) Gebrauch oder wird die Vereinbarung angefochten (§§ 119 ff. BGB), entfällt rückwirkend die vertragliche Rechtsgrundlage für die Veräußerung und damit für die Kaufpreiszahlung. Die ursprüngliche Veranlagung ist ggf. rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648 [649 f.]; BFH v. 17.2.2004 – VIII R 28/02, BStBl. II 2005, 46 [47 f.], zu § 17; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 387; zur Rückabwicklung allg. auch BFH v. 19.8.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107; BAHNS, FR 2004, 317). Zur Nichtigkeit s. BFH v. 17.2.2004 – VIII R 28/02, BStBl. II 2005, 46 (48 f.), zu § 17. Zum Wegfall der Geschäftsgrundlage s. BFH v. 28.10.2009 – IX R 17/09, BStBl. II 2010, 539, zu § 17.

Erläss der Forderung: Erlässt der Veräußerer die Forderung auf den Veräußerungspreis aus betrieblichen Gründen (§ 397 BGB), führt dies ebenfalls zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungsgewinns (BORDEWIN, FR 1994, 555 [560]). Zum Erl. aus privaten Gründen s. BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648 (650), zu § 17; FG Düss. v. 4.3.1998 – 14 V 9135/97 A (E), EFG 1998, 873 (874), rkr.

447 3. Nachträgliche Änderung der Veräußerungskosten

Die nachträgliche Minderung oder Erhöhung der Veräußerungskosten führt ebenfalls zu einer entsprechenden rückwirkenden Änderung des Veräußerungsgewinns (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 362) – die Veranlagung ist ggf. rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Das Gleiche gilt, wenn Veräußerungskosten erst in einem VZ nach der Veräußerung aufgewendet werden (BFH v. 6.3.2008 – IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311; glA GROH, DB 1995, 2235 [2238]; BORDEWIN, FR 1994, 555 [564]).

448 4. Nachträgliche Änderung des Werts des Betriebsvermögens

Ergibt sich aufgrund nachträglicher Umstände, dass der Wert des BV bzw. des Anteils am BV gem. Abs. 2 Sätze 1 und 2 zum Zeitpunkt der Veräußerung unzutreffend – weil zu hoch oder zu niedrig – angesetzt wurde, sind der Veräußerungsgewinn und seine Festsetzung rückwirkend zu ändern (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894 [896]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 315; BORDEWIN, FR 1994, 555 [561 ff.]).

Ein rückwirkendes Ereignis hat der BFH auch angenommen, wenn der Erwerber eines Gewerbebetriebs nicht – wie vereinbart – den Veräußerer von sämtlichen Betriebsschulden freistellt und dieser in einem späteren VZ aus einem als Sicherheit bestellten Grundpfandrecht in Anspruch genommen wird (BFH v.

21.12.1993 – VIII R 315/84, BFH/NV 1994, 626; hierzu auch Nds. FG v. 30.1.2012 – 3 K 340/11, EFG 2012, 1051, rkr.).

Einstweilen frei.

449–454

VII. Veräußerung an sich selbst (Abs. 2 Satz 3)

1. Überblick und Rechtsentwicklung

455

Rechtsentwicklung: Abs. 2 Satz 3 fingiert seit VZ 1994 einen laufenden Gewinn, sofern bei einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 „auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind“ – ein gem. Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 begünstigter Veräußerungsgewinn wird damit nur noch bei Veräußerungen an Dritte realisiert (BRDrucks. 612/93, 82; SCHULTZ, DStR 1994, 521). Mit dieser gesetzlichen Fiktion reagierte der Gesetzgeber insbes. auf Missbräuche durch das sog. Aufstockungsmodell, bei dem der Stpfl. bei einer – gemessen an wirtschaftlichen Gesichtspunkten – „Veräußerung an sich selbst“ die Möglichkeit hatte, einerseits die stillen Reserven im BV stl. begünstigt aufzudecken und andererseits neues Abschreibungsvolumen für zukünftige laufende Gewinne aus Gewerbebetrieb zu schaffen (s. GROH, DB 1996, 2356).

Korrespondierende Regelungen enthalten Abs. 3 Satz 5 und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG: Nach § 24 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UmwStG iVm. Abs. 2 Satz 3 gilt ein Gewinn bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. bei gleichzeitigem Ansatz des eingebrachten BV mit dem gemeinen Wert und entsprechend der Beteiligungsidentität („Veräußerung an sich selbst“) als laufender Gewinn (BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 653 [8/2017]). Zu Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 578.

Bedeutung der Fiktion: Die gesetzliche Fiktion laufender Gewinne im Rahmen einer Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1 bezieht sich uE nur auf die Ermittlung des nach Abs. 4 und § 34 begünstigten Veräußerungsgewinns: Wird der Gewinn ganz oder teilweise gem. Abs. 2 Satz 3 in einen laufenden Gewinn umqualifiziert, nimmt dies dem Veräußerungsvorgang nicht den grundsätzlichen Charakter einer Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 im Übrigen (TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 220 [12/2017]; SAGASSER/SCHÜPPEN, DStR 1994, 265 [267]).

Verhältnis zur Gewerbesteuer: Der fiktive laufende Gewinn unterliegt der GewSt (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [755 f.]: Abs. 2 ist allgemeine Gewinnermittlungsnorm; BFH v. 18.12.2014 – IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520, Rz. 13; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001/2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.17; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 562; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 220 [12/2017]; aA SCHULTZ, DStR 1994, 521 [522 ff.]).

Tatbestandsvoraussetzungen: In tatbestandlicher Hinsicht setzt die Fiktion nach Abs. 2 Satz 3 voraus:

- entgeltliches oder teilentgeltliches Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1,
- Einzelunternehmer oder Mitunternehmer auf Veräußerer- und Erwerberseite,
- Beteiligungsidentität auf Veräußerer- und Erwerberseite.

456 2. Veräußerungsgeschäft

Die Fiktion eines laufenden Gewinns nach Abs. 2 Satz 3 gilt für sämtliche Veräußerungen iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [756]): Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), eines ganzen Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder eines ganzen Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

Für Veräußerungen eines Teils eines Mitunternehmeranteils ordnet bereits Abs. 1 Satz 2 seit VZ 2002 an, dass ein laufender Gewinn erzielt wird. Dies gilt in jedem Fall und unabhängig davon, ob die „Veräußerung an sich selbst“ oder an einen Dritten erfolgt.

Die Umqualifizierung in laufenden Gewinn setzt nach dem Wortlaut ein Veräußerungsgeschäft im Sinne einer entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung des Eigentums voraus (FG Hamb. v. 19.11.2008 – 6 K 174/05, EFG 2009, 573, rkr.). Nach Ansicht des BFH ist Abs. 2 Satz 3 auch anwendbar, wenn bei Einbringungen in das SonderBV des Stpfl. Gewinne entstehen (BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]; GROH, DB 1996, 2356 [2358]). Zur Umqualifizierung in laufenden Gewinn im Rahmen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 578; FG Münster v. 26.1.2006 – 8 K 6071/02 F, EFG 2006, 799, rkr.

Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen: Die Fiktion des Abs. 2 Satz 3 erstreckt sich auch auf WG des SonderBV, sofern diese im Rahmen einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 veräußert werden: Entsprechend der Beteiligungsidentität auf beiden Seiten des Veräußerungsgeschäfts wird der Veräußerungsgewinn in laufenden – und damit stl. nicht begünstigten – Gewinn umqualifiziert (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 111; GROH, DB 1996, 2356 [2357]; SCHIFFERS, BB 1994, 1469 [1471]).

Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens: Behält der Veräußerer einzelne WG des BV zurück und überführt er diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebs- oder Anteilsveräußerung – soweit rechtl. möglich – in sein PV, ist Abs. 2 Satz 3 insoweit nicht anwendbar (s. Anm. 405, 428).

▶ *Wesentliche Betriebsgrundlagen:* Behält der Veräußerer wesentliche Betriebsgrundlagen zurück, scheidet von vornherein eine stl. begünstigte Betriebs- oder Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 aus. Unter Umständen kommt jedoch eine entsprechende Aufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 in Betracht (GROH, DB 1996, 2356 [2357]; s. Anm. 507).

▶ *Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen:* Beim Zurückbehalt von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen anlässlich einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 zählt der gemeine Wert der ins PV überführten WG zum Veräußerungspreis (s. Anm. 405). Hinsichtlich dieser „entnommenen“ WG liegt kein entgeltliches oder teilentgeltliches Veräußerungsgeschäft als tatbestandliche Voraussetzung der Fiktion laufenden Gewinne gem. Abs. 2 Satz 3 vor (glA KAUFFMANN in FROTSCHE, § 16 Rz. 228 [11/2013]). Der Veräußerungsgewinn ist demnach ggf. in einen begünstigten Teil und einen nicht begünstigten Teil (Fiktion eines laufenden Gewinns gem. Abs. 2 Satz 3) aufzuspalten (GROH, DB 1996, 2356 [2357]).

3. Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers

457

Die Fiktion des Abs. 2 Satz 3 setzt eine (auch partielle) Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers voraus. In den Anwendungsbereich fallen Einzelunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), dh. Gesellschafter einer PersGes., atypisch stille Gesellschafter oder atypisch Unterbeteiligte. Es genügt auch eine mittelbare Beteiligung iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 97; SCHIFFERS, BB 1994, 1469 [1472]; GROH, DB 1996, 2356 [2357]). Mittelbare Beteiligungen über KapGes. als juristische Personen sind hingegen nicht betroffen (SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 655 [8/2017]). Dies gilt auch für die Fälle, in denen zB der veräußernde Einzelunternehmer an einer erwerbenden KapGes. zu 100 % beteiligt ist.

Zur Vermeidung der Fiktion eines laufenden Gewinns wird im Schrifttum mitunter die Veräußerung an eine eigens gegründete KapGes. mit späterer Umwandlung in eine PersGes. empfohlen (zB PYSZKA/KAMPHAUS, DStR 1998, 108 [109f.]). Im Hinblick auf § 42 AO sollte jedoch bei derartigen Gestaltungen zumindest ein ausreichender Zeitraum zwischen Veräußerung und Umwandlung der KapGes. liegen.

Mitunternehmenschaften: Bei Veräußerungen zwischen Mitunternehmer(n) und Mitunternehmenschaft(en) ist zur Bestimmung der personellen Identität auf Seiten des Veräußerers und des Erwerbers auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse im Veräußerungszeitpunkt (s. Anm. 402) abzustellen. Dies folgt nicht zuletzt aus der gesetzlichen Formulierung „soweit“.

Die Fiktion eines laufenden Gewinns betrifft damit nur diejenigen Mitunternehmer, die auf beiden Seiten eines Veräußerungsgeschäftes stehen (quotale Beteiligungsidentität). Die übrigen Mitunternehmer erzielen als fremde Dritte einen (begünstigten) Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1 (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 111). Zur Auseinandersetzung der Gesellschafter (zweier) personellidentischer Gesellschaften s. BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 (701); WENDT, FR 2003, 659.

Nahe Angehörige: Nahe Angehörige iSd. § 15 AO vermitteln uE nicht die geforderte Identität des Unternehmers/Mitunternehmers im Rahmen des Abs. 2 Satz 3. Die Vorschrift erfasst nur Veräußerungsvorgänge, die nach einer wirtschaftlichen Betrachtung einer „Veräußerung an sich selbst“ gleichkommen. Gleichwohl ist Abs. 2 Satz 3 eindeutig personenbezogen formuliert („dieselben Personen“) und rechtfertigt damit keine Ausweitung des betroffenen Personenkreises über die konkreten Vertragsparteien hinaus (TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 223 [12/2017]; KORN, KÖSDI 1994, 9678 [9685]).

4. Rechtsfolge: Fiktion eines laufenden Gewinns

458

Abs. 2 Satz 3 qualifiziert den Veräußerungsgewinn des Stpfl. bei einer personellen Identität auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers in einen „laufenden Gewinn“ um. Diese Umqualifizierung erstreckt sich angesichts des Wortlauts („Veräußerer“/„Erwerber“) jedoch nur auf den Teil des Veräußerungsgewinns, der unmittelbar auf die Veräußerung im Sinne einer Übertragung von Eigentum gegen Entgelt zurückzuführen ist. Werden zB anlässlich einer Betriebsveräußerung einzelne WG des BV zurückbehalten und ins PV überführt, resultiert der Veräußerungsgewinn insoweit nicht unmittelbar aus

§ 16 Anm. 458–499 C. Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

einer entgeltlichen Veräußerung und unterliegt nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 2 (KAUFFMANN in FROTSCHER, § 16 Rz. 228 [11/2013]). Die gesetzliche Fiktion nach Abs. 2 Satz 3 hat zur Folge, dass der umqualifizierte Veräußerungsgewinn nicht nach Abs. 4 (Freibetrag für eine Veräußerung aus Altersgründen oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit; s. Anm. 700 ff.) oder nach § 34 (Tarifentlastung) begünstigt ist – dies gilt aber nur in dem Umfang, in dem eine oder mehrere Personen auf beiden Seiten eines Veräußerungsgeschäfts auftreten („insoweit“).

Problematisch ist die Berechnung des nicht begünstigten Gewinns damit in den Fällen, in denen PersGes. an einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 beteiligt sind. Nach hM handelt es sich bei Abs. 2 Satz 3 um eine gewinnbezogene Vorschrift, womit für die Beteiligungsidentität auf den Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Steuerbilanzgewinn der erwerbenden Gesellschaft abzustellen ist (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [757]: Gewinnverteilungsschlüssel; TROSSEN in KSM, § 16 Rz. E 222 [12/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 97, 111; aA noch BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]: Anteil des einzelnen Mitunternehmers am stl. BV der Gesellschaft). Treten Mitunternehmerschaften auf Veräußerer- und Erwerberseite auf, ist das Verhältnis des Anteils des einzelnen Mitunternehmers an der veräußernden PersGes. zum Anteil an der erwerbenden PersGes. maßgeblich (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 111).

Beispiel 1: Die Gesellschafter A und B sind an der AB-oHG zu jeweils $\frac{1}{2}$ beteiligt. Veräußert A seinen Gewerbebetrieb an die AB-oHG, ist der Veräußerungsgewinn zu $\frac{1}{2}$ stl. begünstigt und gilt zu $\frac{1}{2}$ als laufender Gewinn.

Beispiel 2: Die Gesellschafter A und B sind zu jeweils $\frac{1}{2}$ (= $\frac{3}{6}$) an der AB-oHG beteiligt. Veräußert die AB-oHG ihren Geschäftsbetrieb an die ABC-oHG, an der die Gesellschafter A, B und C zu jeweils $\frac{1}{3}$ (= $\frac{2}{6}$) beteiligt sind, ist der Veräußerungsgewinn zu $\frac{1}{3}$ stl. begünstigt und gilt zu $\frac{1}{3}$ als laufender Gewinn.

Beispiel 3: Die Gesellschafter A und B sind an der AB-oHG zu jeweils $\frac{1}{2}$ beteiligt. Sie veräußern ihre Gesellschaftsanteile an die AB-GmbH & Co. KG, an deren Kapital sie als Kommanditisten ebenfalls zu jeweils $\frac{1}{2}$ beteiligt sind. Der Veräußerungsgewinn ist – streng nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 3 – zu $\frac{1}{2}$ stl. begünstigt und gilt zu $\frac{1}{2}$ als laufender Gewinn, obwohl nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise A und B ihre Gesellschaftsanteile in vollem Umfang jeweils „an sich selbst“ veräußern. Auch wenn der Gesetzgeber mit der Einf. des Abs. 2 Satz 3 beabsichtigt hat, derartige Veräußerungen ebenfalls stl. nicht – dh. auch nicht teilweise – zu begünstigen, lässt sich uE das Erg. und das redaktionelle Versehen des Gesetzgebers angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht im Wege einer teleologischen Auslegung korrigieren (glA zB BREIDENBACH, DB 1995, 296; aA wohl GROH, DB 1996, 2356 [2357]; s. auch WENDT, Stbg. 1999, 1 [14] mwN).

Zur Berechnung des fiktiven laufenden Gewinns s. auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001/2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 24.16; GROH, DB 1996, 2356; SAGASSER/SCHÜPPEN, DStR 1994, 265 (267).

459–499 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Betriebsaufgabe**

Schrifttum: HEUER, Beginn der Aufgabe eines Gewerbebetriebs, FR 1974, 593; STRECK, Zur Abgrenzung des laufenden vom begünstigten Gewinn bei Betriebsaufgabe, DB 1975, 521; WENDT, Veräußerung, Verpachtung und Aufgabe des Betriebs im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, StKongrRep. 1976, 173; FELIX, Zur Gewinnrealisierung – insbesondere zur Veräußerung, Aufgabe, Entstrickung und Wechsel der Einkunftsart, StKongrRep. 1980, 129; SEUTTER, Unternehmensaufgabe und Ertragsteuern, Köln 1981, zugleich Diss. Hamburg 1980; RUPPE (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG 4 (1981), alle Beiträge; HERZIG, Ausgewählte Steuerfragen zur Beendigung einer unternehmerischen Tätigkeit, BB 1985, 741; KESSLER, Die Einstellung der Tätigkeit – ein neues Tatbestandsmerkmal der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe?, BB 1986, 1441; DÖTSCHE, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; EHLERS, Vermeidung der Realisierung stiller Reserven bei Betriebsbeendigung – zugleich ein Beitrag zur Problematik sog. Auffanggesellschaften, DStZ 1987, 557; PELKA, Strategien gegen die Zwangsrealisierung von stillen Reserven, FR 1987, 321; HERZIG, Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinne bei Erbauseinandersetzung, Erbfallschulden und vorweggenommener Erbfolge, FR 1988, 85; SCHÖN, Die „Betriebsaufgabe“ des Gesellschafters – ein steuerrechtliches Phantom, BB 1988, 1866; STRECK, Gestaltungen zur Vermeidung der Betriebsaufgabe, FR 1988, 57; COSTEDE, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, 19; BODDEN, Übertragung eines Mitunternehmeranteils und Überführung von wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ins Privatvermögen, FR 1997, 757; GLANEGGER, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 1329; WENDT, Zur Grauzone zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsänderung, FR 1998, 264; HECKEL, Das Ende gewerblicher Tätigkeit trotz Fortbestand des Betriebs, Diss. Würzburg 1999; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg 1999, 1; HERFF, Erwünschte und unerwünschte Betriebsaufgaben, KÖSDI 2000, 12453; BECKER, Praktische Probleme bei Eintritt und Wegfall der Liebhaberei, Inf. 2001, 487; STAHL, Begünstigte Betriebsaufgabe oder nicht-begünstigte Betriebsabwicklung, BeSt. 2001, 13; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsveräußerung, Gesellschafterwechsel und Betriebsaufgabe im Steuerrecht, Heidelberg, 8. Aufl. 2002; LEY, Ertragsteuerbrennpunkte bei der Liquidation einer GmbH & Co. KG, KÖSDI 2005, 14815; STAHL, Betriebsaufgabe und -unterbrechung: Abgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2006, 15125; DOEGE, Abgrenzungsfragen zur Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe und den Steuerermäßigungen gem. §§ 16, 34 EStG, DStZ 2008, 474; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsaufgabe infolge des Wegfalls der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, DStZ 2014, 311; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsaufgabe und Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns in der jüngsten BFH-Rspr., DB 2015, 2655; NEUFANG/BOHNENBERGER, Wegfall der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung, DStR 2016, 578.

Schrifttum zur Realteilung s. vor Anm. 540, zur Veräußerung an sich selbst s. vor Anm. 578, zum Aufgabegewinn s. vor Anm. 580, zur Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen s. vor Anm. 650.

**I. Betriebsaufgabe als fiktiver Veräußerungstatbestand
(Abs. 3 Satz 1)**
1. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe
a) Fiktion der Betriebsveräußerung

Totalentnahme: Abs. 3 Satz 1 behandelt die Betriebsaufgabe als fiktiven (Betriebs-)Veräußerungstatbestand. Ebenso wie bei EinzelWG der Entnahme teil-

500

weise die Vorstellung einer „Veräußerung an den Betriebsinhaber“ zugrunde liegt (BFH v. 10.1.1963 – IV 214/58 S, BStBl. III 1963, 261), wird die Betriebsaufgabe als „Totalentnahme“ (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 [171]; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [478]; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, unter I.1.c) und damit als Gesamtveräußerung angesehen. Beide Analogien stoßen allerdings rasch an ihre Grenzen: So zieht die Rspr. gerade nicht die Konsequenz, die Entnahme der Veräußerung in jeder Hinsicht gleichzustellen (zB für § 6b BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; BFH v. 28.7.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225). Ebenso hat auch der Gesetzgeber keinen Gleichlauf zwischen Betriebsaufgabe und Totalentnahme geschaffen: Während bei der Betriebsaufgabe der gemeine Wert anzusetzen ist (Satz 7), sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 für die Entnahme grds. den Teilwert vor, was seine Begr. in der dort unterstellten Fortführung des Betriebs findet.

Angesichts dieser Gleichstellung von Betriebsveräußerung und -aufgabe kann die Praxis in Grenzfällen (zB der überwiegende Teil der WG wird einheitlich veräußert, der kleinere Teil ins PV überführt) offen lassen, welcher Tatbestand gegeben ist (zB BFH v. 27.3.1987 – III R 214/83, BFH/NV 1987, 578).

Rechtfertigung: Die Behandlung der Aufgabe als fiktive Veräußerung ist uE gerechtfertigt, denn die Notwendigkeit der stl. Erfassung des Totalgewinns eines jeden Betriebs gebietet die Gleichstellung mit der Beendigung der Einkunfts-erzielung durch Betriebsveräußerung. Dies gilt trotz des Umstands, dass bei Aufgabevorgängen – im Gegensatz zu Veräußerungen – dem Stpfl. idR keine Liquidität zur Entrichtung der anfallenden Steuern zufließt (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415).

Deklaratorischer Charakter des Abs. 3 Satz 1: Ohne die ausdrückliche gesetzliche Regelung wären Aufgabevorgänge nach allgemeinen strechtl. Grundsätzen zu beurteilen. Dazu wird überwiegend vertreten, die Vorschrift sei nur deklaratorisch (zB BFH v. 16.9.1966 – VI 118-119/65, BStBl. III 1967, 70; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [714]); die Folge der Gewinnrealisierung ergebe sich schon aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Abs. 3 stellt sich dann nur noch als begünstigende Regelung für die Zuordnung des Aufgabegewinns zu den außerordentlichen Einkünften dar (zu weiteren Nachweisen und zur Kritik vgl. Anm. 3).

501 b) Rechtsfolge der Fiktion: Anwendung der Abs. 1, 2 und 4 sowie des § 34

Gewinnrealisierung, aber Begünstigung: Die Fiktion ermöglicht zunächst, die stillen Reserven als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen (Abs. 1). Gleichzeitig wird der Aufgabegewinn den Begünstigungsvorschriften des Abs. 4 (Freibetrag) und des § 34 Abs. 2 Nr. 1 (ermäßigter StSatz) zugeordnet, obwohl dort jeweils nur von „Veräußerungsgewinn“ die Rede ist. Für die Ermittlung des Aufgabegewinns kann auf Abs. 2 (Veräußerungsgewinn) zurückgegriffen werden (s. Anm. 400 ff.), soweit die Spezialvorschriften der Sätze 6–8 (s. Anm. 580 ff.) keine Regelung enthalten.

Gewerbsteuer: Ebenso wie Veräußerungsgewinne unterliegen auch Aufgabegewinne grds. nicht der GewSt (s. Anm. 40). Seit 2002 gilt dies für Mitunternehmenschaften jedoch nur noch, soweit der Aufgabegewinn auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 GewStG). In dieser Ausnahmeregelung ist neben der Betriebs- oder Anteilsveräußerung

auch die Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft oder des Mitunternehmeranteils ausdrücklich erwähnt, was angesichts der durch Abs. 3 Satz 1 bewirkten Fiktion nicht erforderlich gewesen wäre.

Weitere Rechtsfolgen der Betriebsaufgabe: Die ins PV überführten WG gelten für Zwecke des § 23 als angeschafft (§ 23 Abs. 1 Satz 2), so dass die Jahres- bzw. Zehn-Jahres-Frist des § 23 zu laufen beginnt. Wurde für nicht entnommenen Gewinn die Begünstigung nach § 34a in Anspruch genommen, ist mit der Betriebsaufgabe die Nachversteuerung durchzuführen (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1). Ein Zinsvortrag nach § 4h geht mit der Betriebsaufgabe unter (§ 4h Abs. 5 Satz 1).

Einstweilen frei.

502–504

2. Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3

a) Merkmale der Betriebsaufgabe im Überblick

505

Formeln der Rechtsprechung: In Ermangelung einer gesetzlichen Begriffsbestimmung hat die Rspr. eine eigene Formel entwickelt, um den wirtschaftlichen Vorgang der Betriebsaufgabe sprachlich zu umschreiben. Danach muss der Betriebsinhaber aufgrund eines Entschlusses, den Betrieb aufzugeben, die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche (werbende) Tätigkeit endgültig einstellen und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder insgesamt in das PV überführen, anderen betriebsfremden Zwecken zuführen oder an verschiedene Erwerber veräußern, so dass der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört und dadurch die stillen Reserven in einem Zug aufgedeckt werden.

BFH v. 23.6.1977 – IV R 81/73, BStBl. II 1977, 721 unter 1.a; BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838; BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BStBl. II 2006, 652 unter II.1.a; BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000, Rz. 50.

Typusbegriff: Die genannten Umschreibungen haben in der Rspr. zur Herausbildung von Merkmalen geführt, die zur Verwirklichung des Tatbestands der Betriebsaufgabe erfüllt sein müssen. Jedoch gibt es – mit Ausnahme der Forderung nach einem „einheitlichen Vorgang“ – kein Kriterium, auf das der BFH nicht in besonderen Fällen verzichtet. Danach handelt es sich uE bei der Betriebsaufgabe um einen sog. Typusbegriff, der nicht durch eine abschließende Zahl von stets erforderlichen Merkmalen definiert werden kann (zust. RAPP in LBP, § 16 Rz. 64 aE [5/2012]; ebenso zum Mitunternehmerbegriff BFH v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404; BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]).

Einzelne Merkmale des Begriffs der Betriebsaufgabe: Für den Regelfall sind zur Verwirklichung des Tatbestands der Betriebsaufgabe die folgenden Merkmale erforderlich:

► *Tauglicher Gegenstand* einer Betriebsaufgabe kann ein ganzer Gewerbebetrieb, ein Teilbetrieb, eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer KapGes. oder ein Mitunternehmer- bzw. KGaA-Anteil sein (zu Einzelheiten s. Anm. 506–510).

► *Betriebsbeendigung:* Die Betriebsaufgabe muss zu einem Ende des wirtschaftlichen Organismus „Betrieb“ führen, der Stpfl. die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit endgültig einstellen (s. Anm. 515–518).

▶ *Aufgabebehandlung*: Die betrieblichen WG müssen entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder ins PV überführt oder teilweise veräußert und teilweise ins PV überführt werden (s. Anm. 520–527).

Gehen die WG hingegen geschlossen auf einen Dritten über, handelt es sich nicht um eine Aufgabe, sondern um eine Betriebsveräußerung (Abs. 1) bzw. eine unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3; zur Abgrenzung s. § 6 Anm. 1370 ff. sowie Anm. 522). Eine Ausnahme bildet die verdeckte Einlage eines Betriebs in eine KapGes., die als Betriebsaufgabe zu beurteilen ist (s. Anm. 520).

▶ *Einheitlicher Vorgang*: Die Betriebsaufgabe muss nicht notwendig in einem einzigen Akt vollzogen werden. Allerdings darf zwischen der ersten und der letzten Aufgabebehandlung nur ein begrenzter zeitlicher Zwischenraum liegen. Seine Dauer lässt sich nicht allg. bestimmen. Die Höchstgrenze wird im Allgemeinen zwischen sechs und 18 Monaten liegen (s. Anm. 530–535).

▶ *Aufgabewille*: Der subjektive Tatbestand der Betriebsaufgabe besteht im Vorhandensein eines Aufgabewillens beim Stpfl. Wegen der üblichen Schwierigkeiten bei der Feststellung subjektiver Tatbestände weicht die Rspr. zur Ermittlung des Aufgabewillens aber auf objektive Kriterien (wie zB Aufgabebehandlung oder Aufgabebekrklärung) aus (s. Anm. 537).

Abgrenzung zwischen Betriebsaufgabe und anderen Vorgängen: Nicht jede Betriebsauflösung oder -veränderung ist eine Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3. Als von der Betriebsaufgabe abzugrenzende Vorgänge kommen in Betracht:

▶ *Allmähliche Abwicklung*: führt ebenfalls zur Gewinnrealisierung, die aber nicht zusammengeballt erfolgt und deshalb nicht als Betriebsaufgabe begünstigt ist (s. Anm. 534);

▶ *Betriebsstilllegung/-unterbrechung*: bei Wiederaufnahme- oder Veräußerungsabsicht keine Betriebsaufgabe; zunächst keine Gewinnrealisierung (s. Anm. 653 ff.);

▶ *Betriebsveräußerung*: Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen einzigen Erwerber (Abs. 1); auf den zusammengeballt realisierten Gewinn sind dieselben Begünstigungen anwendbar wie bei einer Betriebsaufgabe;

▶ *Betriebsverlegung*: keine Betriebsaufgabe, daher keine Gewinnrealisierung sämtlicher stiller Reserven (s. Anm. 518), auf der anderen Seite aber auch keine Tarifbegünstigung der Gewinne aus Veräußerungen/Entnahmen anlässlich der Betriebsverlegung;

▶ *Betriebsverpachtung im Ganzen*: Wahlrecht zwischen der Behandlung als Betriebsaufgabe und der Fortführung der Buchwerte (s. ausführl. Anm. 650 ff.);

▶ *Beurteilungswandel/Übergang zur Liebhaberei/Strukturwandel/Änderung der Einkunftsart*: keine Betriebsaufgabe, weil der betriebliche Organismus erhalten bleibt; im Fall des Übergangs zur Liebhaberei ggf. sog. eingefrorenes BV (s. Anm. 522);

▶ *Formwechsel, der nicht unter das UmmStG fällt*, zB der Wechsel zwischen GbR und stiller Gesellschaft unter Wahrung der estrechtl. Identität: keine Betriebsaufgabe, selbst wenn hier zivilrechtl. eine Auflösung mit anschließender Neugründung erforderlich ist (BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118, unter II.1.b cc, mwN);

▶ *Unentgeltliche Betriebsübertragung*: mangels Auflösung des betrieblichen Organismus keine Betriebsaufgabe; keine Gewinnrealisierung, weil der Übernehmer die Buchwerte fortführt (§ 6 Abs. 3; s. Anm. 522).

Verfahrensrechtliche Probleme bei übersehener Betriebsaufgabe: Derartige Fragen stellten sich vor allem in Fällen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen, sofern es vor dem 5.11.2011 zu einer Zwangsbetriebsaufgabe gekommen war, die das FA nicht erkannt hatte (s. insoweit Anm. 685 ff.). Seit dem 5.11.2011 stellt Abs. 3b sicher, dass eine Betriebsaufgabe in derartigen Fällen nur bei Abgabe einer ausdrücklichen Aufgabebekräftigung des Stpfl. oder konkreter Tatsachenkenntnis des FA anzunehmen ist (s. Anm. 673 f.). Soweit es auch außerhalb der besonderen Fallgruppen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung zu einer vom FA übersehenen Betriebsaufgabe kommt, gelten die in Anm. 685 ff. dargestellten Grundsätze fort.

b) Gegenstand der Betriebsaufgabe

aa) Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs

506

Auflösung des betrieblichen Organismus: Gesetzlicher Regelfall der Betriebsaufgabe ist die Auflösung des wirtschaftlichen Organismus des ganzen Gewerbebetriebs. Wie bei der Betriebsveräußerung ist erforderlich (aber auch ausreichend), dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in den Aufgabevorgang einbezogen sind. Wegen der Einzelheiten zu den Begriffen „ganzer Gewerbebetrieb“ und „wesentliche Betriebsgrundlage“ vgl. Anm. 115–123.

Wie auch sonst im EStRecht ist jeder Betrieb gesondert zu betrachten. Hat der Stpfl. einen land- und forstw. Betrieb (zB Gartenbau) und einen Gewerbebetrieb (zB Blumenhandel), steht der Annahme einer Aufgabe des land- und forstw. Betriebs durch Veräußerung und Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht entgegen, wenn zugleich der in engem räumlichen Zusammenhang betriebene Gewerbebetrieb als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung fortgeführt wird (so zutr. BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BStBl. II 2006, 652, unter II.1.a).

Fehlen eines Gewerbebetriebs von Anfang an: Die spätere Erkenntnis, dass ein Gewerbebetrieb von Anfang an nicht vorgelegen hat, führt nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern hat schlicht den Nichtansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Folge (BMF v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241-56/00, BStBl. I 2000, 1198, zu einer GbR, die irrig als gewerblich geprägt angesehen wurde; s. auch Anm. 658, 687).

Andere Einkunftsarten: § 16 Abs. 3 ist kraft gesetzlicher Verweisung auch auf die Aufgabe eines land- und forstw. Betriebs (§ 14 Satz 2) oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (§ 18 Abs. 3 Satz 2) anzuwenden.

bb) Aufgabe eines Mitunternehmer- oder KGaA-Anteils

507

Klarstellende Bedeutung der Regelung: Diese Tatbestandsvariante ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 mW vom 1.1.1999 (§ 52 Abs. 34 Satz 2 EStG 1999) eingefügt worden. Sie hat indes nur klarstellende Bedeutung, weil auf die von ihr erfassten Fälle Abs. 3 Satz 1 zuvor bereits analog angewendet worden war (BFH v. 15.7.1986 – VIII R 154/85, BStBl. II 1986, 896 [900]; R 139 Abs. 4 Satz 1 EStR bis 1993; WENDT, Stbg 1999, 1 [12]).

Anwendungsfälle für die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils:

► *Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen an einen Dritten unter gleichzeitiger Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens ins Privatvermögen.*

Beispiele: Unentgeltliche Anteilsübertragung unter Zurückbehaltung von SonderBV (BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, unter 2.b bb); Anteilsveräußerung ohne das SonderBV (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383); Beendigung der atypisch stillen Beteiligung an einer GmbH, wenn die GmbH-Anteile zum SonderBV gehören (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [288]; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 478/98, EFG 2001, 566, rkr.); Tod des Mitunternehmers, wenn der Gesellschaftsanteil aufgrund einer Fortsetzungsklausel auf die Mitgesellschafter übergeht, das SonderBV aber auf die Erben (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BFH/NV 2002, 851); s. auch BODDEN, FR 1997, 757 (761 f.).

Sind im SonderBV keine wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden, handelt es sich allerdings nicht um eine Anteilsaufgabe, sondern entweder um eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder um eine unentgeltliche Anteilsübertragung iSd. § 6 Abs. 3 (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269).

§ 6 Abs. 3 ist auch dann anzuwenden, wenn der PersGes-Anteil unentgeltlich übertragen und in zeitlichem Zusammenhang damit eine wesentliche Betriebsgrundlage des SonderBV verkauft wird (BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFHE 247, 449; keine Aufgabe des Mitunternehmeranteils, sondern unentgeltliche Übertragung des Anteils und laufender Gewinn aus dem Verkauf des SonderBV).

▶ *Veräußerung des Anteils am Gesamthandsvermögen und unentgeltliche Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens an Dritte:* Es handelt sich hier nicht etwa um eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Anteils an verschiedene Erwerber übertragen werden.

▶ *Aufteilung des Mitunternehmeranteils und Veräußerung an verschiedene Erwerber:* Aus Sicht des BFH handelt es sich nicht um Teilanteilsveräußerungen, sondern um eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils (BFH v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BStBl. II 2010, 973, unter II.3.b; uE nicht zwingend, wie der Fall der Zurückbehaltung eines weiteren Teilanteils zeigt, da dieser keinesfalls PV werden kann). Wird ein Teil des Anteils zurückbehalten, führen die Teilanteilsübertragungen zu laufendem Gewinn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Satz 2); ansonsten ist der Aufgabegewinn tarifbegünstigt.

▶ *Aufteilung des Mitunternehmeranteils und unentgeltliche Übertragung auf verschiedene Personen, die nicht Mitunternehmer werden* (BFH v. 15.7.1986 – VIII R 154/85, BStBl. II 1986, 896 [900]): Zur Gewinnrealisierung kommt es in einem solchen Ausnahmefall, weil § 6 Abs. 3 mangels Mitunternehmerstellung der Erwerber nicht anwendbar ist.

▶ *Sonstige Fälle:* In einem einheitlichen Vorgang wird zunächst eine im SonderBV gehaltene Beteiligung an die Gesellschaft veräußert; anschließend wird der Anteil an der PersGes. an einen Dritten übertragen (BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544, Rz. 17: Es handelt sich nicht lediglich um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils).

Begünstigung auch dann, wenn nicht sämtliche stille Reserven realisiert werden? Hier geht es vor allem um Fälle, in denen anlässlich der Veräußerung des Anteils am Gesamthandsvermögen wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV zum Buchwert in ein anderes BV überführt werden („Ausgliederung“). Da auch das SonderBV Teil des Mitunternehmeranteils ist, müssen grds. auch die darin ruhenden stillen Reserven aufgedeckt werden (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635). Zu diesem Grundsatz sind in der neueren Rspr. allerdings verschiedene Ausnahmen entwickelt worden (s. ausführlich Anm. 521).

cc) Aufgabe eines Teilbetriebs

Analoge Anwendung von Abs. 3 Satz 1: Die Aufgabe eines Teilbetriebs ist (anders als die Veräußerung eines Teilbetriebs) nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt. Dennoch wurde die bis 1998 geltende Fassung des Satzes 1 nach allgemeiner Auffassung analog auf die Aufgabe eines Teilbetriebs angewendet;

RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87; BFH v. 20.8.1964 – IV 40/62 U, BStBl. III 1964, 504; BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66; BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395, unter 2.a; R 139 Abs. 3 Sätze 12, 13 EStR bis 1993.

Angesichts der mW ab 1999 vorgenommenen ausdrücklichen gesetzlichen Regelung der „Aufgabe eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3“ könnte zweifelhaft sein, ob die analoge Anwendung von Satz 1 auf die – weiterhin nicht im Gesetz erwähnte – Aufgabe eines Teilbetriebs noch dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Die Analogie ist uE aber weiterhin vorzunehmen (ebenso – ohne Problematisierung – GÄNGER in B/B, § 16 Rz. 138 [7/2008]; BOGENSCHÜTZ, StbJb. 1999/2000, 115 [121]), da kein Grund ersichtlich ist, bei der Betriebsaufgabe zwischen ganzen Gewerbebetrieben bzw. Mitunternehmeranteilen einerseits und Teilbetrieben andererseits zu differenzieren, bei der Betriebsveräußerung aber nicht. Die Ergänzung bezweckte allein, einen Bezugspunkt für die erstmalige gesetzliche Regelung der Realteilung zu schaffen, sollte aber nicht die – unumstrittene – analoge Anwendung der Vorschrift einer abweichenden differenzierenden Regelung zuführen. Auch die FinVerw. verweist in H 16 Abs. 3 „Teilbetriebsaufgabe“ EStH weiterhin auf die zur Rechtslage bis 1998 ergangene Rspr.

Begriff des Teilbetriebs: Ein Teilbetrieb ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs iSd. EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409). Zu Einzelheiten zum Begriff des Teilbetriebs vgl. Anm. 140–147.

Begriff der Aufgabe eines Teilbetriebs: Ob eine Aufgabe iSd. § 16 vorliegt, ist beim Teilbetrieb ebenso zu beurteilen wie beim ganzen Betrieb (s. Anm. 515–537). Es muss also die bisher in dem Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit endgültig eingestellt werden; ferner müssen die wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder in das PV überführt werden (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395, unter 2.b; BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.a). Wird hingegen mindestens eine wesentliche Grundlage des Teilbetriebs im fortbestehenden Hauptbetrieb weiter genutzt, liegt mangels vollständiger Realisierung der stillen Reserven keine begünstigte Teilbetriebsaufgabe vor;

BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; BFH v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576; BFH v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69; BFH v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838; BFH v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232; BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.a. Sehr plastisch BFH v. 3.9.2009 – IV R 61/06, BFH/NV 2010, 404:

Eine KG veräußert alle beweglichen WG ihres Zeitungsverlags-Teilbetriebs, behält das entsprechende Grundstück aber zurück und vermietet es an den neuen Betreiber. Eine Teilbetriebsaufgabe scheidet hier an der fortbestehenden BV-Eigenschaft des (gesamten) Grundstücks. Die Voraussetzungen einer Teilbetriebsaufgabe können auch nicht durch eine teilweise Entnahme des Grundstücks ge-

schaffen werden, weil es weiterhin für Zwecke der KG – wenn auch im Wege der Vermietung an einen Dritten –, nicht aber für außerbetriebliche Zwecke ihrer Gesellschafter genutzt wird.

509 **dd) Aufgabe einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**

Analoge Anwendung von Abs. 3 Satz 1: Auch die Aufgabe einer 100 %-Beteiligung an einer KapGes. – dh. eines einzelnen WG – ist in analoger Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 als Aufgabe eines Teilbetriebs zu behandeln;

BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 (753); BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705.

Die Analogie ist uE auch nach der mW ab 1999 erfolgten Ergänzung des Abs. 3 Satz 1 vorzunehmen (s. Anm. 508).

Anwendungsfälle: Hauptanwendungsfall der Aufgabe einer 100 %-Beteiligung ist deren Entnahme ins PV (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751; H 16 Abs. 3 „Entnahme einer Beteiligung“ EStH). Eine solche Entnahme ist daher – im Gegensatz zu sonstigen Entnahmen – nach Abs. 4 begünstigt. Anstelle der Tarifiermäßigung nach § 34 ist allerdings idR das Teileinkünfteverfahren anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 2; vgl. auch Anm. 582; zur GewSt s. Anm. 160).

Auch die Liquidation der KapGes. unter Übertragung ihres Vermögens auf den Alleingesellschafter stellte bis zu der – mW ab 1997 erfolgten – Anfügung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 eine begünstigte Aufgabe der Beteiligung dar (BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705; BFH v. 4.10.1995 – I R 81/94, BStBl. II 1995, 629; BMF v. 17.7.1991 – IV B 2 - S 2242 - 31/91, BStBl. I 1991, 767).

510 **ee) Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft**

Die Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft ist grds. ebenso wie bei einem Einzelunternehmer (s. Anm. 506–509) zu behandeln. Vor allem sind hier Fälle der Liquidation (§§ 730 ff. BGB, 145 ff. HGB) erfasst. Zu unterscheiden ist dieser Tatbestand von der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSd. Satz 1 Halbs. 2.

Realteilung: Sonderregelungen gelten, wenn die Aufgabe der Mitunternehmerschaft im Wege der Realteilung erfolgt (Abs. 3 Sätze 2–4; s. Anm. 540–571).

Abfärberegelung: Besonderheiten können sich bei Mitunternehmerschaft aufgrund der Einwirkung der sog. Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 ergeben.

Beispiel: Eine oHG betreibt einerseits ein Hotel (gewerblicher Teilbetrieb) und betätigt sich andererseits – räumlich und organisatorisch vom Hotelbetrieb getrennt – als Vermieterin zahlreicher Wohnungen (bei isolierter Betrachtung vermögensverwaltend). Veräußert die oHG das Hotel oder gibt sie diesen Teilbetrieb auf, stellt sich die Frage, welche Auswirkungen dies auf die strechtl. Beurteilung ihres verbleibenden Tätigkeitsbereichs hat.

Eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte kann nicht mehr auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 gestützt werden, weil es an der Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit fehlt. Der BFH (BFH v. 16.11.1967 – IV R 8/67, BStBl. II 1968, 78; zust. WENDT, FR 1998, 264 [274]) hat daher in einem vergleichbaren Fall eine zwingende Betriebsaufgabe angenommen. Dem entspricht es, dass der Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als zwingende Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens angesehen wird (s.

Anm. 525). Dies kann indes dazu führen, dass stille Reserven aufgedeckt werden müssen, obwohl dem Stpfl. keine Liquidität zur Tilgung der ausgelösten Steuerschulden zufließt (differenzierend daher KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 285, § 7 V 3: nur dann Betriebsaufgabe, wenn der Wandel in der strechl. Einordnung der verbleibenden Tätigkeit auf eine Handlung des Stpfl. selbst zurückzuführen ist).

Einstweilen frei.

511–514

c) Betriebsaufgabe als Betriebsbeendigung

aa) Grundsatz: Ende des wirtschaftlichen Organismus

515

Im Grundsatz setzt die Betriebsaufgabe eine Betriebsbeendigung voraus. Der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus muss zu bestehen aufhören.

ZB BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (171); BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105; BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226.

Weitere betriebliche Tätigkeit: Schwierigkeiten treten vor allem auf, wenn der Betriebsinhaber über den Zeitpunkt der Einstellung des ursprünglichen Betriebs hinaus unternehmerisch tätig bleibt. Dann ist zu entscheiden, ob es sich lediglich um eine Fortsetzung/Änderung/Verlegung des ursprünglichen Betriebs handelt (keine Gewinnrealisierung, aber auch keine Möglichkeit zur Erlangung einer Tarifbegünstigung) oder aber um eine (gewinnrealisierende, jedoch tarifbegünstigte) Betriebsaufgabe mit anschließender Eröffnung eines neuen Betriebs (s. Anm. 516 ff.).

Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne: An einer Betriebsbeendigung fehlt es noch, wenn der Betrieb nur stillgelegt ist, sofern die objektive Möglichkeit der Wiederaufnahme besteht und der Stpfl. keine ausdrückliche Aufgabeklämung abgibt (s. Abs. 3b; ausführl. s. Anm. 650 ff.). Gleiches gilt, wenn der Betrieb im Ganzen verpachtet wird (ausführl. s. Anm. 660 ff.).

bb) Abgrenzung zwischen begünstigter Aufgabe und Neueröffnung einerseits und der Fortsetzung/Verlegung des Betriebs andererseits

(1) Abstellen auf den konkreten Betrieb

516

Der Begriff der Betriebsaufgabe erfordert nicht, dass der Stpfl. künftig keinerlei unternehmerische Tätigkeit mehr ausübt. Vielmehr ist die Tätigkeitsbeendigung in objektiver Hinsicht auf ein bestimmtes BV und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes StRechtssubjekt zu beziehen (BFH v. 22.10.2014 – X R 28/11, BFH/NV 2015, 479, Rz. 20). Sofern der bisher geführte betriebliche Organismus zu bestehen aufhört, ist trotz der Eröffnung eines neuen Betriebs – auch gleicher Art – eine Betriebsaufgabe anzunehmen. Nur die gewerbliche Tätigkeit im konkreten Betrieb muss endgültig eingestellt werden.

So schon RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87; ferner BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973, zur Betriebsveräußerung; BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838; BFH v. 27.3.1998 – X B 175/97, BFH/NV 1998, 1346; gibt eine Partenreederei – die zivilrechtl. nur ein einziges Schiff innehaben kann – ihren Betrieb auf, ist der Aufgabegewinn beim Gesellschafter auch dann begünstigt, wenn dieser an zahlreichen weiteren aktiven Partenreedereien beteiligt bleibt (FG Hamb. v. 28.10.1980 – I 25/80, EFG 1981, 346, rkr.). Ebenso hindert die Fortführung eines bisher als Einzelunternehmens geführten Gewerbebetriebs durch eine PersGes., an der der Stpfl. beteiligt ist, nicht die für eine tarifbegünstigte Veräußerung oder Aufgabe des Einzelunternehmens erforderliche Tätigkeitsbeendigung (BFH v. 22.10.2014 – X R 28/11, BFH/NV 2015, 479,

Rz. 21; allerdings ist § 16 Abs. 3 Satz 5 zu beachten). Auch bei einer PersGes. steht der Annahme einer begünstigten Betriebsaufgabe oder -veräußerung nicht notwendig entgegen, dass sie noch einige Jahre nach diesem Vorgang geringfügige Einkünfte erzielt und erst später aufgelöst wird (BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000, Rz. 56).

517 (2) Wechsel der Betriebsart, Änderung des Unternehmensgegenstands

Nach denselben Grundsätzen ist zu beurteilen, ob ein Wechsel der Betriebsart als (tarifbegünstigte) Aufgabe des bisherigen Betriebs anzusehen ist.

Abgrenzungskriterien: Die Rspr. stellt darauf ab, ob sich der bisherige und der neue Betrieb nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung als wirtschaftlich identisch darstellen (BFH v. 24.6.1976 – IV R 199/72, BStBl. II 1976, 670; BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672; dazu auch GLANEGGER, DStR 1998, 1329). Diese wirtschaftliche Identität ist idR gegeben, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen, zu denen auch der Kundenstamm gehören kann, in den neuen Betrieb überführt werden.

Die Beurteilung ist grds. nicht entscheidend davon abhängig, ob die neue Tätigkeit an anderer Stelle als die bisherige oder an demselben Ort ausgeübt wird, ob der neue Betrieb derselben oder einer anderen Branche angehört bzw. eine vergleichbare oder andersartige Struktur aufweist. Die vor 1976 zu diesem Problemkreis ergangene Rspr. hatte dies noch anders gesehen und kann daher heute nur noch mit Vorsicht herangezogen werden.

Eine Betriebsaufgabe liegt daher nicht vor, wenn die neue gewerbliche Tätigkeit (im Wesentlichen) unter Einsatz des bisherigen BV aufgenommen wird. Andere Entsch. stellen eher darauf ab, ob trotz einer qualitativen Änderung der Unternehmenstätigkeit der nunmehr verfolgte Zweck mit dem bisherigen Zweck als identisch anzusehen ist; daran soll es nur bei einer „gewichtigen“ Abweichung vom bisherigen Tätigkeitsbild fehlen (BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231, unter II.1.a).

Einzelfälle:

► *Betriebsaufgabe bejaht:* Stilllegung eines Verarbeitungsbetriebs und Eröffnung eines Handels im selben Warenzweig (RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87); Stilllegung eines Kioskbetriebs ohne Spirituosenverkauf und Eröffnung einer Gastwirtschaft (FG Stuttgart v. 1.10.1957 – I 1100/56, WPg 1957, 613, rkr.); Verkauf eines Reisebüros mit Ausflugs-Busverkehr und Eröffnung eines Linienverkehrs mit neuen Bussen an einem anderen Ort (VG Berlin v. 13.11.1963, VIII A 24/62, EFG 1964, 331, rkr.); Aufgabe eines Güterfernverkehrsunternehmens und Aufnahme eines Güternahverkehrs in einer anderen Transportart mit anderen Fahrzeugen (FG Düss. v. 21.5.1970 – II/X 24/65, EFG 1970, 607, rkr.); ein Küstenschiffer lässt sein einziges Schiff, das er selbst führen durfte, abwracken und erwirbt kurz darauf in GbR mit seinem Sohn ein größeres Schiff zum Betrieb der Hochseeschiffahrt, das er nicht selbst führen darf (BFH v. 24.6.1976 – IV R 199/72, BStBl. II 1976, 670), jedoch anders, wenn der Eigner beide Schiffe selbst führen darf (BFH v. 13.1.1966 – IV 76/63, BStBl. III 1966, 168); der Inhaber eines Holzverarbeitungsbetriebs, dessen wesentliche Betriebsgrundlagen durch einen Brand zerstört wurden, eröffnet an einem neuen Standort einen Kunststoffverarbeitungsbetrieb (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707).

► *Betriebsaufgabe verneint*: Eine PersGes. will auf einem erworbenen Grundstück Industriebauten errichten und gewerblich verpachten; nachdem das Projekt scheitert, wird das Grundstück parzelliert und an verschiedene Erwerber veräußert (BFH v. 23.6.1977 – IV R 81/73, BStBl. II 1977, 721); ein vormaliger Produktionsbetrieb stellt zwar die Produktion ein, nimmt auf demselben Grundstück aber weiterhin Aufträge an, die er durch Dritte ausführen lässt (BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226); ein Hotelbetreiber bestellt einem Dritten an dem Grundstück ein Erbbaurecht; der Dritte lässt das Hotelgebäude abreißen und errichtet statt dessen zahlreiche Ferienwohnungen, die der frühere Hotelbetreiber, der auf dem Grundstück weiterhin ein Restaurant betreibt, in der Folgezeit unter dem Namen des früheren Hotels vermittelt (BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231); ein Produktionsbetrieb (gewerblich geprägte PersGes.) verkauft die Produktionseinrichtungen und verpachtet das Betriebsgrundstück an den Erwerber (BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977).

► *Besonderheiten bei Handelsvertretern*: Keine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn ein HV seine bisherige Vertretung aufgibt und in demselben Wirtschaftszweig eine neue übernimmt (BFH v. 19.4.1966 – I 221/63, BStBl. III 1966, 459); Gleiches gilt bei Übertragung der Rechte aus einem Heimvorführungs-Vertriebssystem (zB Tupperware) in einem bestimmten Bezirk auf einen Dritten unter gleichzeitigem Erwerb der Rechte für einen anderen Bezirk (BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236).

(3) Verlegung des Betriebssitzes

518

Betriebsverlegung grundsätzlich keine Betriebsaufgabe: Nach den dargestellten Grundsätzen ist auch die häufige Fallgruppe der Betriebsverlegung zu behandeln. Die bloße Verlegung eines Betriebs in andere Geschäftsräume bedeutet keine Aufgabe, selbst wenn sie mit einer vorübergehenden Einstellung der gewerblichen Tätigkeit verbunden ist. Diese Beurteilung hat zur Folge, dass zwar kein Zwang zur vollständigen Gewinnrealisierung besteht, andererseits aber Gewinne, die durch die Veräußerung oder Entnahme einzelner WG anfallen, nicht begünstigt sind.

Einzelfälle: Verlegung eines Fabrikationsbetriebs aus gepachteten in eigene Räume gegen Entschädigung (RFH v. 1.7.1942, RStBl. 1942, 899); der Pächter eines Gewerbebetriebs eröffnet nach Auflösung des Pachtvertrags einen Betrieb derselben Art an einer anderen Stelle einer Kleinstadt (BFH v. 23.2.1961 – IV 89/60, HFR 1961, 246; hier ist anzunehmen, dass die wesentliche Betriebsgrundlage „Kundenstamm“ in den neuen Betrieb überführt wird); Verlegung eines Milchgeschäfts innerhalb einer Stadt (FG Bremen v. 25.11.1965 – II 586/65, EFG 1966, 235, rkr.); Verlegung eines Hotelbetriebs aus gepachteten in eigene Räume an einem anderen Ort unter Mitnahme von Ausstattung, Büroeinrichtung und Vorräten (BFH v. 20.12.1967 – I 103/64, BStBl. II 1968, 276); Schließung einer Bäckerei und Neueröffnung mit neuen Einrichtungsgegenständen und Maschinen nach drei Monaten in 300 m Entfernung (BFH v. 3.10.1984 – I R 116/81, BStBl. II 1985, 131); Schließung einer Apotheke und Neueröffnung in geringer Entfernung (FG Brandenb. v. 11.10.2000 – 4 K 327/00, EFG 2001, 129, rkr.); Schließung einer auf Autogas-Einbauten spezialisierten Kfz-Werkstätte, Verkauf des Betriebsgrundstücks und Neueröffnung einer allgemeinen Kfz-Werkstätte in 8 km Entfernung unter Mitnahme des Hauptkunden (Nds. FG v. 17.9.2013 – 8 K 281/12, EFG 2014, 917, rkr.; Folge: Der Gewinn aus der Grundstücksveräußerung unterliegt dem Regelsteuersatz).

Ausnahmsweise Betriebsaufgabe in Fällen der Betriebsverlegung: Anders ist dies jedoch zu beurteilen, wenn anlässlich der Betriebsverlegung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert werden und die Umstände der Verlegung sich derart darstellen, dass auch der Kundenstamm im Wesentlichen nicht in die neuen Geschäftsräume mitgenommen werden kann.

Einzelfälle: Einstellung eines Hotelbetriebs wegen U-Bahn-Bauarbeiten und Erwerb eines anderen, bereits bestehenden Hotels (RFH v. 20.3.1930, StuW 1930, Nr. 496); Veräußerung eines Ladengeschäfts, das im Wesentlichen durch Lage und Kundenkreis bestimmt ist, und Eröffnung eines neuen Ladengeschäfts an einem anderen Ort (RFH v. 19.4.1939, RStBl. 1939, 852; obiter dictum); Aufgabe einer gepachteten Tankstelle in NRW und Eröffnung einer eigenen Tankstelle in Schleswig-Holstein, wenn auch mit Beziehungen zur selben Mineralölgesellschaft (FG Schl.-Holst. v. 24.11.1964 – II 46/64, EFG 1965, 224, rkr.); Aufgabe einer gepachteten Gaststätte und Neueröffnung an einem entfernten Ort unter Verlust der Kundschaft, aber Mitnahme des Warenbestands und geringfügigen Inventars (FG Münster v. 9.9.1966 – VII 120/66, EFG 1967, 284, rkr.); Schließung eines Lebensmittelgeschäfts und Neueröffnung in einem mehr als 10 km entfernten Ort unter Mitnahme des Warenbestands (BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672). Ist der Betrieb hingegen nicht vom Vorhandensein einer in räumlicher Nähe befindlichen Stammkundschaft abhängig, zwingt weder die Veräußerung des betrieblichen Grundbesitzes am alten Standort noch die große räumliche Entfernung zwischen altem und neuem Standort zur Annahme einer Betriebsaufgabe (BFH v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BStBl. II 2003, 124: Verlegung eines Viehzuchtbetriebs über eine Entfernung von 210 km).

Zur Betriebsverlegung ins Ausland s. § 4 Abs. 1 Satz 4 und Anm. 550, 620 ff.

519 Einstweilen frei.

d) Aufgabehandlung: Überführung der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen oder Einzelveräußerung

520 aa) Varianten der Aufgabehandlungen

Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder ins PV überführt werden oder es muss sich um eine Kombination aus beiden Möglichkeiten handeln. Wird auch nur eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen eines anderen Betriebs verwendet (und gem. § 6 Abs. 5 zum Buchwert dorthin überführt), liegt mangels Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven grds. im Ganzen keine begünstigte Betriebsaufgabe vor (dazu und zu den Ausnahmen ausführlich Anm. 521).

Veräußerung an verschiedene Erwerber: Im Gegensatz zur Veräußerung des Betriebs an einen Erwerber (Betriebsveräußerung im Ganzen, Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) wird bei einer Veräußerung jedenfalls der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Personen der betriebliche Organismus zerschlagen, so dass eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist.

Überführung ins Privatvermögen: Problematisch sind hier die Fälle, in denen nachträglich str. wird, ob ein WG bereits in einem zurückliegenden Zeitraum durch eine Entnahme ins PV überführt wurde, was eine spätere Gewinnrealisierung im Rahmen der Betriebsaufgabe ausschließen würde.

► *Äußerlich erkennbare Handlung:* Grundsätzlich ist für eine solche Überführung ins PV eine äußerlich erkennbare Handlung des Stpfl. erforderlich. Weist der

Stpfl. das WG (zB ein Grundstück) weiterhin in der Bilanz aus, fehlt es daran so lange, wie keine objektiven Merkmale vorliegen, die darauf schließen lassen, dass eine spätere Verwendung zu betrieblichen Zwecken ausgeschlossen erscheint (BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226, die starke Verringerung der betrieblichen Umsätze genügt auch dann nicht, wenn diese nur noch 10 % der Erlöse aus der Vermietung des nicht eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteils ausmachen). Abs. 3b ist hier allerdings – trotz struktureller Vergleichbarkeit der Problematik – nicht anwendbar, da diese Regelung nicht für jede Betriebsaufgabe, sondern nur für die Sonderfälle der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen gilt.

► *Ausnahmen:* Zu einer Überführung ins PV ohne ausdrückliche Erklärung oder Änderung der Rechtszuständigkeit kann es nach der Rspr. des BFH kommen (zusammenfassend BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [278] mwN),

- wenn nach der Einstellung der werbenden gewerblichen Tätigkeit und der Verwertung sonstiger wesentlicher Betriebsgrundlagen das zurückbehaltene Betriebsgrundstück vermietet oder verpachtet wird (zB BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358, mwN). Wegen der Einzelheiten, der Nachweise und der Abgrenzung zur Betriebsunterbrechung vgl. die dortigen Ausführungen (s. Anm. 656 „Betriebseinstellung mit anschließender Vermietung“);
- wenn nach der Veräußerung der sonstigen wesentlichen Betriebsgrundlagen die zurückbehaltene Betriebsgrundlage nicht veräußert werden kann oder soll (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659, mwN auf die ältere Rspr.: Insoweit gelten im Rahmen der Betriebsaufgabe geringere Anforderungen als bei Entnahmen aus einem fortbestehenden Gewerbebetrieb; BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877: ebenso für die Zurückbehaltung unwesentlicher WG nach einer Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen);
- wenn anlässlich der Verpachtung eines Gewerbebetriebs die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können (s. Anm. 665), oder
- wenn die personelle Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung wegfällt, ohne dass zugleich die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung im Ganzen gegeben sind (vgl. Anm. 525).

Sind die Voraussetzungen der vorstehenden Ausnahme-Fallgruppen nicht erfüllt, handelt es sich lediglich um eine Betriebsunterbrechung (s. Anm. 655 ff.).

Verdeckte Einlage eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft: Dies stellt ebenfalls eine Betriebsaufgabe dar. Vor der Einlage in die KapGes. steht gedanklich eine „Totalentnahme“ des bisherigen BV, also eine Betriebsaufgabe (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457, unter II.3.b; BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411, unter II.2.b bb). § 20 UmwStG ist in diesen Fällen nicht anwendbar, weil es an der Gewährung neuer Anteile an der KapGes. fehlt. Zur Beurteilung von Fallgestaltungen, in denen der Betrieb zwar gegen Gewährung neuer Anteile in die KapGes. eingebracht wird (diese Voraussetzung des § 20 UmwStG also erfüllt ist), aber wegen einer gleichzeitigen Ausgliederung nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen mit eingebracht werden, s. Anm. 521.

Kombinationen aus der Veräußerung eines Teils der Wirtschaftsgüter und der Überführung der übrigen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen sind

ebenfalls möglich. Hierzu gehört auch der Fall, dass der Stpfl. seinen Betrieb an eine von ihm bar gegründete GmbH veräußert, im Kaufpreis aber den (erheblichen) Geschäftswert nicht berücksichtigt (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705: Veräußerung der materiellen WG und Überführung des Geschäftswerts ins PV, von wo er verdeckt in die GmbH eingelegt wird).

521 bb) Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen im Zusammenhang mit der Aufgabehandlung

Wird auch nur eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes BV überführt, liegt mangels Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven grds. im Ganzen keine begünstigte Betriebsaufgabe vor. Dies gilt gleichermaßen für die Aufgabe von ganzen Betrieben, Teilbetrieben sowie Mitunternehmeranteilen (dazu Anm. 507). Zu diesem Grundsatz sind mittlerweile aber zahlreiche Ausnahmen entwickelt worden.

Grundsätzlich Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven erforderlich: Insbesondere die ältere Rspr. hat diesen Grundsatz im Hinblick auf den Zweck der Tarifbegünstigung recht strikt gehandhabt (BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88: Verwendung des WG in einem anderen Teilbetrieb; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 34; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635: keine Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, wenn kurz zuvor Grundstücke des SonderBV zum Buchwert in eine andere PersGes. überführt werden; BFH v. 20.7.2002 – X R 28/00, BStBl. II 2003, 133 [138]: Übergang eines Grundstücks in das UV eines gewerblichen Grundstückshandels). Aber auch in neueren Entsch. hält der BFH daran fest, dass der Zweck der Tarifbegünstigung die Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven erfordert, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 26 ff.: keine Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, wenn 17 Monate vor der Anteilsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV zum Buchwert in das BV einer anderen PersGes. ausgegliedert wurden; BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388, Rz. 22 mwN: keine Tarifbegünstigung bei zeitnaher Buchwerteinbringung einer weniger als 100 % betragenden Beteiligung an einer KapGes. in eine gewerbliche PersGes.; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, Rz. 16: wenn nur ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG in eine Schwester-KG überführt wird und anschließend die Anteile an der Schwester-KG veräußert werden, ist dieser Veräußerungsgewinn nicht tarifbegünstigt). Insofern unterscheidet sich die Betrachtung bei der Erlangung der Tarifbegünstigung des § 34 von derjenigen bei § 6 Abs. 3, wo die neuere Rspr. des IV. Senats die Begünstigung ungeachtet einer Buchwertausgliederung gewährt (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFHE 238, 125).

Zeitlicher Rahmen: Die Ausgliederung einer wesentlichen Betriebsgrundlage steht der Begünstigung eines Aufgabegewinns grds. auch dann entgegen, wenn sie zwar nicht gleichzeitig mit der Aufgabehandlung, aber in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dieser vorgenommen wird. Für diese zusammenfassende Betrachtung gilt derselbe zeitliche Rahmen, der höchstens zwischen dem ersten und dem letzten Akt einer zeitlich gestreckten, aber noch begünstigten Betriebsaufgabe liegen kann, dh. ca. 18 Monate (BFH v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, Rz. 39).

Ausnahmen: In einigen Sonderfällen wird die Tarifbegünstigung aber trotz einer Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen gewährt.

► *Unschädliche Buchwert-Ausgliederung, wenn die ausgegliederte wesentliche Betriebsgrundlage selbständig nach § 16 begünstigt wäre:* Nach neuerer Rspr. ist eine zum Buchwert vorgenommene Ausgliederung unschädlich für den Erhalt der Tarifbegünstigung aus der Aufdeckung der stillen Reserven des übrigen BV, wenn der Gewinn aus einer isolierten Veräußerung oder Aufgabe der ausgegliederten wesentlichen Betriebsgrundlage auch bei Fortführung des Betriebs/Mitunternehmeranteils tarifbegünstigt gewesen wäre. Dies betrifft die Buchwert-Ausgliederung von Mitunternehmeranteilen (BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726: tarifbegünstigte Veräußerung einer Mitunternehmeranteils auch dann, wenn die Mitunternehmerschaft in zeitlichem Zusammenhang mit dieser Veräußerung ihre eigenen Anteile an UnterPersGes. zum Buchwert in eine SchwesterPersGes. ausgliedert) und 100 %-Beteiligungen an KapGes. (BFH v. 28.5.2015 – IV R 26/12, BStBl. II 2015, 797, Rz. 25 f.: Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Aufgabe des Betriebs einer KG, obwohl die 100 %-Beteiligung an der Komplementär-GmbH zuvor zum Buchwert in ein anders BV überführt wurde; die gegenteilige Entsch. BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104, ist ausdrücklich aufgegeben worden). Beträgt die Beteiligung an der KapGes. hingegen weniger als 100 %, steht ihre Buchwert-Ausgliederung der Tarifbegünstigung eines Aufgabevorgangs hinsichtlich des übrigen BV entgegen (BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388, Rz. 22 mwN: Buchwerteinbringung einer funktionswesentlichen 51 %-Beteiligung an einer GmbH in eine gewerbliche PersGes.).

► *Übergang in ein ausländisches Betriebsvermögen:* Geht eine wesentliche Betriebsgrundlage in ein ausländ. BV über, sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 die stillen Reserven aufzudecken. Damit besteht kein Grund, die Tarifbegünstigung für die einheitliche Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven im Rahmen der Betriebsaufgabe zu versagen.

► *Einfluss des Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4:* Werden die stillen Reserven eines Mitunternehmeranteils (Gleiches würde für die Aufgabe eines ganzen Betriebs gelten) nur deshalb nicht in vollem Umfang aufgedeckt, weil ein WG des SonderBV gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 zum Buchwert auf eine gemeinnützige Körperschaft übertragen wird, sind für den gewinnrealisierenden Teil der Anteilsaufgabe die Vergünstigungen nach §§ 16, 34 gleichwohl zu gewähren (FG Köln v. 24.3.2011 – 10 K 473/08, EFG 2011, 1520, rkr., teilweise krit. Anm. ZIMMERMANN, EFG 2011, 1521). Dies ist uE zutr., weil ansonsten der Zweck des Buchwertprivilegs vereitelt würde.

► *Beendigung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs:* Wird in diesem Fall eine wesentliche Betriebsgrundlage in einen Gewerbebetrieb überführt, ist der BFH großzügiger, um eine GewStBelastung der im land- und forstw. Betrieb gebildeten stillen Reserven zu vermeiden (zur Rechtslage vor 1999 BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BStBl. II 2006, 652: gleichwohl tarifbegünstigte Betriebsaufgabe). Die Möglichkeit, einen solchen Vorgang als Betriebsaufgabe zu gestalten (dh. Beendigung der Tätigkeit), gilt uE auch nach Einf. des § 6 Abs. 5 Satz 1 fort, da der Tatbestand der Beendigung des land- und forstw. Betriebs vorrangig zu dem der Überführung des WG ist (teilweise krit. aber REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 205).

Ausgliederung in den Fällen des § 20 UmwStG: Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Gewährung neuer Anteile in eine KapGes. eingebracht, umfasst die Einbringung aber wegen einer gleichzeitigen Ausgliederung nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen, ist ebenfalls zu differenzieren:

► *Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen:* Hier handelt es sich weder um eine Einbringung iSd. § 20 UmwStG noch um eine Betriebsaufgabe. Die Einbringung führt vielmehr nach Tauschgrundsätzen zu laufendem Gewinn, die Überführung in das andere BV erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 1 zum Buchwert (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342). Gleiches gilt, wenn die nicht eingebrachte wesentliche Betriebsgrundlage an die GmbH verpachtet und dadurch eine Betriebsaufspaltung begründet wird (BFH v. 24.10.2001 – X R 118/98, BFH/NV 2002, 1130). An dieser Rspr. hält auch der IV. Senat des BFH jedenfalls zur Rechtslage nach dem UmwStG 1977 ausdrücklich fest (BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387). Unseres Erachtens sind aber die in den vorstehenden Absätzen aufgeführten Ausnahmefallgruppen, in denen eine Buchwert-Ausgliederung beim Grundtatbestand des § 16 unschädlich ist, auch in den Fällen des § 20 UmwStG anzuwenden. Ob darüber hinaus die Rspr. des IV. Senats zur Unschädlichkeit von Buchwert-Ausgliederungen wesentlicher Betriebsgrundlagen bei § 6 Abs. 3 (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFHE 238, 135) auf die Fälle des § 20 UmwStG übertragen werden kann, kann unterschiedlich beurteilt werden. Für eine solche Übertragung ließe sich anführen, dass Rechtsfolge des jeweiligen Begünstigungstatbestands in beiden Fällen die Buchwertfortführung ist, der vom BFH in den Fällen des § 16 herangezogene Zweck der Tarifbegünstigung (Rechtfertigung der Gewährung dieser Begünstigung nur bei Realisierung sämtlicher stiller Reserven der Sachgesamtheit) also nicht berührt wird. Auf der anderen Seite stellt § 20 UmwStG aber einen Spezialfall der Betriebs- bzw. Anteilsveräußerung nach § 16 dar. Dies spricht uE dafür, auch im Rahmen des § 20 UmwStG weiterhin die zu § 16 entwickelten Grundsätze anzuwenden.

► *Ausgliederung unter Aufdeckung der stillen Reserven:* Wird die wesentliche Betriebsgrundlage hingegen anlässlich eines Einbringungsvorgangs unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert oder entnommen und ist die neue Zuordnung des WG auf Dauer angelegt, steht dies der Anwendung des § 20 UmwStG in den ab 1995 geltenden Fassungen nicht entgegen (zur Übertragung des WG auf eine SchwesterPersGes., die nach Auffassung des I. Senats als gewinnrealisierende Entnahme anzusehen ist, BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 23; zur Veräußerung des WG in den Fällen des § 24 UmwStG BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rz. 45 ff.).

► *Bloße Zurückbehaltung:* Die bloße Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (ohne Ausgliederung) schließt die Anwendung des § 20 UmwStG auf den Einbringungsvorgang weiterhin aus (BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BFHE 260, 334, Rz. 32 ff.).

522 cc) Betriebsstilllegung ohne Veräußerung oder erkennbare Überführung ins Privatvermögen

Wird ein Betrieb schlicht stillgelegt, ohne dass die WG veräußert oder ins PV überführt werden, kann es ausnahmsweise noch an der erforderlichen Aufgabehandlung fehlen. Hier sind die folgenden Varianten zu unterscheiden:

Ausnahmsweise keine Betriebsaufgabe:

► *Es besteht die Absicht der Wiederaufnahme:* In diesem Fall liegt lediglich eine Betriebsunterbrechung vor, die ohne ausdrückliche Erklärung keine Betriebsaufgabe darstellt. Dabei ist zu beachten, dass der BFH in den Fällen der Betriebs-einstellung mit anschließender Vermietung des zuvor eigenbetrieblich genutzten

Grundbesitzes grds. eine bloße Betriebsunterbrechung unterstellt (zu Einzelheiten vgl. Anm. 655 ff.).

► *Der Steuerpflichtige hat die Absicht, wenigstens einen Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen in absehbarer Zeit zu veräußern*, wobei sich die Verwirklichung dieser Absicht durchaus über mehrere Jahre hinziehen kann. In diesem Fall werden die stillen Reserven erst nach und nach im Wege der nicht tarifbegünstigten Abwicklung (s. Anm. 534) realisiert (BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877; ähnlich bereits RFH v. 15.5.1930, RStBl. 1930, 807). Zur späteren Aufgabe der Veräußerungsabsicht s.u.

Regelfall Betriebsaufgabe: In allen anderen Fällen stellt die endgültige Betriebseinstellung gleichzeitig die zwangsweise Überführung ins PV (und damit die Gewinnrealisierung) dar.

► *Kein Wahlrecht:* Handelt es sich weder um eine Betriebsunterbrechung noch um eine allmähliche Abwicklung, steht dem Stpfl. kein Wahlrecht zu, die Gewinnrealisierung zu vermeiden und das BV „ohne Betrieb“ fortzuführen, denn die Betriebsaufgabe ist ein tatsächlicher Vorgang, dessen stl. Folgen nicht durch bloße Willenserklärung vermieden werden können.

Zur Betriebsaufgabe als tatsächlicher Vorgang BFH v. 29.7.2003 – X B 12/03, BFH/NV 2003, 1575, unter 3.; zur Unbeachtlichkeit eines entgegenstehenden Willens des Stpfl. vgl. auch BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364, unter b; Anm. 537; glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 185; aA DÖTSCHE, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 48 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 V 3, § 22 IV 1a, weil die Besteuerung der stillen Reserven gesichert bleibe.

Die noch vorhandenen WG werden zwingend PV, sobald die anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden sind und die Tätigkeit endgültig eingestellt wurde (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227, unter 2.). Zur ausnahmsweisen Fortführung bestimmter WG als BV (zB Vorräte, streitige Forderungen, Verbindlichkeiten) s. Anm. 428.

Zu möglichen Vermeidungsgestaltungen in Fällen, in denen die Rechtsfolge „Betriebsaufgabe“ unerwünscht ist, vgl. EHLERS, DStZ 1987, 557; PELKA, FR 1987, 321; STRECK, FR 1988, 57; HERFF, KÖSDI 2000, 12453 (12463): Einschaltung einer gewerblich geprägten PersGes., Gründung einer Mitunternehmer-schaft mit einem originär gewerblichen Tätigkeitsbereich.

► *Spätere Aufgabe der Veräußerungsabsicht:* Zu einer zwingenden Gewinnrealisierung kommt es auch dann, wenn die im Zeitpunkt der Betriebseinstellung zunächst vorhandene Absicht, die wesentlichen Betriebsgrundlagen zu veräußern, später aufgegeben wird. Wegen der Nachweisschwierigkeiten genügen objektive Umstände, die anzeigen, dass mit der Veräußerung nicht mehr zu rechnen ist (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659: Scheitern von Verkaufsverhandlungen). Ob der dadurch realisierte Gewinn noch begünstigt ist, richtet sich nach der Länge des mittlerweile verstrichenen Abwicklungszeitraums (vgl. Anm. 531 ff.).

► *Rechtsirrtümer des Finanzamts:* Erliegt das FA trotz voller Sachverhaltskenntnis einem Rechtsirrtum über diese zwingende Folge der Betriebsaufgabe, stellen sich dieselben Probleme wie bei der irrigen Annahme einer Betriebsunterbrechung vor Einfügung des Abs. 3b (vgl. Anm. 685 ff.).

523 **dd) Strukturwandel, Beurteilungswandel, unentgeltliche Betriebsübertragung**

Strukturwandel zu einer anderen Einkunftsart: Der Strukturwandel vom gewerblichen zum landwirtschaftlichen Betrieb stellt keine Betriebsaufgabe dar, denn es fehlt an Aufgabehandlungen, die auf die Lösung der einzelnen WG vom Betrieb gerichtet sind (BFH v. 9.2.1972 – I R 205/66, BStBl. II 1972, 455; BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 [171]; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342). Gleiches gilt für den Strukturwandel vom landwirtschaftlichen Betrieb zum gewerblichen Grundstückshandel (BMF v. 22.7.1999 – IV C 2 - S 2135 - 15/99, DStR 1999, 1615), aber auch für einen Strukturwandel innerhalb der gewerblichen Einkünfte (zB BFH v. 19.12.2005 – IV B 120/04, BFH/NV 2006, 727: Wandel eines Pflegebetriebs in eine Ferienpension).

Für einen Spezialfall der Änderung der strechtl. Beurteilung (Wechsel zwischen Gemeinnützigkeit und Regelbesteuerung) ist aber in § 13 KStG eine Gewinnrealisierung (jedoch keine Betriebsaufgabe) angeordnet.

Beurteilungswandel zur Liebhaberei: Auch beim Beurteilungswandel (zu einem bestimmten Zeitpunkt eintretende Zuordnung eines Betriebs zur „Liebhaberei“) fehlt es an einer Aufgabehandlung, weil der betriebliche Organismus bestehen bleibt (ausführl. BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430 [432]; BFH v. 18.5.2000 – IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455, jeweils für landwirtschaftliche Betriebe; für Gewerbebetriebe BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939, Rz. 24). Es kommt zur Festschreibung der stillen Reserven der einzelnen WG des BV auf den Zeitpunkt des Beurteilungswandels (gesonderte Feststellung nach § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO); spätere Veräußerungen dieser WG führen in Höhe der festgeschriebenen stillen Reserven zu nachträglichen Einkünften (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939, Rz. 38 ff.; BFH v. 11.5.2016 – X R 15/15, BStBl. II 2017, 112). Der Stpfl. hat jedoch die Möglichkeit, selbst die Betriebsaufgabe zu erklären (BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939, Rz. 52; H 16 Abs. 2 „Liebhaberei“ EStH).

Die unentgeltliche Übertragung eines ganzen Betriebs ist keine Betriebsaufgabe, sondern ein eigener Tatbestand, der nicht zur Gewinnrealisierung führt (§ 6 Abs. 3). Werden im Rahmen einer solchen Übertragung einzelne (nicht wesentliche) WG an Dritte veräußert oder ins PV überführt, entsteht insoweit ein laufender Entnahmegewinn (BFH v. 19.2.1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566; anders noch BFH v. 6.2.1962 – I 197/61, BStBl. III 1962, 190). Auch der Tod des Betriebsinhabers führt nicht zur Betriebsaufgabe (BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113, unter II.1.c); vielmehr kommt es zum unentgeltlichen Betriebsübergang durch Erbfall, der ebenfalls unter § 6 Abs. 3 fällt. Dies gilt auch, wenn mit dem Übergang eine Umqualifizierung eines bisher freiberuflichen in gewerbliches BV verbunden ist.

BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665 (667); BFH v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, unter A.II.2; BFH v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716: Behandlung wie einen Strukturwandel.

Hingegen stellt die unentgeltliche Übertragung des Betriebs in seinen Einzelteilen eine Betriebsaufgabe dar, weil hier zunächst eine Überführung ins PV anzunehmen und § 6 Abs. 3 nicht anwendbar ist. Dies ist der Fall, wenn der Stpfl.

entweder die wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Übernehmer überträgt oder mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehält (BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15 [19]; BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758). Für die Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage des SonderBV bei gleichzeitiger unentgeltlicher Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils enthält § 6 Abs. 3 Satz 2 aber eine begünstigende Sonderregelung. Bei einem landwirtschaftlichen Betrieb bewirkt die nach dem Tod des vormaligen Betriebsinhabers vorgenommene Aufteilung der Flächen auf die (nicht selbst bewirtschaftenden) Erben eine Betriebsaufgabe; anders jedoch, wenn ein (fortbestehender) Betrieb durch Entnahme von Grundstücken zur Abfindung weicher Erben verkleinert wird (zum Ganzen BFH v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702, Rz. 21 mwN). Hatte schon der Erblasser die Einzelflächen verpachtet, bewirkt die Aufteilung der Flächen auf mehrere Miterben dann keine Zwangsbetriebsaufgabe, wenn sie eine Mindestgröße von 3000 m² aufweisen (Nds. FG v. 2.7.2013 – 15 K 265/11, EFG 2013, 1747, rkr.).

ee) Ersatz der Aufgabehandlung durch Rechtsvorgänge, insbesondere bei Wegfall einer Betriebsaufspaltung oder gewerblichen Prägung

(1) Teilweise Fortgeltung des finalen Begriffs der Betriebsaufgabe

524

Finales Begriffsverständnis: Nach der Rspr. liegt eine Betriebsaufgabe auch dann vor, wenn der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus zwar bestehen bleibt, aber durch eine Handlung oder einen Rechtsvorgang so in seiner ertragstl. Einordnung verändert wird, dass eine Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist;

BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (171); BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 (383); BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 (478); BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924, unter II.1.b aa.

Der gesetzliche Tatbestand der Betriebsaufgabe wird hier genutzt, um in gesetzlich nicht ausdrücklich geregelten Fällen der Steuerentstrickung einen Verlust von Besteuerungssubstrat zu verhindern. Begründet wird dies von der Rspr. damit, dass Abs. 3 nicht allein der Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und begünstigtem Aufgabegewinn diene, sondern – wie der Entnahmetatbestand – auch die Versteuerung der stillen Reserven sicherstellen solle (finaler Entnahmebegriff). Auch wenn die Existenz eines allgemeinen Besteuerungsgebots für Fälle der Entstrickung sehr umstritten ist (der Streit hat durch die Neuregelungen des SEStEG stark an Bedeutung verloren), sind die Einzelentscheidungen des BFH zu diesem Problemkreis durchaus differenziert und verdienen im Erg. uE weitgehend Zustimmung.

Fortgeltung für den Regelfall der Betriebsaufgabe: Die vom I. Senat des BFH vorgenommene Änderung der Rspr. zur Fallgruppe der Steuerentstrickung durch Überführung von WG ins Ausland (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; zur gesetzlichen Neuregelung s. Anm. 551, 620 ff.) hat uE keine Auswirkungen auf die in Anm. 525–527 dargestellten übrigen Fallgruppen, da der I. Senat seine Entsch. ausdrücklich mit einer geänderten Auslegung des DBA-Rechts begründet hat, wonach es gar nicht zu einem endgültigen Ende des deutschen Besteuerungszugriffs auf die stillen Reserven komme. Diese Argumentation ist für die anderen Fallgruppen des finalen Entnahme- oder Betriebsaufgabebegriffs aber ohne Bedeutung. Ohnehin hätte der BFH die Theorie der finalen Entnahme in vollem Umfang nur mit Zustimmung zahlreicher ande-

rer Senate aufgeben können (zutr. BENECKE, IStR 2010, 101); Divergenzanfragen an andere Senate gem. § 11 Abs. 3 FGO sind aber nicht erfolgt.

525 (2) Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung

Im Besitzunternehmen findet eine zwingende Betriebsaufgabe statt, wenn die Voraussetzungen der personellen oder sachlichen Verflechtung entfallen. Dies führt zur Gewinnrealisierung auch hinsichtlich der in den Anteilen an der BetriebsKapGes. enthaltenen stillen Reserven (BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158, Rz. 25).

Wegfall der personellen Verflechtung: Veräußerung der Anteile an der BetriebsKapGes. (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474, unter II.3.a; BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363, unter 3.; BFH v. 22.3.1990 – IV R 15/87, BFH/NV 1991, 439; BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718 [720]; BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165, unter II.2.; BFH v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388, Rz. 15); Verschmelzung der Betriebsgesellschaft auf eine andere Gesellschaft, mit der keine personelle Verflechtung besteht (BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321 [324]); Konkurs- oder Insolvenzeröffnung bei der Betriebsgesellschaft, es sei denn, die personelle Verflechtung lebt später unverändert wieder auf (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460, mit Anm. WENDT, FR 1997, 486); unentgeltliche Übertragung des Besitzunternehmens und der Anteile an der Betriebsgesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt (BFH v. 21.1.2015 – X R 16/12, BFH/NV 2015, 815, Rz. 46).

Unklar sind die Ausführungen in BFH v. 14.10.2009 – X R 37/07, BFH/NV 2010, 406, unter II.2: Danach soll eine Betriebsaufspaltung lediglich „unterbrochen“ sein und der Gewerbebetrieb des Besitzunternehmens „ruhen“, wenn der Inhaber aller Anteile an der Betriebs-GmbH 20 % auf einen Dritten überträgt, diesem zugleich die Option auf den Erwerb der restlichen Anteile einräumt und sich möglicherweise einer Stimmrechtsbindung unterwirft. Eine ernst gemeinte Stimmrechtsbindung führt uE aber zum Verlust der personellen Verflechtung (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 829 mwN); eine nicht ernst gemeinte oder nicht feststellbare Stimmrechtsbindung lässt die personelle Verflechtung hingegen unberührt. Für die Annahme einer „Unterbrechung“ der Betriebsaufspaltung ist uE daher kein Raum.

Wegfall der sachlichen Verflechtung: Verlegung der BS des Betriebsunternehmens weg vom überlassenen Grundstück des Besitzunternehmens (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287, unter 1.); Veräußerung der an die BetriebsKapGes. überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage (BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158, Rz. 25), und zwar auch dann, wenn die Anteile an der KapGes. wenige Tage später aufgrund eines einheitlichen Plans ebenfalls veräußert werden, es den Parteien aber auf die jeweiligen (getrennten) wirtschaftlichen Ergebnisse beider Teilakte ankam (BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158, Rz. 28: „Plan in Einzelakten“).

Kritik: Ein Teil der Literatur (zB SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1989, 443; WENDT, FR 1998, 264 [277]), will hier nur dann eine Betriebsaufgabe annehmen, wenn der Wegfall der personellen oder sachlichen Verflechtung (wie in den meisten Fällen) auf einer Handlung der herrschenden Person/en beruht. In eine ähnliche Richtung gehen auch (nicht tragende) Formulierungen in einzelnen

BFH-Entsch. (zB BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474, unter II.3.a). Danach soll eine Betriebsaufgabe beim Fehlen sowohl einer (eigenen) Aufgabebewilligung als auch des Aufgabebewillens nur beim Einwirken außersteuerrechtl. Normen (zB erb- oder gesellschaftsrechtl. Veränderungen) auf den strechtl. relevanten Sachverhalt bejaht werden können, nicht aber beim Wirksamwerden von Wertungen strechtl. Art. Solche Wertungen, die grds. nicht zur Gewinnrealisierung führen, sind etwa das Eingreifen einer anderen Besteuerungsnorm (zB § 15 statt § 13) oder eine Änderung der strechtl. Beurteilung (zB Wechsel zur Liebhaberei); s. hierzu Anm. 522.

Vermeidung der Gewinnrealisierung durch Betriebsverpachtung im Ganzen: Sofern ein ganzer Betrieb bzw. zumindest sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet werden, besteht auch nach Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung das Wahlrecht zur Erklärung gewerblicher Einkünfte im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen (zu weiteren Einzelheiten zur Betriebsverpachtung s. Anm. 660 ff.). Dies gilt beim Wegfall der personellen wie der sachlichen Verflechtung (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, unter 3.b aa; BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 63), und unabhängig davon, ob es sich um eine echte oder unechte Betriebsaufspaltung gehandelt hat (WENDT, FR 2002, 825).

► *Wegfall der personellen Verflechtung:* Die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung sind in diesem Fall erfüllt, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen (egal an wen) verpachtet werden (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460, unter II.3; BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527; BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, unter I.3.b). Entfällt die personelle Verflechtung wegen Eintritts der Volljährigkeit bisher minderjähriger Kinder, ermöglicht die FinVerw. aus Billigkeitsgründen die Vermeidung der Betriebsaufgabe durch Annahme einer Betriebsverpachtung auch dann, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden (R 16 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012).

► *Wegfall der sachlichen Verflechtung:* Hier kann das Rechtsinstitut der Betriebsverpachtung eine Gewinnrealisierung vermeiden, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen (zwar nicht mehr an die Betriebs-KapGes., aber) an einen Dritten verpachtet werden (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; BFH v. 30.11.2005 – X R 37/05, BFH/NV 2006, 1451, unter II.3; BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220, unter II.2). Wird hingegen keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr überlassen, scheidet die Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen von vornherein aus (BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 64).

► *Betriebsunterbrechung:* Sind zwar nicht die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen, wohl aber diejenigen einer Betriebsunterbrechung iES erfüllt (dh. Einstellung der werbenden Tätigkeit unter Zurückbehaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen mit Wiederaufnahmeabsicht; s. Anm. 655 ff.), sind bis zu einer Erklärung der Betriebsaufgabe ebenfalls weiterhin gewerbliche Einkünfte anzunehmen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460, unter II.2.b; nach Insolvenzeröffnung lediglich vorübergehender Wegfall der personellen Verflechtung, weil der Eröffnungsbeschluss oder das Insolvenzverfahren alsbald aufgehoben wird; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens an verschiedene Pächter; dazu BAUSCHATZ, FR 2004, 569).

526 **(3) Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft**

Verliert eine vermögensverwaltend tätige, aber gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) ihre gewerbliche Prägung (zB Ausscheiden der persönlich haftenden KapGes.), führt dieser Rechtsvorgang ebenfalls zur Betriebsaufgabe (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924, unter II.1.b aa; R 16 Abs. 2 Satz 6 EStR 2012; PATT, DStZ 2000, 77 [80]; REIB in KSM, § 16 Rz. F 35 [12/2017]; STAHL, BeSt. 2001, 13; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, GmbHR 2000, 555). Gleiches gilt beim Wegfall der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 (s. Anm. 510 mwN).

527 **(4) Durch Dritte ausgelöste Ereignisse**

Von außen einwirkende Ereignisse: Der BFH bejaht eine Betriebsaufgabe auch ohne klar feststellbare Aufgabehandlung ausnahmsweise dann, wenn Ereignisse (insbes. Rechtsvorgänge, die aufgrund außersteuerrechtlicher Normen von Dritten ausgelöst werden) so von außen auf den Betrieb einwirken, dass dieser als selbständiger Organismus zu bestehen aufhört. Dies ist zB der Fall, wenn ein leitender Bankmitarbeiter, der zusätzlich auf eigene Rechnung mit Bankmitteln einen gewerblichen Wertpapierhandel unterhalten hatte, fristlos entlassen wurde und damit auch die Gelegenheit zum Wertpapierhandel entfiel (BFH v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802, unter 2.b).

Eröffnung des Insolvenzverfahrens: Weder dies (RFH v. 22.6.1938, RStBl. 1938, 669) noch gar die bloße Stellung eines Insolvenzantrags (BFH v. 1.10.2015 – X B 71/15, BFH/NV 2016, 34) bewirkt eine Betriebsaufgabe, weil das Insolvenzverfahren auch auf den Erhalt des Unternehmens gerichtet sein kann; ebenso § 4 Abs. 2 GewStDV für die trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens fortbestehende GewStPflcht. Vielmehr ist die Betriebsaufgabe erst mit Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter (BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594, unter II.1.d), der Übertragung des Geschäftsbetriebs auf einen Dritten (FG Münster v. 8.4.2011 – 12 K 4487/07, EFG 2011, 1519, rkr.) bzw. mit endgültiger Einstellung des Betriebs nach Abschluss des Insolvenzverfahrens anzunehmen (Hess. FG v. 9.9.1998 – 9 K 585/96, EFG 1999, 16, rkr.). Wird zu einem späteren Zeitpunkt eine Restschuldbefreiung gewährt, die auch zum Erlöschen betrieblicher Verbindlichkeiten führt, beeinflusst dies rückwirkend den Aufgabegewinn (BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786, Rz. 45 ff.; zur StFreiheit des Gewinns aus einer Restschuldbefreiung s. § 3a Abs. 5).

528–529 Einstweilen frei.

e) Betriebsaufgabe als einheitlicher Vorgang (innerhalb angemessener Frist)

530 **aa) Beschränkung der Begünstigung auf wirtschaftlich einheitliche Vorgänge**

Sinn der Beschränkung: Eine begünstigte Betriebsaufgabe liegt nur vor, wenn die Aufgabehandlungen als wirtschaftlich einheitlicher Vorgang anzusehen sind. Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen innerhalb eines kurzen Zeitraums veräußert oder in das PV überführt werden.

RFH v. 26.11.1931, RStBl. 1932, 624; BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64, BStBl. III 1965, 88; BFH v. 16.9.1966 – VI 118-119/65, BStBl. III 1967, 70, mwN auf die ältere Rspr.; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 (712); BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186.

Dies ergibt sich aus dem Zweck des § 16, die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven wegen der Progression des EStTarifs ermäßigt zu besteuern (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [126]).

Zu unterscheiden sind die folgenden Zeiträume:

- ▶ *Vorbereitungsphase*, die für die Bestimmung des Aufgabzeitraums noch unbeachtlich ist (s. Anm. 532);
- ▶ *Aufgabzeitraum*, der mit der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit bzw. der Veräußerung oder Überführung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage beginnt und mit der Veräußerung/Überführung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage endet (s. Anm. 532 f.). Die angemessene Dauer allein dieses Zeitraums ist maßgeblich dafür, ob eine begünstigte Betriebsaufgabe oder eine nicht begünstigte allmähliche Abwicklung vorliegt (s. Anm. 533);
- ▶ *Weitere Abwicklung nach der Aufgabe*, dh. nach Veräußerung/Überführung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage bis zur Vollbeendigung. Diese Vorgänge sind für die Beurteilung der angemessenen Dauer des Aufgabzeitraums nicht mehr von Bedeutung (s. Anm. 534);
- ▶ *Fortwirken der früheren Tätigkeit*, zB durch Zufluss nachträglicher BE. Insoweit besteht kein Zusammenhang mehr mit der Betriebsaufgabe.

bb) Angemessene Frist

(1) Dauer der Frist

Gesichtspunkte für die Angemessenheit: Üblicherweise wird als Faustregel für die Annahme einer noch angemessenen Frist eine Zeitspanne von sechs Monaten zwischen erster und letzter Aufgabebehandlung genannt (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719). Die Rspr. betrachtet dies zu Recht aber nicht schematisch, sondern lässt bei schwer verkäuflichen WG auch längere Zeiträume zu, denn der Stpfl. soll nicht gezwungen werden, derartige WG unter Zeitdruck weit unter Wert zu verkaufen, nur um die StVergünstigungen nicht zu verlieren (so ausdrücklich BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 [72]; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 62/96, BFH/NV 1998, 1211; BFH v. 17.12.2008 – IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937, unter III.4.a; BFH v. 22.10.2014 – X R 28/11, BFH/NV 2015, 479, Rz. 26).

- ▶ *Einzelfälle noch angemessener Frist:* Acht Monate bei einem landwirtschaftlichen Betrieb mit eigenen Grundstücken (BFH v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385); neun Monate bei einem Milchviehbetrieb (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376]); 14 Monate bei einem Weingut mit verschiedenen Weinbergen und landwirtschaftlichem Streubesitz (BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70); 15 Monate bei landwirtschaftlichem Betrieb mit umfangreichen Flächen (BFH v. 17.12.2008 – IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937, unter III.4.a); 19 Monate bei einem Verkauf mehrerer GmbH-Beteiligungen in einem engen Markt (FG Ba.-Württ. v. 30.5.2001 – 2 K 167/98, EFG 2001, 1460, rkr.); 19 Monate, wenn drei größere Grundstücke veräußert werden müssen (BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395, unter 3.a); eventuell 20 Monate bei schwer verkäuflichen Grundstücken (BFH v. 22.10.2014 – X R 28/11, BFH/NV 2015, 479, Rz. 25 ff.; im konkreten Fall offen gelassen); 25 Monate bei schrittweiser unentgeltlicher Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; wohl nicht auf die Betriebsaufgabe übertragbar); offen gelassen, ob selbst ein Zeitraum von elf Jahren noch begünstigt sein kann, wenn eine frühere Verwertung des Grundstücks an dessen Kon-

taminierung scheitert (BFH v. 9.2.2011 – IV R 15/08, BStBl. II 2011, 764, unter II.4).

► *Einzelfälle des Überschreitens der angemessenen Frist:* 26 Monate bei einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen KG mit einem Grundstück und zahlreichen Wertpapieren (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282); 36 Monate für die Veräußerung des Maschinenparks eines Industriebetriebs mit 46 ArbN, auch wenn 98 % der stillen Reserven bereits innerhalb der ersten 18 Monate aufgedeckt wurden (BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [712]); 36 Monate bei einem Freiberufler, der Lizenzen an Gesellschaften vergibt, an denen er selbst beteiligt ist (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186); vier Jahre bei schrittweiser Verkleinerung eines Druckerei-Teilbetriebs (Nds. FG v. 8.10.1997 – II 238/95, EFG 1998, 657, rkr. durch Rücknahme der Rev.); fünf Jahre bei Veräußerung von zwölf Filialen des Lebensmittel-Einzelhandels (BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66). Gleichwohl kann in derartigen Fällen der Abwicklungsgewinn aus der gewstl. Bemessungsgrundlage herauszunehmen sein, wenn er nicht mehr in einem werbenden Betrieb anfällt (BFH v. 24.4.1980 – IV R 68/77, BStBl. II 1980, 658, unter 1.; BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, unter II.2.c aa).

Zeitpunkt der Realisierung des Aufgabegewinns: Vollzieht sich die Betriebsaufgabe innerhalb eines gewissen Zeitraums, ist der Aufgabegewinn nicht zu einem einzigen Zeitpunkt realisiert, sondern sukzessive nach Maßgabe der Übertragung des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums an dem einzelnen veräußerten WG sowie dem Zeitpunkt der Entnahme der übrigen WG (BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634, unter II.3.b). Auf den Zeitpunkt des Abschlusses schuldrechtl. Verträge kommt es nicht an (BFH v. 17.12.2008 – IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937, unter III.2.a).

Gegebenenfalls Gewährung der Tarifiermäßigung in mehreren Veranlagungszeiträumen: Ist die Frist nach den dargestellten Grundsätzen als angemessen zu bezeichnen, kommt es nicht mehr darauf an, dass sie sich über mehrere VZ erstreckt und dadurch auch die Tarifiermäßigung des § 34 in mehreren Jahren zu gewähren ist (BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 [72]; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [712]; allerdings idR nicht mehr bei Erstreckung über drei VZ; BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67, unter 1.); vgl. auch § 34 Anm. 39.

Für die bis 1998 geltende Fassung des § 34 Abs. 1 stellte sich dadurch bei hohen Aufgabegewinnen das Sonderproblem, ob der Höchstbetrag dann in jedem VZ voll ausgeschöpft werden konnte oder aber für den gesamten Aufgabegewinn nur einmal galt (für diese Begrenzung zu Recht TIEDTKE/HECKEL, DStR 2001, 145 [148]; für die nur einmalige Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 trotz Erstreckung der Betriebsaufgabe über mehrere VZ auch BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]). Der Wortlaut des ab 2001 geltenden § 34 Abs. 3 spricht für die Beschränkung auf einen einzigen VZ („einmal im Leben“); die FinVerw. lässt aber die Gewährung in beiden VZ eines zweijährigen Aufgabeweitraums zu (BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7).

532 (2) Beginn der Betriebsaufgabe

Maßgebend für den Beginn des Aufgabeweitraums (und damit für den Lauf der Frist, deren Länge noch als angemessen zu beurteilen sein muss) ist derjenige Zeitpunkt, zu dem der Stpfl. erstmals Handlungen vornimmt, die objektiv auf

die Auflösung des Betriebs als selbständiger wirtschaftlicher Organismus gerichtet sind (BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105; BFH v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; BFH v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985, unter II.1; BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl. II 2016, 852, Rz. 35). Allein die Fassung eines Aufgabebeschlusses genügt nicht, wenn mit ihm keine objektiven Handlungen verbunden sind (BFH v. 15.6.2011 – IV B 143/09, BFH/NV 2011, 1694, unter 1.c). Ein förmlicher Liquidationsbeschluss ist bei einer PersGes. nicht zwingend erforderlich, kann aber den Beginn des Aufgabezeitraums markieren (BFH v. 20.10.2011 – IV B 146/10, BFH/NV 2012, 410).

Einstellung der betrieblichen Tätigkeit, zB Schließung eines Ladenlokals, Einstellung der Produktion (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [712]). Bei Betrieben mit permanentem kurzfristigen Warenumsatz kann bereits die Einstellung lediglich des Wareneinkaufs genügen (BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874, obiter dictum).

Veräußerung/Überführung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage:

Auch wenn die werbende Tätigkeit noch eine gewisse Zeit fortgeführt wird, beginnt der Aufgabezeitraum jedenfalls mit der Veräußerung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. ihrer Überführung ins PV, weil diese Vorgänge konstitutiv für den Begriff der Aufgabe sind (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 62/96, BFH/NV 1998, 1211; FG Ba.-Württ. v. 30.5.2001 – 2 K 167/98, EFG 2001, 1460, rkr.); anders jedoch, wenn der Veräußerer sich ein Nutzungsrecht an dem veräußerten WG vorbehält (so der Sachverhalt in BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711).

Veräußerungen unwesentlicher WG lassen den Aufgabezeitraum hingegen grds. nicht beginnen, weil diese den betrieblichen Organismus nicht berühren (Ausnahme: Der Stpfl. bekundet durch diese Veräußerung für den Gesamtbetrieb den Willen, seine Tätigkeit endgültig einzustellen, zB bei Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens der Verkaufsstellen eines Bäckereibetriebs, s. BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl. II 2016, 852, Rz. 36). Davon zu trennen ist die Frage, ob ggf. auch der Gewinn aus einer bereits vor Beginn des eigentlichen Aufgabezeitraums vorgenommenen Veräußerung unwesentlicher WG in die Begünstigung mit einbezogen werden kann (aA HEUER, FR 1974, 593; STRECK, DB 1975, 521, die diese Differenzierung für inkonsequent halten).

Vorbereitungshandlungen lassen den Aufgabezeitraum noch nicht beginnen, denn die Tarifvergünstigung knüpft an die Massierung der tatsächlichen Gewinnrealisierungsvorgänge an (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719). Vorbereitungshandlungen sind solche, die der Aufgabe vorausgehen, sie erleichtern oder die Bedingungen für sie schaffen sollen, zB Aufgabe- oder Auflösungsbeschluss, Eintragung in das Handelsregister, vertragliche Vereinbarungen über die Aufgabe (BFH v. 17.2.1971 – I R 170/69, BStBl. II 1971, 484), Mitteilungen an das FA oder an Dritte über die beabsichtigte Aufgabe (BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711). Umgekehrt hindert das Fehlen derartiger Vorbereitungshandlungen die Annahme einer Betriebsaufgabe nicht (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348: eine KG veräußert ihre einzige Betriebsgrundlage, die Gesellschafter erklären aber ausdrücklich, die KG nicht auflösen zu wollen).

Gleiches gilt, wenn lediglich der Umfang des noch weiterhin werbend tätigen Betriebs eingeschränkt wird, etwa einzelne Schuldverhältnisse (Arbeits-, Miet-, Lieferverträge) beendet werden (HEUER, FR 1974, 593 [595]).

533 (3) Ende der Betriebsaufgabe

Spiegelbildlich zum Beginn des für die Beurteilung der Angemessenheit der Frist maßgebenden Zeitraums (s. Anm. 532) endet dieser mit der Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. ihrer Überführung ins PV;

BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456, unter II.3; BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659; BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 (712); BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282.

Zwingende Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen: Eine solche Überführung ist mit endgültiger Stilllegung des Betriebs ohne Wiederaufnahme- oder Veräußerungsabsicht zwingend anzunehmen (s. Anm. 521). Ist eine Veräußerung der noch vorhandenen unwesentlichen WG nicht mehr beabsichtigt, werden diese mit Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage zwingend PV (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877). Auch wesentliche Betriebsgrundlagen werden zwingend PV, sobald nicht mehr mit ihrer Veräußerung zu rechnen ist, damit die Entstehung von „ewigem BV“ vermieden wird (BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634, unter II.3.b).

Ende des Aufgabzeitraums trotz Zurückbehaltung von Betriebsvermögen: Umgekehrt kann der Aufgabzeitraum ungeachtet zurückbehaltener unwesentlicher Teile des BV enden (BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672; BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707; BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; jeweils Vorräte, die nicht wesentliche Betriebsgrundlage waren). Auch die notwendige Abwicklung schwebender Geschäfte steht dem Ende des Aufgabzeitraums nicht entgegen;

BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; Erfüllung von Altverträgen, um sich vor Schadensersatzansprüchen zu schützen; BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537; Abwicklung streitiger Verbindlichkeiten; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; verbleibende Betriebsschulden; BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631, unter B.II.1.c aa: Einzug von Forderungen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens.

534 cc) Abgrenzung zur (nicht begünstigten) allmählichen Abwicklung

Diese Form der Betriebsauflösung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Stpfl. die eigentliche werbende Tätigkeit zwar eingestellt hat, den Betrieb aber dennoch fortbestehen lässt, bis er ihn seiner wesentlichen Grundlagen entkleidet hat. Ohne eindeutige Auflösungshandlungen (vgl. Anm. 655 f.) oder eine Aufgabeklarung (s. Anm. 537, 673) ist es nicht möglich, die noch vorhandenen wesentlichen und unwesentlichen WG schon mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit insgesamt als PV zu behandeln;

RFH v. 8.8.1934, RStBl. 1935, 920; BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; BFH v. 5.12.1996 – IV R 65/96, BFH/NV 1997, 225, für einen landwirtschaftlichen Betrieb; BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186, für einen Freiberufler.

Der Stpfl. kann die für die Frage der Tarifbegünstigung entscheidende Dauer des Abwicklungszeitraums aber auch nicht dadurch beeinflussen (verkürzen), dass er WG, die er alsbald veräußern will – insbes. Waren, aber auch Anlagever-

mögen – durch eine Aufgabekklärung formell ins PV überführt, um sie anschließend „privat“ zu veräußern;

BFH v. 7.3.1957 – IV 368/55 U, BStBl. III 1957, 209; BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 (72); BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719 (721); BFH v. 3.3.1988 – IV R 212/85, BFH/NV 1988, 558; BFH v. 14.11.1990 – X R 145/87, BFH/NV 1991, 373; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113, unter II.1.d.

Dies folgt auch aus dem Auffangcharakter des Abs. 3 Satz 7 (BFH v. 21.5.1992 – X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659), denn der gemeine Wert ist nach Abs. 3 Satz 7 nur anzusetzen, wenn die WG nicht veräußert werden. Derartige Veräußerungen setzen vielmehr die ursprüngliche gewerbliche Tätigkeit fort. Die Abwicklungstätigkeit führt damit insgesamt zu laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Abgrenzungskriterium zur begünstigten Betriebsaufgabe ist allein die Angemessenheit des Zeitraums zwischen Veräußerung/Überführung der ersten und letzten wesentlichen Betriebsgrundlage unter Berücksichtigung der sich aus der Art der einzelnen WG ergebenden Schwierigkeiten (s. Anm. 531). Insoweit hat der Stpfl. eine Gestaltungsmöglichkeit zwischen allmählicher Abwicklung und begünstigter Betriebsaufgabe.

Der hierfür teilweise verwendete Begriff „Wahlrecht“ (BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 184) trifft nicht genau, da der Stpfl. zwar den Sachverhalt gestalten kann, bei einem einmal verwirklichten Sachverhalt jedoch keine rechtl. Wahlmöglichkeit mehr hat. Ein „Wahlrecht“ besteht nur insoweit, als der Stpfl. bei Nichtvorliegen eindeutiger Aufgabehandlungen im Fall der Betriebsstilllegung oder -unterbrechung ggf. die Möglichkeit zur Abgabe einer Aufgabekklärung hat (vgl. Anm. 653 ff.).

dd) Vornahme weiterer Abwicklungshandlungen nach Beendigung der eigentlichen Betriebsaufgabe 535

Befinden sich im BV zwar keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr, wohl aber noch andere WG, ist die strechtl. Betriebsaufgabe beendet, nicht jedoch die tatsächliche Liquidation des Betriebs. Die Vollbeendigung tritt nach BFH (BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460) erst mit der Verwertung des letzten aktiven WG ein (uE sogar erst mit der Tilgung der letzten Betriebsschuld).

Forderungen und Verbindlichkeiten können nur dann ins PV überführt werden, wenn sie unbestritten sind, denn das betrieblich veranlasste Risiko ihrer Realisierung muss sich im betrieblichen Bereich auswirken und kann nicht ins PV verlagert werden (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537; BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509, für ungewisse Verbindlichkeiten; BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564, für ungewisse Forderungen). Spätere bessere Erkenntnisse über den wahren Wert dieser Forderungen/Verbindlichkeiten beeinflussen rückwirkend die Höhe des Aufgabegewinns (s. Anm. 584).

Einnahmen und Ausgaben, die während des Zeitraums der weiteren Abwicklung anfallen, gehören zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 (noch keine Behandlung als nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2), sind aber nicht mehr nach § 34 stbegünstigt (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460).

Einstweilen frei.

536

537 f) **Aufgabewille und Aufgabekerklärung**

Aufgabewille als subjektives Tatbestandsmerkmal: Zum Tatbestand der Betriebsaufgabe gehört als subjektives Element grds. auch der Aufgabewille des Gewerbetreibenden. Insofern gelten dieselben Grundsätze wie bei Entnahmevergängen.

Grundsatz: Der Aufgabewille dokumentiert sich in Aufgabehandlungen.

Im Regelfall ist die Feststellung des Aufgabewillens unproblematisch, weil dieser in entsprechenden Aufgabehandlungen einen objektiven Ausdruck findet. Liegen eindeutige Aufgabehandlungen vor, ist eine zusätzliche Aufgabekerklärung nicht erforderlich (BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, unter II.3.a; BFH v. 28.1.2015 – X B 103/14, BFH/NV 2015, 702, Rz. 21; BFH v. 5.5.2015 – X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz. 39); der Stpfl. kann sich nicht darauf berufen, dass es ihm am Aufgabewillen fehle (vgl. auch Anm. 522 mwN). Umgekehrt reicht bei einem aktiven Betrieb (zum Sonderfall des unterbrochenen/verpachteten Betriebs s.u.) allein eine Aufgabekerklärung ohne Vornahme von Aufgabehandlungen noch nicht aus (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, unter I.1.c; BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113, unter II.1.c).

In Grenzfällen Aufgabekerklärung erforderlich: Vor allem in Grenzfällen zwischen der nicht begünstigten allmählichen Abwicklung und der begünstigten Betriebsaufgabe verlangt die Rspr. zur Dokumentation des Aufgabewillens wegen der notwendigen Rechtssicherheit über das Entstehen eines Aufgabe-/Entnahmewillens aber eine eindeutige Aufgabekerklärung gegenüber dem FA (BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936). Bei Fehlen einer solchen Erklärung kann das FA den Betrieb auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit so lange als fortbestehend ansehen, als dies rechtl. noch möglich ist, dh. solange der Stpfl. die WG noch nicht veräußert oder durch eine eindeutige Handlung in sein PV überführt hat (BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186; BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364). Zur Rechtslage in Fällen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen s. die Erl. zu Abs. 3b (s. Anm. 650 ff.).

Betriebsaufgabe ohne Aufgabewillen: Der Aufgabewille ist entbehrlich, wenn eine Betriebsaufgabe wegen einer Änderung der strechtl. Einordnung anzunehmen ist (Entstrickungsfälle; vgl. Anm. 524 ff.).

538–539 Einstweilen frei.

II. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Abs. 3 Sätze 2–4)

Schrifttum: Zur Rechtslage vor Schaffung der gesetzlichen Regelung: BÖTTCHER/BEINERT, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, DB 1963, 1405; THEIS, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung von Unternehmen, FR 1963, 220; KEUK, Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften, DB 1972, 598, 643; BIERGANS, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften, DStR 1976, 387; DÖLLERER, Zur Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften, DStZ 1982, 265; WIESLER, Die Realteilung als Instrument zur Vermeidung der Gewinnrealisierung bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften, DB 1982, 2263, 2319, 2375, 2428; MÄRKLE, Die Realteilung, die Sachwertabfindung und die Erbauseinandersetzung über einen Nachlaßbetrieb, BB 1984, Beilage 10 zu Heft 18; JAKOB/GIES, Rechtsnatur der gewinnneutralen Realteilung von Mitunternehmerschaften, BB 1987, 1710; JAKOB/GIES,

Die bilanzielle Durchsetzbarkeit der (gewinnneutralen) Realteilung von Mitunternehmerschaften, BB 1987, 2400; GLANEGGER, Realteilung bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften, FR 1988, 29; HERZIG, Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinne bei Erbauseinandersetzung, Erbfallschulden und vorweggenommener Erbfolge, FR 1988, 85; WIESLER, Spitzenausgleich bei Realteilung Gewinnrealisierungstatbestand?, DB 1988, 2589; FELLMETH, Spitzenausgleich bei der Realteilung einer Personengesellschaft im Bilanzsteuerrecht, BB 1991, 2184; GROH, Realteilung von Personengesellschaften, WPg 1991, 620; BORDEWIN, Neues von der Realteilung, DStZ 1992, 353; JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, Die Realteilung von Mitunternehmeranteilen – Ein Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber, DStR 1992, 1149; WUTTKE, Die Barabfindung bei Gesellschafteraustritt und Realteilung der Personengesellschaft, DStR 1992, 377; FELLMETH, Neue Erkenntnisse zur Realteilung von Personengesellschaften, BB 1993, 2192; HÖRGER, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, DStR 1993, 37; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; PAUS, Zur steuerlichen Beurteilung der Realteilung, DStZ 1993, 204; PAUS, Neue Rechtserkenntnisse zur Realteilung, FR 1993, 598; BRANDENBERG, Grenzen gewinnneutraler Realteilung bei Mitunternehmerschaften, StbJb. 1994/95, 329; FROMM, Realteilung mit Spitzenausgleich und Reinvestitionsrücklage, BB 1994, 1042; MEYER-SCHARENBERG, Zweifelsfragen bei der Realteilung von Personengesellschaften, StbKongrRep. 1994, 253; BORDEWIN, Abzug des Gewerbeverlustes bei Personengesellschaften, DStR 1995, 313; REISS, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung gewerblich tätiger Personengesellschaften, StuW 1995, 199; REISS, Zweifelsfragen zur Realteilung mit Spitzenausgleich, DStR 1995, 1129; SCHULZE ZUR WIESCHE, Übertragung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft an den Gesellschafter gegen Minderung seiner Beteiligung, FR 1995, 689; FELIX/STRAHL, Realteilung von Mitunternehmerschaften mit realgeteilten Mitunternehmeranteilen, BB 1996, 2221; HERZIG/FÖRSTER/FÖRSTER, Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei Wechseln im Gesellschafterbestand und Umstrukturierung von Personengesellschaften, DStR 1996, 1025; SAUER/SCHWARZ, Steuerliche Folgen der Betriebsveräußerung, Bielefeld, 4. Aufl. 1997.

Zur erstmaligen gesetzlichen Regelung für die Jahre 1999 und 2000: HARITZ/SLABON, Neue Hindernisse für Unternehmensumstrukturierungen nach dem Gesetzentwurf zur „Steuerreform“, GmbHR 1998, 1159; STAHL, Spaltung von Personen- und Kapitalgesellschaften: Beratungspraktische Hinweise, KÖSDI 1998, 11424; WACKER, Die §§ 20 ff. UmwStG 1995 nach dem Einführungsschreiben v. 25.3.1998, BB 1998, Beilage 8 zu Heft 26; WACKER, Realteilung im Ertragsteuerrecht – Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, NWB (1998) F. 3, 10669; BLUMERS/BEINERT/WITT, Realteilung von Personengesellschaften, BB 1999, 1786; BOGENSCHÜTZ, Ausgewählte Probleme zur Realteilung von Mitunternehmerschaften, StbJb. 1999/2000, 115; BRANDENBERG, Gestaltungsüberlegungen nach Abkehr vom Mitunternehmererlass bzw. nach der Neuregelung der Realteilung, JbFfSt. 1999/2000, 363; CATTELAENS, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, DStR 1999, 565; NEUMANN, Neuordnung der Besteuerung von Mitunternehmerschaften im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus ertragsteuerlicher Sicht, StbJb. 1999/2000, 63; ORTH, Umwandlung durch Anwachsung, DStR 1999, 1011; SCHOOR, Realteilung von Mitunternehmerschaften nach der Neuregelung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Inf. 1999, 269, 303; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 917; SCHULZE ZUR WIESCHE, Realteilung einer Personengesellschaft und Sachwertabfindung an ausscheidende Gesellschafter nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 1999, 425; STRAHL, Gewinnrealisierungszwänge aufgrund des „Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002“ bei Personengesellschaften, FR 1999, 628; WACKER, Die Realteilung von Personengesellschaften nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BB 1999, Beilage 5 zu Heft 16; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; BLUMERS, Die Spaltung börsennotierter Gesellschaften (national und international), DB 2000, 589; GEBHARD, Die Realteilung der Mitunternehmerschaft. Einzelfragen aufgrund der Änderung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, GmbHR 2000, 313; HERR-

MANN/NEUFANG, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmenschaften, BB 2000, 2599; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, BB 2000, 1965; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Realteilung einer freiberuflichen Sozietät, DStR 2000, 305; SCHULZE ZUR WIESCHE, StSenkG: Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und umgekehrt sowie Realteilung nicht begünstigt?, FR 2000, 976; STRAHL, Die Realteilung einer freiberuflichen Sozietät im Steuerrecht, NJW 2000, 2626.

Zur aktuellen, ab 2001 geltenden Rechtslage: ENGL, Die steuerneutrale Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1725; GROH, Die atypische stille Gesellschaft als fiktive Gesamthandsgesellschaft, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 417; KLOSTER/KLOSTER, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften – Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, GmbHR 2001, 420; PFAAR/WELKE, Die „Fortentwicklung“ steuerlicher Regelungen zur Umstrukturierung von Unternehmen – Reparatur oder Stillstand?, StuB 2001, 692; REISS, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmenschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1634; RÖHRIG, Die Sachwertabfindung im Lichte des StSenkG – Lässt sich die Aufdeckung stiller Reserven wie bei der Realteilung vermeiden?, EStB 2001, 27; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, Anwendungs- und Zweifelsfragen zum Gesetzentwurf zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2001, 2448; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbaueinandersetzung des Betriebsvermögens nach dem Entwurf des UntStFG, FR 2001, 1096; SONNEBORN, Realteilung einer Personengesellschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, DStZ 2001, 579; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmenschaft, DStR 2001, 1093; STRAHL, Besteuerung beim Rechtsträgerwechsel, GmbHR 2001, 429; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, DStZ 2002, 511, 551, 594; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die „neue“ Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG, KÖSDI 2002, 13133; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, Köln 2002; CREZELIUS, Besteuerung aus Drittverhalten? Überlegungen zu sog. Behaltefristen, FR 2002, 805; ENGL, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, DStR 2002, 119; ENGL/SCHAFLITZL in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER (Hrsg.), Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage 1, 33; FUNK, Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, 1231; MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2002, 1; PAUS, Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts im Rahmen der Realteilung, FR 2002, 866; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des veränderten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; STRAHL, Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, 13164; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer, FR 2002, 53; CREZELIUS, Das Argumentationsmuster des sogenannten Gesamtplans, FR 2003, 537; FORST/FRINGS, Spaltung von Personengesellschaften – Die verschiedenen Möglichkeiten zur Wahrung der Steuerneutralität, EStB 2003, 442; OSTERMAYER/RIEDEL, Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwestergesellschaften, BB 2003, 1305; WACKER, Realteilung einer Personengesellschaft, StbJb. 2003/04, 81; BAUSCHATZ, Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften, FR 2004, 571; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die steuerliche Behandlung von Spaltungs- und Ausgliederungsvorgängen im Rahmen von Personengesellschaften, DStZ 2004, 366; SEITZ, Realteilung von Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, StbJb. 2004/2005, 201; STRAHL, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; WENDT, Personengesellschaften und Realteilung vor 1999, FR 2004, 1161; WINKEMANN, Die Realteilung – eine Zwischenbilanz, BB 2004, 130; LEY, Ausscheiden eines Personengesellschafters aus einer PersGes. gegen Sachwertabfindung, in CARLÉ/STAHL/STRAHL (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn,

Bonn 2005, 335; MÄRKLE/Franz, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften, in Carlé/Stahl/Strahl (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 365; Musil, Die Realteilung von Personengesellschaften – Eine problematische Rechtsfigur, DB 2005, 1291; Niehus, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, FR 2005, 278; Rogall, Ertragsteuerliche Implikationen der nicht verhältnismäßigen Teilung von Personengesellschaften, DStR 2005, 992; Stuhmann, Zur Realteilung durch Bar- und Sachwertabfindung, DStR 2005, 1355; Neumann, Realteilung einer Mitunternehmerschaft, EStB 2006, 143; Paus, Offene Fragen bei der Realteilung von Personengesellschaften, DStZ 2006, 285; Regierer/Meining, Bedeutung der Realteilung mit Spitzenausgleich für den Einnahme-Überschussrechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG, DStZ 2006, 474; Reiche, Personengesellschaften im Konzern – Vermögensübertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften, StuB 2006, 626; Rogall/Stangl, Die Realteilung einer Personengesellschaft, Anmerkungen zum BMF-Schr. v. 28.2.2006, FR 2006, 345; Schell, Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG – Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 28.2.2006, BB 2006, 1026; Schulze zur Wiesche, Die Realteilung einer Personengesellschaft unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 28.2.2006, DB 2006, 921; Schulze zur Wiesche, Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung, StbJ 2006, 374; Spiegelberger, Die Realteilung in der Beratungspraxis, NWB (2006) F. 3, 14019; Stahl, Realteilungserlass-Entwurf mit Stand Oktober 2005 – Kritische Erläuterung und Gestaltungshinweise, KöSDI 2006, 14939; Stahl, Realteilung von Personengesellschaften zwischen Freiberuflern, FR 2006, 1071; Stahl, Gestaltungsaspekte und Steuerfallen bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft gemäß § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG, DStZ 2006, 548; Wacker, Notizen zur Realteilung nach dem BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006, in Hommelhoff/Rawert/Schmidt (Hrsg.), FS Hans-Joachim Priester, Köln 2007, 819; Werner, Chancen und Risiken steuerneutraler Realteilungen mittelständischer Unternehmen, StuB 2008, 67; Diemel, Die Sachwertabfindung von Mitunternehmern – Ungeklärte Rechtslage bei der Abfindung mit betrieblichen Sachgesamtheiten, DStR 2009, 1352; Winkemann, Realteilung von Freiberuflersozietäten – Steuerfalle Praxiswert, NJW 2009, 1308; Beinert/Benecke, Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, FR 2010, 1009; Mitschke, Keine finale Betriebsaufgabe durch Betriebsverlegung ins Ausland, FR 2010, 187; Wendt, Realteilung und Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – Vorrang des Kontinuitätsprinzips?, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 699; Bock, Realteilung von PersGes., Diss. 2011; Brähler/Bensmann, Die Theorie der finalen Entnahme von 1969 bis 2011, DStZ 2011, 702; Diemel, Neues zur Sachwertabfindung von Mitunternehmern – aktuelle Entwicklungen unter Berücksichtigung der Erlass-Entwürfe zum Umwandlungssteuerrecht und zu § 6 Abs. 5 EStG, DStR 2011, 1493; Hruschka, Unverhältnismäßigkeit einer sofortigen Fälligkeit der Wegzugsbesteuerung einer Gesellschaft, DStR 2011, 2343; Musil, Die Ergänzung des Entstrickungsstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; Sterzinger, Steuerliche Folgen der Auseinandersetzung freiberuflich tätiger Personengesellschaften, NJW 2011, 3057; Böwing-Schmalenbrock, Umwandlung einer atypischen Kommandit-Unterbeteiligung in eine Direktbeteiligung, FR 2012, 121; Niehus/Wilke, Konkretisierung des Anwendungsbereichs steuerneutraler Realteilungen, FR 2012, 1093; Ruiner, Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National Grid Indus BV, IStR 2012, 49; Korn, Umsatzerfolgen von Realteilungen und Sachwertabfindungen bei Personengesellschaften, KöSDI 2013, 18504; Porsch, Auseinandersetzung von Freiberufler-Sozietäten, KöSDI 2013, 18225; Schoor, Realteilung einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft, NWB 2013, 3250; Patt, Realteilung einer Personengesellschaft zu Buchwerten – Gefahr des nachträglichen Wegfalls früherer Steuervergünstigungen?, EStB 2014, 182; Schulze, Grundzüge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft, StuStud. 2014, 588, 641; Schoor, Überblick zur Realteilung von Mitunternehmerschaften, BBK 2015, 269.

Zu den erweiterten, durch die neuere Rechtsprechung eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten: Elbert, Die Realteilung bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen, Bern 2013; Röhrig, Die Realteilung der Personengesellschaft, EStB 2013, 190, 232; Mielke/Brühl, Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung und (steuerneutrale) Realteilung, FR 2015, 1097; Bareis, Zur systemgerechten Be-

handlung von Realteilungen, DB 2016, 2973; BISLE, Sachwertabfindung durch Hingabe von Einzelwirtschaftsgütern, NWB 2016, 1646; GÖRGEN, Klarstellungen zum Gesamtplan und Irritationen rund um die Realteilung, NWB 2016, 1650; HUBERT, Steuerneutrale Realteilung auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft?, StuB 2016, 292; LEVEDAG, Gründung, Erweiterung und Auflösung freiberuflicher Sozietäten, FR 2016, 733; LÜKEN, Erweiterung und (Teil-)Beendigung freiberuflicher Mitunternehmerschaften, DStR 2016, 889; PAUS, Neue Antworten und neue Fragen zu Problemen der Realteilung, DStZ 2016, 290; RICHTER/JOHN, Gewinnrealisierungen bei dem Ausscheiden von Partnern aus Freiberufler-Sozietäten, FR 2016, 606; SCHACHT, BFH richtet Institut der Realteilung neu aus, DB 2016, 794; SCHMIDT/SIEGMUND, Neue Möglichkeiten zur steuerneutralen Umstrukturierung von Personengesellschaften, NWB 2016, 1422; SCHULZE ZUR WIESCHE, Realteilung von Personengesellschaften unter Berücksichtigung der BFH-Urteile IV R 8/12 und III R 49/13, BB 2016, 1753; SIEGEL, Respekt vor dem Subjektsteuerprinzip als Antwort auf die offenen Fragen der Realteilung, DB 2016, 2245; WENDT, Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – die „unechte“ Realteilung der Personengesellschaft, FR 2016, 536; WIESE/LUKAS, BFH erweitert Anwendungsbereich der Realteilung, DStR 2016, 1078; WOLLWEBER, Steuerfolgen des Sozietätswechsels, NJW 2016, 1549; WOLLWEBER/STENERT, Der Begriff der Realteilung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung, DStR 2016, 2144; BAREIS, Realteilung, Gesellschaftsvertrag und Besteuerung, DStZ 2017, 642; BAREIS, Das neue BMF-Schreiben v. 20.12.2016 zur Realteilung, FR 2017, 261; BAREIS, Ein kurzes Zwischenfazit zur aktuellen Diskussion um die Realteilung, FR 2017, 561; GEISSLER, Die inhaltliche Neuausrichtung des Realteilungsbegriffs durch den BFH – gelöste und ungelöste Probleme der Realteilung, jM 2017, 74; GÖRGEN, Die Neuausrichtung der Realteilung als Chance auf Rechtssicherheit, DStZ 2017, 279; GÖRGEN, Schlusspunkt im Streit um die Realteilung – jüngste Entscheidungen des IV. Senates zu Umstrukturierungen von Mitunternehmerschaften weisen den Weg in die Zukunft des Unternehmenssteuerrechts, DStZ 2017, 709; HEB, Neues BMF-Schreiben zur Realteilung – eine sehr zurückhaltende Annäherung an die neue BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 363; HUBERT, BFH gibt Antwort auf Sonderfragen der Realteilung, StuB 2017, 617; JACOBSEN/THÖRMER, Die Vorteilhaftigkeit einer ganzheitlichen Umstrukturierungsprivilegierung für Mitunternehmerschaften, DStR 2017, 632; LEVEDAG, Eintritt in und Austritt aus Freiberuflerpraxen, DStR 2017, 1233; LEVEDAG, Der Realteilungserlass vom 20.12.2016 – Anmerkungen aus Sicht der Rechtsprechung, GmbHR 2017, 113; NEU/HAMACHER, Ausscheiden von Mitunternehmern gegen Übertragung von Sachgesamtheiten und Einzelwirtschaftsgütern – Rechtsfolge und Beratungskonsequenzen, FR 2017, 605; NEU/HAMACHER, Abrundung der BFH-Rechtsprechung zur Realteilung von Personengesellschaften, GmbHR 2017, 897; PUPETER, Der neue Realteilungserlass, DB 2017, 684; PUPETER, Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern ist eine (partielle) Realteilung, DB 2017, 2122; REIB, Die Realteilung, FR 2017, 458, 554; SCHMIDT/SIEGMUND, Auch die Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern folgt Realteilungsgrundsätzen, NWB 2017, 3926; SCHULZE ZUR WIESCHE, Aktualisiertes BMF-Schreiben vom 20.12.2016 zur Realteilung von Personengesellschaften, DStZ 2017, 528; SIEGEL, Spitzenausgleich bei Realteilung: Manipulierbarkeit der BMF-Lösung und systemgerechte Alternativen, DStZ 2017, 414; SIEGEL, Anschaffungskosten bei der Realteilung, DStZ 2017, 650; SIEGEL, Realteilung: Die Kapitalausgleichsposten-Methode als second-best-Lösung, StuB 2017, 529; STEINER/ULLMANN, Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern ohne Auflösung der Personengesellschaft, DStR 2017, 912; STENERT, Der „neue“ Realteilungserlass ist überholt!, DStR 2017, 1785; PAUS, Erweiterter Anwendungsbereich der Realteilung, NWB 2018, 504; STENERT, Die Realteilung im UStRecht, DStR 2018, 765.

540 1. Die gesetzliche Regelung im Überblick

Abs. 3 Satz 2 ordnet die grundsätzlich zwingende Buchwertfortführung an, wenn in Fällen der Realteilung einer Mitunternehmerschaft WG (Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne WG) in ein anderweitiges BV eines Mitunternehmers übertragen werden. Dies ist in Zusammenhang mit den in § 6

Abs. 5 Satz 3 geregelten Übertragungsmöglichkeiten bei Mitunternehmerschaften zu sehen.

Bis 1998 enthielt das Gesetz keine Regelungen zur Realteilung von Mitunternehmerschaften. Die Rspr. sah in diesen Fällen zwar den Tatbestand der Betriebsaufgabe als gegeben an, erkannte den Gesellschaftern aber ein Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte der übernommenen WG zu (zB BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456). Grundlage hierfür war eine analog-reziproke Anwendung des § 24 UmwStG.

Für die VZ 1999 und 2000 bestand eine gesetzliche Regelung, nach der die Buchwerte zwingend fortzuführen waren, soweit im Rahmen einer Realteilung Mitunternehmeranteile oder Teilbetriebe übertragen wurden. In allen anderen Fällen (dh. bei Zuweisung einzelner WG) führte die Realteilung zwingend zur – idR tarifbegünstigten – Gewinnrealisierung (Einzelheiten zur früheren Rechtslage s. § 16 Anm. 570 f. – Stand Februar 2013 –, abrufbar im elektronischen Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Abs. 3 Satz 3 führt zum rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der StErklärung für den VZ der Realteilung durch den übernehmenden Mitunternehmer veräußert oder entnommen werden. Diese Regelung entspricht weitgehend dem für sonstige Buchwertübertragungen bei Mitunternehmerschaften geltenden § 6 Abs. 5 Satz 4.

Abs. 3 Satz 4 zwingt zum Ansatz des gemeinen Werts, soweit WG im Rahmen einer Realteilung unmittelbar oder mittelbar auf Körperschaften übertragen werden (entsprechend § 6 Abs. 5 Satz 5).

Die praktische Bedeutung der Realteilung ist hoch. Sie ist ein beliebtes Instrument zur Umstrukturierung von PersGes. (Vorbereitung von Veräußerungen und Verschmelzungen). Ferner kann sie zur Trennung von Gesellschafterstämmen dienen, wenn eine effektive Zusammenarbeit nicht mehr möglich ist, eine vorweggenommene Erbfolge vorbereitet werden oder eine Erbauseinandersetzung über BV erfolgen soll.

2. Grundsatz: Buchwertfortführung bei Realteilung (Abs. 3 Satz 2)

a) Begriff der Realteilung

aa) Zivilrechtlicher Begriff

Bei der Realteilung handelt es sich um eine „Teilung in Natur“. Dies ist für die GbR nach § 731 Satz 2 iVm. § 752 BGB der gesetzliche Regelfall und für die oHG und KG eine „andere Art der Auseinandersetzung“ iSd. § 145 Abs. 1 HGB (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [386]; REISS, Stuw 1995, 199 [200]).

Dinglicher Vollzug: Die Durchführung der Realteilung erfordert grds. die Einzelübertragung aller WG in das Eigentum der übernehmenden Mitunternehmer. Ausnahmsweise kann die Realteilung im Wege der Spaltung nach §§ 123 ff. UmwG – mit der dann eintretenden partiellen Gesamtrechtsnachfolge – durchgeführt werden, wenn die Mitunternehmerschaft eine Personenhandelsgesellschaft ist (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) ist und die übernehmenden Mitunternehmer die in § 3 Abs. 1 UmwG genannten Rechtsformen aufweisen (insbes. andere Personenhandelsgesellschaften, KapGes. oder Genossenschaften; zu den stl. Folgen umfassend SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2004, 366; FORST/FRINGS, EStB 2003, 442). Bei einer unmittelbaren Beteiligung natürlicher Personen ist dies hingegen nicht möglich.

541

bb) Ertragsteuerrechtlicher Begriff542 **(1) Aufgabe der Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens (sog. echte Realteilung)**

Da das Gesetz keine Definition enthält, hat der Gesetzgeber die Begriffsbestimmung der Rspr. überlassen. Kernbereich der Realteilung ist die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene WG in ein anderes BV überführt (BFH v. 29.4.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395; BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, Rz. 16; sog. echte Realteilung). Nicht erforderlich ist, dass jeder Realteiler WG in ein anderes BV überführt oder wesentliche Betriebsgrundlagen erhält (personenbezogene Betrachtung; s. Anm. 547). Auf diese Fallgruppe, in der die Mitunternehmerschaft durch die Realteilung aufgelöst wird, will die FinVerw. den Anwendungsbereich der Realteilungsgrundsätze beschränken (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II.). Die Realteilung ist nach der Rspr. zwar als entgeltlicher Vorgang, nicht aber als Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft anzusehen (BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836 unter II.2.a; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420, unter B.I.3.b bb aaa).

Die echte Realteilung stellt auf der Ebene der Gesellschaft eine Betriebsaufgabe dar (BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299, Rz. 19), auch wenn die Rechtsfolge eine andere ist als im Normalfall der Betriebsaufgabe nach Abs. 3 Satz 1. Daher darf die Dauer der Abwicklung einen angemessenen Zeitraum (vgl. Anm. 530 ff.) nicht überschreiten.

543 **(2) Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung unter Fortbestehen der Mitunternehmerschaft im Übrigen (sog. unechte Realteilung)**

Die neuere Rspr. löst sich allerdings vom Zivilrecht („Naturalteilung“) und verlangt keine vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft mehr (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 36: Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters mit einem Teilbetrieb und Fortbestehen der PersGes. im Übrigen; BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFHE 257, 324, Rz. 35: Sachwertabfindung mit EinzelWG). Die Rspr. bezeichnet dies als „unechte Realteilung“ (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz. 30). Hier wird nicht die Mitunternehmerschaft als solche, sondern ein Mitunternehmeranteil aufgegeben (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 38; BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz. 32). Das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung ist für die PersGes. und die verbleibenden Gesellschafter liquiditätsschonend, da kein Barvermögen ausgekehrt wird.

Sachwertabfindung mit einer strukturierten Einheit: Die Realteilungsgrundsätze sind nach mittlerweile einhelliger Auffassung anzuwenden, wenn dem Ausscheidenden mindestens ein Teilbetrieb, ein (ganzer) Mitunternehmeranteil oder eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. zugewiesen wird.

► *Zum Teilbetrieb* BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 34 ff. (Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Ausscheidenden); FG Münster v. 29.1.2015 – 12 K 3033/14, EFG 2015, 915, rkr.; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II. Sätze 7, 8 (Teilbetrieb, ganzer Mitunternehmeranteil; nach Nr. X Wahlrecht zur Anwendung der früheren genteiligen Verwaltungsauffassung auf Realteilungen vor dem 1.1.2016); zust.

CARLÉ in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 120; MUSIL, DB 2005, 1291 (1293); SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg 2006, 374; DIETEL, DStR 2009, 1352; WACKER, FS Priester, 2007, 819 (827); NIEHUS/WILKE, FR 2012, 1093 (1100 ff.); SCHACHT, DB 2016, 794; WIESE/LUKAS, DStR 2016, 1078; WOLLWEBER, NJW 2016, 1549; WOLLWEBER/STENERT, DStR 2016, 2144; WENDT, FR 2016, 536; zur Bedeutung für die Entflechtung von Konzernen (mit Beispielen) NEU/HAMACHER, FR 2017, 605; ebenso bereits zur Rechtslage vor Schaffung des Abs. 3 Satz 2 BFH v. 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419; OFD Berlin v. 5.12.1996 – St 447 - S 2243 - 1/87, DB 1997, 450, unter 2.

Hierfür spricht zum einen die Begr. zum Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002, mit dem Satz 2 erstmals ins Gesetz eingefügt wurde. Darin wird der Fall der Sachwertabfindung bei im Übrigen bestehen bleibender Mitunternehmerschaft ausdrücklich als Realteilung angesehen (BTDrucks. 14/265, 179). Auch der Zweck der Realteilungsregelung (Erleichterung der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements) ist in diesen Fällen erfüllt. Andere kommen zum selben Erg., indem sie eine „Ausbringung“ annehmen, auf die § 24 UmwStG „reziprok“ anzuwenden sei (WENDT, FS Lang, 2010, 699 [713]).

Zwischen FinVerw. und Rspr. besteht in Bezug auf diese Fallgruppe allerdings nur im Erg., nicht hingegen dogmatisch Einigkeit: Während die Rspr. derartige Sachwertabfindungen als Aufgabe des Mitunternehmeranteils ansieht, nimmt die FinVerw. einen besonderen Fall der Aufgabe der Mitunternehmerschaft an (vgl. auch LEVEDAG, GmbHR 2017, 113 [118]).

Erhält der Ausscheidende neben der strukturierten Einheit noch ein sonstiges Veräußerungsentgelt, soll es in Bezug auf die strukturierte Einheit bei der Buchwertfortführung bleiben (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 39; zur Höhe des sich ergebenden Veräußerungsgewinns s. LEVEDAG, FR 2016, 733 [740]). Allerdings will der BFH diesen Fall nicht als Aufgabe des Mitunternehmeranteils, sondern als dessen Veräußerung behandeln. Damit entfernt er sich aber uE nicht nur von seinem eigenen systematischen Ausgangspunkt (insoweit krit. auch WIESE/LUKAS, DStR 2016, 1078 [1081]), sondern stellt letztlich die Anwendung der Realteilungsgrundsätze in Frage (glA WENDT, FR 2016, 536 [542]; LEVEDAG, FR 2016, 733 [739]), denn diese gelten nach ihrer systematischen Stellung nur für Sachverhalte, die als Aufgabe (eines Betriebs, eines Anteils usw.) zu beurteilen sind, nicht aber für Betriebs- oder Anteilsveräußerungen.

Sachwertabfindung mit einem einzelnen Wirtschaftsgut: Die neuere Rspr. bejaht auch in diesen Fällen eine Realteilung (BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFHE 257, 324, Rz. 35, alle WG eines Geschäftsbereichs der Mitunternehmerschaft, wobei die Vorinstanz dies dahingehend gewürdigt hatte, dass es sich nicht um einen Teilbetrieb handele; glA REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 235; KAUFFMANN in FROTSCHER, § 16 Rz. 177q [11/2013]; STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 [13171]; WINKEMANN, BB 2004, 130 [135]; STUHRMANN, DStR 2005, 1355; LEY, FS Korn, 2005, 335 [349]; MIELKE/BRÜHL, FR 2015, 1097; STEINER/ULLMANN, DStR 2017, 912; STENERT, DStR 2017, 1785 [1789]; REIB, FR 2017, 458 [459]; NEU/HAMACHER, GmbHR 2017, 897 [899]; KORN, KÖSDI 2017, 20346 Rz. 329). Die gesetzlichen Regelungen über die Realteilung sollen in einem solchen Fall spezieller sein als § 6 Abs. 5 Sätze 3 bis 6.

► *Verwaltungsauffassung:* Das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung mit EinzelWG oder Teil-Mitunternehmeranteilen soll keine Realteilung darstellen, weil es an der hierfür erforderlichen Auflösung der Gesellschaft fehle (BMF v. 20.12.

2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II.; ebenso MÄRKLE, BB 1984, Beilage 10, 2; BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 [596]; SCHELL, BB 2006, 1026; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2006, 921; MITSCHKE, NWB 2009, 606; GÖRGEN, DStZ 2017, 279). Die neue Rspr. ist von der FinVerw. noch nicht im BStBl. II veröffentlicht, wird also derzeit nicht angewendet.

► *Stellungnahme:* Das aus der Erwähnung der Sachwertabfindung in den Gesetzesmaterialien zum StEntlG 1999/2000/2002 abgeleitete Argument ist möglicherweise nicht in vollem Umfang auf die ab 2001 geltende Rechtslage übertragbar, da im Jahr 1999 eine begünstigte Realteilung mit EinzelWG nicht zugelassen war, die Entwurfsverfasser also in erster Linie an strukturierte Einheiten gedacht haben dürften (in diese Richtung auch STEINER/ULLMANN, DStR 2017, 912 [918], die im Anschluss aber darauf verweisen, dass die Materialien zum UntStFG sich nicht mehr mit dieser Frage befassen). Das weitere Argument der „Erleichterung der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements“ wird zwar stets gerne herangezogen, ist aber eher unspezifisch und ließe sich zur Untermauerung beliebiger StVergünstigungen anführen. Auch das vom BFH darüber hinaus genannte Argument, die Fallgruppe der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils erhalte durch diese Erweiterung der Realteilungsgrundsätze einen „klaren sachlichen Anwendungsbereich“, ist vielleicht nicht ganz zwingend, da ein solcher Anwendungsbereich schon zuvor vorhanden war (s. die zahlreichen Beispiele in Anm. 507). Ebenfalls nicht vollständig überzeugen kann das Argument, es bedürfe keiner begrifflichen Einschränkung der Definition der Realteilung, da das Gesetz die bei Realteilungen geltenden Restriktionen abschließend in Abs. 3 Sätze 3, 4 regelt, denn die Sätze 3 und 4 betreffen nur die Rechtsfolgen einer Realteilung, setzen eine solche aber tatbestandlich (begrifflich) voraus. Demgegenüber geht es beim Streit über die Einbeziehung von Sachwertabfindungen um die (logisch vorrangige) Frage, ob bei Fortbestand der PersGes. begrifflich überhaupt von einer Realteilung die Rede sein kann. Zivilrechtlich ist dies jedenfalls nicht der Fall. Außerdem ist dann der Schritt zur Begünstigung der Übertragung von bloßen Geldmitteln nicht mehr weit (dies befürwortend STENERT, DStR 2017, 1785 [1790]; aA BISLE, NWB 2016, 1646 [1648]), obwohl dies der klassische Fall der Anteilsveräußerung ist. Dasselbe Argumentationsmuster hätte man im Übrigen einsetzen können, um ein Bedürfnis für die Erweiterung des Begriffs der Realteilung zu verneinen, da die Übertragung einzelner WG bereits in § 6 Abs. 5 Satz 3 geregelt ist. Der vom BFH selbst verwendete Begriff der „unechten Realteilung“ suggeriert zudem, dass auch das Gericht davon ausgeht, derartige Fälle seien nicht als „richtige Realteilung“ anzusehen (zutr. PUPETER, DB 2017, 2122 [2124]; krit. zu dieser Begrifflichkeit auch SCHMIDT/SIEGMUND, NWB 2017, 3926 [3929]). Ferner hätte sich der IV. Senat uE mit der entgegenstehenden (wenn auch älteren) Rspr. des I. Senats auseinandersetzen müssen, der eine Realteilung in Fällen der Sachwertabfindung mit EinzelWG verneint hat (BFH v. 20.3.1962 – I 63/61 U, BStBl. III 1962, 233; zust. hierzu noch WENDT, FR 1999, 333 [341]; SEITZ, StbJb. 2004/05, 201 [210]). Trotz der hiernach möglicherweise bestehenden leichten Zweifel an der Überzeugungskraft der Argumente des IV. Senats ist uE aber nicht damit zu rechnen, dass innerhalb des BFH eine abweichende Auffassung vertreten werden wird, so dass diese Frage aus Sicht der Rspr. – im Sinne der Entsch. des IV. Senats – als geklärt anzusehen sein dürfte.

► *Alternative Rechtsfolgen bei Anwendung der Verwaltungsauffassung:* Da die FinVerw. die neue Rspr. des IV. Senats noch nicht anwendet, sollen hier alternativ auch

die Rechtsfolgen dargestellt werden, die sich nach der Verwaltungsauffassung ergeben.

▷ *Übernahme in ein Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen des Ausscheidenden:* Hier hat der Ausscheidende zwar auch nach der Verwaltungsauffassung – im Erg. nicht anders als bei Anwendung der Regelungen über die Realteilung – den Buchwert fortzuführen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder 2; ausführl. LEY, FS Korn, 2005, 335 [340 ff.]). Differenzen zwischen dem Buchwert des überlassenen WG und dem Buchwert des Kapitalkontos des Ausscheidenden sind im Wege der Kapitalkontenanpassung so auszugleichen, dass es nicht zu einer Gewinnrealisierung kommt (WENDT, FS Lang, 2010, 699 [713 f.]). Unterschiede bestehen indes bei den Sperrfristen und bei der Übernahme von Verbindlichkeiten: Letzteres führt bei § 6 Abs. 5 Satz 3 zur Teilentgeltlichkeit, wobei derzeit höchst umstritten ist, wie sich der Gewinn bei teilentgeltlichen Übertragungen ermittelt (vgl. hierzu den Vorlagebeschluss BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81 sowie die ausführliche Darstellung in § 6 Anm. 1555).

▷ *Übernahme in das Gesamthandsbetriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft, an der der Ausscheidende beteiligt ist:* Die Verwaltungsauffassung kommt hier zu einer – je nach Wert des überlassenen WG ggf. hohen – Gewinnrealisierung, weil es sich (1.) mangels Übertragung in das BV eines „einzelnen Mitunternehmers“ nicht um eine Realteilung handelt und (2.) § 6 Abs. 5 Satz 3 die Übertragung von EinzelWG zwischen den Gesamthandsvermögen zweier PersGes. nicht erfasse. Auch nach der hier vertretenen Auffassung (vgl. ausführl. Anm. 548) kann § 6 Abs. 5 Satz 3 auf einen derartigen Fall selbst im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht angewendet werden, weil die beiden PersGes. nicht personenidentisch sind.

Praxisproblem Freiberufler-Mandantenstamm: Wenn Freiberufler unter Mitnahme eines Teils des Mandantenstamms (= EinzelWG) aus einer PersGes. ausscheiden und sich einer anderen PersGes. anschließen, lehnt die FinVerw. eine Buchwertfortführung ab, da es sich nach ihrer Auffassung weder um eine Realteilung handelt noch die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 erfüllt sind (FinSen. Berlin v. 28.12.2009 – III B - S 2242 - 1/2009, FR 2010, 443; FinSen. Berlin v. 3.2.2012 – III B - S 2242 - 1/2009, FR 2012, 332). Bis zu einer Anwendung der neuen Rspr. durch die FinVerw. bleibt die Praxis auf Hilfskonstruktionen angewiesen. Hierzu zählt zB die Überführung des Mandantenstamms in das SonderBV bei der neuen PersGes. und die anschließende Verpachtung an diese (dazu WINKEMANN, NJW 2009, 1308 [1313]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2010, 1261 [1263]; STERZINGER, NJW 2011, 3057 [3061]; WENDT, FS Lang, 2010, 699 [716]; RÖHRIG, EStB 2013, 232 [234]; POTSCHE, KÖSDI 2013, 18225, Rz. 9 f.).

▷ *Übernahme in das Privatvermögen des Ausscheidenden:* Es handelt sich um die (gewinnrealisierende, aber nach Abs. 4, § 34 begünstigte) Veräußerung des Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

▷ *Behandlung bei der fortgeführten Personengesellschaft:* Es handelt sich nach der Verwaltungsauffassung um die Veräußerung eines EinzelWG, die bei der PersGes. zu laufendem Gewinn führt, sofern nicht eine Fallgestaltung gegeben ist, in der für den Ausscheidenden die Buchwertfortführung angeordnet ist (dh. bei Übernahme in ein Einzel- oder SonderBV).

▶ *Offene Fragen:* Ebenso wie eine Sachwertabfindung mit einem EinzelWG müsste eine Sachwertabfindung mit einem Teil eines Mitunternehmeranteils behandelt werden (PUPETER, DB 2017, 684 [685]). Ob die Realteilungsgrundsätze

auch bei einer ins PV gelangenden Sachwertabfindung anwendbar sind (so NEU/HAMACHER, GmbHR 2017, 897 [901]), ist uE sehr zweifelhaft, da dieser Fall als Anteilsveräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu behandeln ist.

544 cc) Abgrenzung der Realteilung zu ähnlichen Vorgängen

Ausscheiden einer Gruppe von Mitunternehmern unter Gründung einer neuen Personengesellschaft: Wird auf die neue PersGes. ein Teil des BV der bisherigen PersGes. übertragen, entspricht dieser Vorgang wirtschaftlich der Auflösung der Mitunternehmerschaft unter Verteilung ihres BV auf zwei nicht personenidentische Folgegesellschaften.

► *Rechtslage bis 1998:* Damals wurde in solchen Fällen die Anwendung der Realteilungsgrundsätze zugelassen (obiter dictum in BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946 [948]; tragend in BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596, Rz. 27; CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13136]; ausdehnend FELIX/STRAHL, BB 1996, 2221: selbst dann, wenn einer der Mitunternehmer an beiden Gesellschaften beteiligt bleibt). Auch das Wahlrecht zum Ansatz des Teilwerts nach § 24 UmwStG aF bestand, wenn Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in die Folgegesellschaft eingebracht wurden (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893); die Realteilungsgrundsätze entfalteten insoweit keine Sperrwirkung.

► *Rechtslage ab 2001:* Die FinVerw. verneint die Anwendbarkeit des Abs. 3 Satz 2, weil Übertragungen von WG in andere Gesamthandsvermögen vom Wortlaut („Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer“) nicht erfasst seien (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IV.1 Sätze 6, 7). Im Schrifttum wird diese Haltung überwiegend krit. gesehen (zB LEVEDAG, GmbHR 2017, 113 [116 f.]). Letztlich ist die Anwendung der Realteilungsgrundsätze in derartigen Fällen davon abhängig, ob man eine Buchwertübertragung von WG auf SchwesterPersGes. – über den Wortlaut der § 6 Abs. 5 Satz 3 und § 16 Abs. 3 Satz 2 hinaus – zulässt (s. Anm. 548 mwN). Eine solche Buchwertübertragung ist uE nur zulässig, wenn beide beteiligten PersGes. personenidentisch sind. Dies ist in der hier zu beurteilenden Situation aber nicht der Fall. Handelt es sich bei dem an der real zu teilenden Mitunternehmerschaft Beteiligten indes selbst um eine Mitunternehmerschaft (doppelstöckige PersGes.), steht der Anwendung der Realteilungs-Grundsätze selbst dann nichts im Wege, wenn die Obergesellschaft nur kurzfristig beteiligt war (BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766; krit. GÖRGEN, NWB 2016, 1650). In dieser Entsch. stellt der BFH nicht so sehr auf den Gesetzeswortlaut, sondern auf die Zurechnung der stillen Reserven ab. Dieser Gedanke würde auch eine Übertragung des BV auf eine andere PersGes. ermöglichen, sofern die stillen Reserven bei derselben Personengruppe wie bisher verhaftet bleiben und nicht auf Dritte übergehen (WENDT, FR 2016, 512).

Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Gesellschaft und Fortführung als Einzelunternehmen durch den anderen Gesellschafter: Übernimmt der Ausscheidende kein WG des Gesellschaftsvermögens, steht dies der Anwendung der Realteilungsgrundsätze entgegen. Es handelt sich estrechtl. vielmehr um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269, unter II.2.a; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter II. Satz 6; GROH, WpG 1991, 620 [625]). Erhält der Ausscheidende hingegen WG des BV – mögen sie auch unwesentlich sein –, handelt es sich nach neuerer Auffassung des BFH um eine Realteilung (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292; zust. WOLLWEBER/STENERT,

DSr 2016, 2144 [2149]; STEINER/ULLMANN, DSr 2017, 912 [917]). Die Fin-Verw., die für eine Realteilung grds. eine Betriebsaufgabe fordert (an der es hier fehlt), wendet diese Rspr. noch nicht an und verweist die Gesellschafter auf § 6 Abs. 5 Satz 3.

Wie eine Realteilung behandelt wird zudem der Fall, dass eine Erbengemeinschaft, die sowohl über BV als auch über PV verfügt, dadurch auseinander-gesetzt wird, dass der eine Miterbe das BV und der andere das PV übernimmt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [845], allerdings ohne den Begriff „Realteilung“ zu erwähnen). Demgegenüber soll die Durchführung des Zu-gewinnausgleichs unter Eheleuten in der Weise, dass der eine Ehegatte das in einer gemeinsamen GbR gebundene BV und der andere das PV erhält, keine Realteilung darstellen (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519), obwohl die Sachverhalte wirtschaftlich vergleichbar sind.

Auseinandersetzung zweier beteiligungsidentischer Mitunternehmer-schaften in der Weise, dass der eine Gesellschafter den Betrieb der einen Mit-unternehmerschaft und der andere den Betrieb der anderen Mitunternehmer-schaft als Einzelunternehmen fortführt: Hier handelt es sich um die wechselseitige Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, die insoweit zur Ge-winnrealisierung führt (so zu Recht BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700, unter II.3, mit Anm. WENDT, FR 2003, 659).

Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmer-anteils des Ausscheidenden: Derartige Fälle fallen unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Veräußerung eines Mitunternehmeranteils) bzw. unter § 6 Abs. 3 (unentgeltliche Übertragung). Der Veräußerung (mit der Folge der Gewinnrealisierung) steht es gleich, wenn ein Mitunternehmer im Rahmen eines formal als „Realteil-ung“ gestalteten Vorgangs fast ausschließlich liquide Mittel zugewiesen erhält (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700, unter II.3; vgl. auch Anm. 556).

Einbringungen iSd. §§ 20, 24 UmwStG, Spaltungsvorgänge: Nicht um eine Realteilung, sondern um eine Einbringung nach § 24 UmwStG handelt es sich, wenn die Mitunternehmerschaft fortbesteht, die Gesellschafter aber einen Teil des BV auf eine zweite beteiligungsidentische Gesellschaft übertragen, zB um die Abfärbung iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu vermeiden (Abspaltung/Ausgliederung iSd. § 123 Abs. 2, 3 UmwG; WINKEMANN, BB 2004, 130 [133]). Der Annahme einer Realteilung steht hier entgegen, dass weder auf der Ebene der Mitunternehmer-schaft noch auf der Ebene eines Mitunternehmers ein Aufgabevorgang gege-ben ist (s. auch Anm. 542; aA WACKER, BB 1998, Beilage 8, 27; WACKER, Stb]b. 2003/04, 81 [85]). Gleiches gilt, wenn Vermögen nach §§ 123 ff. UmwG auf ein- oder mehrere Gesellschafter abgespalten wird, die Gesellschaft aber mit denselben Beteiligten fortbesteht (aA SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1995, 689).

b) Tatbestandsvoraussetzungen für die Buchwertfortführung

aa) Mitunternehmerschaften, die einer Realteilung zugänglich sind

545

Alle Mitunternehmerschaften: Eine Realteilung ist bei allen Mitunternehmer-schaften möglich. Zum Begriff der Mitunternehmerschaft vgl. Anm. 290 f. Dies gilt nicht nur für Außengesellschaften oder ähnliche Gemeinschaftsverhältnisse (zB Bruchteilsgemeinschaft), sondern auch bei Innengesellschaften ohne Ge-samthandsvermögen (zB atypisch stille Gesellschaft; zu Schwierigkeiten und Ge-staltungsmöglichkeiten STAHL, DSrZ 2006, 548), denn der Regelung des Abs. 3 Satz 2 ist keine Beschränkung auf bestimmte Mitunternehmerschaften zu ent-

nehmen (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 188c [8/2007]; GROH, FS Kruse, 2001, 417 [429]; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 [567]).

Die ursprüngliche Fassung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 14/23, 22) enthielt noch die Formulierung „Realteilung einer Gesellschaft“, was zB die Erbengemeinschaft nicht erfasst hätte. Der FinAussch. hat dies dann durch „Mitunternehmerschaft“ ersetzt (BTDrucks. 14/442, 23; 14/443, 28).

Gerade bei der atypischen Unterbeteiligung kann das Instrument der Realteilung eingesetzt werden, um eine „gleitende Vermögensübergabe“ zu ermöglichen: So kann dem vorgesehenen Nachfolger in einem ersten Schritt unentgeltlich (§ 6 Abs. 3) eine atypische Unterbeteiligung an einem KG-Anteil eingeräumt werden. Bewährt sich der Nachfolger, kann in einem zweiten Schritt die Unterbeteiligung in eine Hauptbeteiligung (eigene KG-Beteiligung) umgewandelt werden, was ertragsrechtl. als Realteilung der Unterbeteiligungsgesellschaft steuerneutral möglich ist (ausführl. BÖWING-SCHMALLENBROCK, FR 2012, 121).

Alle Gewinneinkunftsarten: Die Realteilungsgrundsätze gelten auch für land- und forstw. (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700) bzw. freiberufliche (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509) Mitunternehmerschaften, ebenso für ausländ. PersGes., sofern keine stillen Reserven verloren gehen (OFD Berlin v. 5.12.1996 – St 447 - S 2243 - 1/87, DB 1997, 450).

Unabhängig vom Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen: Eine Realteilung ist auch dann anzunehmen, wenn sich im Gesamthandsvermögen nur nicht wesentliche WG befinden und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zum SonderBV gehören (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700 [702]).

546 bb) Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern

Alle Arten von Wirtschaftsgütern: Aus der Art der übertragenen WG (Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, EinzelWG) ergeben sich seit 2001 keinerlei Beschränkungen der Realteilung mehr. Eine Realteilung ist auch dann gegeben, wenn ein Gesellschafter die wesentlichen Betriebsgrundlagen und der andere Gesellschafter nur unwesentliche WG erhält (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz. 32: nicht etwa Anteilsveräußerung). Rücklagen nach § 6b können ebenfalls in die Fortführungsbetriebe übertragen werden (R 6b. 2 Abs. 9 Satz 3 EStR verlangt allerdings die „anteilige“ Übertragung in die Fortführungsbetriebe; uE gibt es dafür keine Rechtsgrundlage). Nur für die Ausschlussstatbestände der Sätze 3 und 4 kommt es noch darauf an, ob einzelne WG übertragen werden. Zum Begriff des Teilbetriebs s. Anm. 140 ff., zu dem des Mitunternehmeranteils s. Anm. 290 f.

Nach der Verwaltungsauffassung soll eine Realteilung allerdings nur dann unter Abs. 3 Satz 2 fallen, wenn zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage in ein anderes BV überführt wird (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter I. Satz 5). Diese Einschränkung lässt sich zwar nicht unmittelbar dem Gesetzeswortlaut entnehmen. Gleichwohl ist sie uE aber zutr., da man bei der Übertragung eines einzelnen unwesentlichen WG und einer im Übrigen fortbestehenden PersGes. begrifflich nicht mehr ernsthaft von einer „Realteilung“ sprechen kann. Der neuen Rspr., die auch eine Sachwertabfindung mit EinzelWG als Realteilung ansieht, lässt sich nicht ausdrücklich entnehmen, ob es sich bei diesem EinzelWG um eine wesentliche Betriebsgrundlage handeln muss (BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFHE 257, 324, Rz. 35; im konkreten Fall lag aber wohl eine wesentliche Betriebsgrundlage vor). Eine Ausnahme wird man allerdings machen müssen, wenn die PersGes. über-

haupt nicht über wesentliche Betriebsgrundlagen verfügt (hierzu PAUS, NWB 2018, 504 [506]).

Zuweisung von Teilanteilen oder Teilbeteiligungen: Auch die Zuweisung von Teilen eines Mitunternehmeranteils schadet – im Gegensatz zur Rechtslage bei Veräußerungen (Abs. 1 Satz 2) – nicht (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter III. Satz 3) Ein Teil einer 100 %-Beteiligung ist zudem als „einzelnes WG“ anzusehen (CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13136]).

cc) Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer

(1) Ziel- und Herkunfts-Betriebsvermögen

547

Die Fortführung der Buchwerte ist nur zulässig, wenn die WG in ein BV des Mitunternehmers übertragen werden.

Jedes Ziel-Betriebsvermögen ist geeignet: Es genügt, wenn die WG in ein SonderBV des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IV.1 Satz 5) oder in ein freiberufliches oder land- und forstw. BV übertragen werden. Gleiches gilt für die Übertragung in einen Verpachtungsbetrieb (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700; BFH v. 27.6.2007 – IV B 113/06, BFH/NV 2007, 2257, unter II.2.c bb, beide betr. LuF). Es kann sich um notwendiges oder gewillkürtes, um ein bereits bestehendes oder – in Erweiterung des offenbar unbeabsichtigt zu eng geratenen Gesetzeswortlauts – ein erst im Zuge der Realteilung gegründetes BV handeln (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IV.1 Satz 2). Daher empfiehlt es sich für einen Realteiler, der bisher kein (eigenes) BV hat, aber die Realisierung der stillen Reserven der ihm zugewiesenen WG vermeiden will, eine gewerblich geprägte PersGes. zu gründen und die WG in das dortige SonderBV zu überführen (zur Überführung ins Gesamthandsvermögen s. Anm. 548).

Eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts ist insoweit für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen vorzunehmen: Diese stellen bereits Anteile an einem BV dar und brauchen daher nicht in ein weiteres BV übertragen zu werden (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 543).

Personen- und objektbezogene Betrachtung: Bei der Betrachtung ist ggf. nicht nur zwischen den einzelnen Mitunternehmern zu differenzieren, sondern auch zwischen verschiedenen WG, die ein Mitunternehmer erhält (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz. 42; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 551; ausführl. SEITZ, StbJb. 2004/05, 201 [212 ff.]). Ordnet ein Mitunternehmer die ihm zugewiesenen WG teilweise seinem PV und teilweise dem BV zu, ist der durch die Überführung ins PV entstehende Gewinn mangels zusammengeballter Realisierung sämtlicher stiller Reserven nicht nach Abs. 4, § 34 begünstigt (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, unter III.4.c; BFH v. 7.2.2007 – IV B 102/05, BFH/NV 2007, 902; einschränkend WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 551: Begünstigung dann, wenn die in ein BV übernommenen WG keine nennenswerten stillen Reserven enthalten).

Herkunft der Wirtschaftsgüter: Ob die einem Realteiler zugewiesenen WG aus dem Gesamthandsvermögen, dem eigenen SonderBV oder dem SonderBV eines Mitgesellschafters stammen, ist für die stl. Behandlung unerheblich (NEUMANN, EStB 2006, 143 [144]).

548 (2) **Übertragung auf Schwester- oder Nachfolgesellschaften**

Die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der einer der Realteiler beteiligt ist, ist hingegen weder von Satz 2 noch von § 6 Abs. 5 Satz 3 unmittelbar erfasst. Die Behandlung derartiger Fälle ist sehr umstritten (vgl. auch die ausführliche Darstellung in § 6 Anm. 1531).

Verwaltungsauffassung: Die FinVerw. will in diesem Fall eine Buchwertfortführung auch dann nicht zulassen, wenn es sich um eine personenidentische Schwester-PersGes. handelt (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IV.1 Sätze 6, 7; zust. HESS, DStR 2006, 777 [779]). In der Literatur wird ganz überwiegend die Gegenauffassung vertreten (SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 390 [8/2017]; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [91]; WACKER, FS Priester, 2007, 819 [832]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2004, 366 [368]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2006, 921 [922]; NIEHUS, FR 2005, 278; SCHELL, BB 2006, 1026 [1027]; SPIEGELBERGER, NWB F. 3, 14019 [14022]; REICHE, StuB 2006, 626).

Rechtsprechung zu Abs. 3 Satz 2 liegt hinsichtlich dieser Frage noch nicht vor. Allerdings sind zu der Parallelproblematik bei § 6 Abs. 5 Satz 3 (Übertragung eines einzelnen WG vom Gesamthandsvermögen der PersGes. I in das Gesamthandsvermögen der PersGes. II) einander widersprechende Entsch. ergangen: Der I. Senat, dessen Rspr. generell stark am Gesetzeswortlaut orientiert ist, lässt eine Buchwertübertragung auch zwischen personenidentischen PersGes. nicht zu (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, unter II.4.c). Er kann sich hierfür auf den Gesetzeswortlaut und auf Äußerungen in den Gesetzesmaterialien berufen. Demgegenüber hat der IV. Senat in einem nachfolgenden AdV-Verfahren eine Buchwertübertragung zugelassen (BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971). Er hat dies auf eine verfassungskonforme Auslegung gestützt, weil kein Besteuerungszweck ersichtlich sei, wenn es wegen der Personenidentität der beiden Gesellschaften trotz der Buchwertübertragung nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf andere EStSubjekte kommen könne. Mittlerweile liegt die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer Versagung der Übertragungsmöglichkeit dem BVerfG vor (Vorlagebeschluss BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, Az. BVerfG 2 BvL 8/13).

Stellungnahme: Für nicht personenidentische Gesellschaften (dh. insbes. im Fall von Nachfolgesellschaften) ist die auf den Wortlaut und die Entstehungsgeschichte des Gesetzes gestützte Auffassung des I. Senats uE überzeugend; eine Buchwertfortführung (nach Realteilungsgrundsätzen oder § 6 Abs. 5 Satz 3) kommt nicht in Betracht. Bei personenidentischen, dh. „echten“ Schwestergesellschaften ist hingegen wegen des Fehlens eines Besteuerungszwecks der verfassungskonformen Auslegung des IV. Senats zu folgen.

Gestaltungsmöglichkeiten: Auf Umwegen kann die gewünschte Buchwertfortführung aber durchaus erreicht werden (ausführl. ROGALL, DStR 2005, 992; REICHE, StuB 2006, 626).

► *Zweiaktige Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3:* Dabei wird das WG im ersten Schritt in ein BV/SonderBV des Mitunternehmers und im zweiten Schritt von dort in das Gesamthandsvermögen der SchwesterPersGes. übertragen (vgl. § 6 Anm. 1531 aE). Allerdings sollte zwischen den beiden Teilschritten eine hinreichende Zeitspanne liegen, um die Annahme eines einheitlichen Vorgangs (früher: Gesamtplan), der vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 nicht erfasst ist, auszuschließen. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Mitübertragung von Verbindlichkeiten in den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 zur Einordnung als teilentgeltlicher Vorgang (mit teilweiser Gewinnrealisierung) führt.

► *Zweiaktige Übertragung nach § 24 UmwStG:* Hier bringen die bisherigen Gesellschafter der real zu teilenden Mitunternehmerschaft ihre Mitunternehmeranteile in einem ersten Schritt gem. § 24 UmwStG zum Buchwert in getrennte GmbH & Co. KG ein. Im zweiten Schritt werden die WG der Mitunternehmerschaft im Wege der Realteilung auf die beiden GmbH & Co. KG (die nunmehr die Mitunternehmer der real zu teilenden Mitunternehmerschaft sind, so dass der Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 erfüllt ist) übertragen. Der BFH hat diese Gestaltung anerkannt, ohne dabei einen zeitlichen Abstand zwischen den Teilakten zu fordern, weil die stillen Reserven weiterhin den Realteilern zuzurechnen sind (BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766; ebenso zuvor schon NIEHUS/WILKE, FR 2012, 1093). Die FinVerw. hat die Entsch. im BStBl. II veröffentlicht und wendet sie daher an.

► *Zu weiteren Gestaltungsüberlegungen* umfassend OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2003, 1305 (Überführung eines einzelnen, werthaltigen WG in eine gewerblich geprägte Schwester-PersGes.); STRAHL, FR 2004, 929 (Vermeidung der Annahme eines Gesamtplans); STAHL, FR 2006, 1071; STAHL, DStZ 2006, 548 (Teilung von Freiberufler-PersGes.: zB Überführung des Mandantenstamms ins SonderBV bei der neuen PersGes. und anschließende Verpachtung an diese).

(3) Übergang ins Privatvermögen

549

Rechtsfolge: Geht ein WG im Rahmen einer Realteilung in das PV über, ist Satz 2 insoweit nicht anwendbar. Vielmehr ist zwingend der gemeine Wert anzusetzen (Abs. 3 Satz 7, vgl. Anm. 584; zur Zurechnung des entstehenden Gewinns s. auch STENERT, DStR 2017, 1785 [1787]; LEVEDAG, GmbHR 2017, 113 [116]).

Tarifbegünstigung: Sofern dabei sämtliche stille Reserven des Anteils des jeweiligen Mitunternehmers aufgedeckt werden, ist der dadurch entstehende Gewinn auch dann begünstigt, wenn es bei anderen Mitunternehmern zu einer Buchwertfortführung kommt (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607, unter IV.1.b). Diese zur Rechtslage bis 1998 ergangene Entsch. ist uE auch auf die heutige Rechtslage übertragbar, da der – insoweit allerdings nicht ganz eindeutige – Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 dem jedenfalls nicht entgegensteht. Von der Begünstigung auszunehmen ist jedoch der anteilige Gewinn, der auf die „Veräußerung an sich selbst“ (Abs. 3 Satz 5) entfällt.

Nachträgliche Überführung ins Privatvermögen innerhalb der Sperrfrist: Übernimmt der Mitunternehmer einzelne WG zunächst in sein BV, veräußert oder entnimmt sie aber innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach Abgabe der StErklärung wieder, ist rückwirkend ebenfalls der gemeine Wert anzusetzen (Abs. 3 Satz 3, vgl. Anm. 560).

Keine Gewerbesteuer: In allen vorstehend genannten Fällen unterliegt ein entstehender Gewinn (vorbehaltlich der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG) nicht der GewSt, da es sich systematisch weiterhin um einen Betriebsaufgabevergang handelt.

dd) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven; entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4

(1) Sichergestellte Besteuerung stiller Reserven als Grundlage des Buchwertprivilegs

550

Die Buchwertfortführung setzt auch in Realteilungsfällen voraus, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies entspricht der gesetzlichen

Regelung für die Überführung von EinzelWG zwischen verschiedenen BV eines Stpfl. sowie bei Mitunternehmenschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 1). Die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist in Realteilungsfällen von der Rspr. schon vor der Schaffung einer gesetzlichen Regelung als „die Buchwertfortführung tragender Grundsatz“ bezeichnet worden (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, unter IV.1.b).

551 (2) **Sicherstellung auch bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte in einem ausländischen Doppelbesteuerungsabkommen-Staat**

Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4: Durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) ist in § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ein Verweis auf die – gleichzeitig ins Gesetz eingefügte – Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 4 aufgenommen worden. Danach liegt ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vor, wenn ein bisher einer inländ. BS des Stpfl. zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 - 6/06, BStBl. I 2006, 228, unter V.; nunmehr BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter V. Satz 2). Rechtsfolge im Rahmen des § 16 Abs. 3 Satz 2 ist damit der Ausschluss der Buchwertfortführung hinsichtlich dieses WG (nicht etwa hinsichtlich der gesamten Realteilung).

Welcher Wert stattdessen angesetzt werden soll, ist in § 16 nicht ausdrücklich geregelt. Über die in § 4 Abs. 1 Satz 4 enthaltene Weiterverweisung auf § 4 Abs. 1 Satz 3 sind uE aber die Entnahmeregelungen anzuwenden; eine solche Entnahme ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Liegt die ausländ. BS in einem anderen EU-Staat, kann der Stpfl. einen Ausgleichsposten gem. § 4g bilden und die Versteuerung des „Entnahmegewinns“ so über fünf Jahre verteilen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung, Rückwirkungsproblematik: § 52 enthält keine eigene Anwendungsregelung für die in § 16 Abs. 3 Satz 2 vorgenommene Ergänzung. Danach lässt sich mit guten Gründen die Auffassung vertreten, dass diese Ergänzung erstmals mW für den VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 in der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des JStG 2010 geltenden Fassung) anzuwenden sei. Allerdings gilt die in § 16 Abs. 3 Satz 2 nunmehr in Bezug genommene Norm des § 4 Abs. 1 Satz 4 in allen Fällen, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist (§ 52 Abs. 8b Satz 3 idF des JStG 2010). § 4 Abs. 1 Satz 3 gilt wiederum grds. für Wj., die nach dem 31.12.2005 enden (§ 52 Abs. 8b Satz 1 idF des JStG 2010). Für zuvor endende Wj. gilt § 4 Abs. 1 Satz 3, wenn ein WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind oder wenn das WG bei einem beschränkt Stpfl. nicht mehr einer inländ. BS zuzuordnen ist (§ 52 Abs. 8b Satz 2 idF des JStG 2010). Diese rückwirkenden Anwendungsregelungen für die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 4 sind uE auch im Rahmen des in § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 enthaltenen Verweises maßgeblich.

Verfassungsrechtliche Rechtfertigung: Damit stellt sich die Frage der verfassungsrechtl. Rechtfertigung dieser (echten) Rückwirkung. In den Gesetzesmaterialien zu § 4 Abs. 1 Satz 4 (BTDrucks. 17/3549, 22) wird die Rückwirkung mit der früheren gegenteiligen BFH-Rspr. zum finalen Entnahmebegriff (zB BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168) begründet, aufgrund derer beim Stpfl. im Rückwirkungszeitraum kein schutzwürdiges Vertrauen im Hinblick auf

die spätere Rspr.-Änderung haben bestehen können. Ferner führt der Gesetzgeber die schwierigen Folgefragen an, die sich stellen würden, wenn der Gewinn, der bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme des der ausländ. BS zugeordneten WG entstünde, zwischen den beiden Staaten auf die jeweiligen Zeiträume der Zugehörigkeit zur deutschen bzw. ausländ. BS aufzuteilen wäre. Zumindest die erstgenannte Erwägung des Gesetzgebers (fehlender Vertrauensschutz bei Änderung einer langjährigen höchstrichterlichen Rspr.) kann uE die Rückwirkung tragen (aA MUSIL, FR 2011, 545 [550]), denn in derartigen Fällen werden rückwirkende gesetzliche Regelungen, die die zuvor geltende Rspr. festschreiben, auch vom BVerfG in stRspr. akzeptiert (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228, unter B.II.1.a; BFH v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187; BFH v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, unter B.II; BFH v. 10.7.2009 – 1 BvR 1416/06, HFR 2009, 1030, unter IV.1; vgl. auch BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577, Rz. 19 ff.).

Leerlaufen des Gesetzeswortlauts? Der I. Senat des BFH hat in seinen Entsch. zur Aufgabe der Theorien der finalen Entnahme (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) und der finalen Betriebsaufgabe (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019, unter B.I.7) die Auffassung vertreten, die DBA seien so auszulegen, dass sie dem Steuerzugriff des früheren Sitzstaats auf die bis zur Verlagerung des WG oder Betriebs ins Ausland entstandenen stillen Reserven nicht entgegenstehen. Danach sei eine Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt der künftigen Veräußerung oder Entnahme des WG aus dem ausländ. BV oder im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Auslandsbetriebs anzunehmen. Übertragen auf den Fall der Realteilung hätte diese Rspr. zur Folge, dass selbst bei einer Überführung des WG in eine BS in einem DBA-Staat die Besteuerung der (bisher entstandenen) stillen Reserven sichergestellt bliebe, so dass der Gesetzeswortlaut der Buchwertfortführung nicht entgegenstünde. Die FinVerw. wendet diese Urteile allerdings nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus an (BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671, mit Verweis auf den OECD-MK und die internationale Verwaltungspraxis; BMF v. 18.11.2011 – IV C 6 - S 2134/10/10004, BStBl. I 2011, 1278). Hält man die geänderte Rspr. des I. Senats des BFH für zutr., stellt sich die Frage, ob § 4 Abs. 1 Satz 4 (und damit auch der Verweis in § 16 Abs. 3 Satz 2) überhaupt einen eigenen Anwendungsbereich hat, denn wenn es zuträfe, dass Deutschland auch nach der Zuordnung des WG zu einer ausländ. BS nicht durch das DBA daran gehindert wird, weiterhin auf die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven zuzugreifen, könnte es an einem „Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts“ fehlen. Entsprechend vertritt ein Teil der Literatur die Auffassung, dass § 4 Abs. 1 Satz 4 leer läuft (zB LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90). Auf der Grundlage dieser Auffassung müsste es auch in Realteilungsfällen bei der Buchwertfortführung bleiben.

Stellungnahme: Zweifelhaft ist uE bereits, ob die Auffassung des I. Senats überhaupt zutr. ist (krit. auch MITSCHKE, FR 2010, 187; MUSIL, FR 2011, 545 [549]; RUTNER, IStR 2012, 49 [50]; zust. im Hinblick auf den OECD-Betriebsstättenbericht 2008 und die geänderte Fassung des OECD-MK aber BEINERT/BENECKE, FR 2010, 1009 [1010]). Insbesondere findet sich im Ur. des EuGH (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25), das sich ausführlich mit der Zulässigkeit der niederländischen Parallelregelung befasst, die ebenfalls die Realisierung sämtlicher stiller Reserven in Fällen der Betriebsverlegung ins Ausland anordnet, nicht der geringste Anhaltspunkt dafür, dass die vom BFH vertretene These, der Herkunftsstaat behalte nach der Betriebsverlegung das Be-

steuerungsrecht, vom EuGH auch nur erwogen worden sein könnte (HRUSCHKA, DStR 2011, 2343, meint sogar, der EuGH sei dem Ansatz des BFH „nicht gefolgt“). Hätte auch der EuGH diese These für erwägenswert gehalten, wäre aber zu erwarten gewesen, dass er sie zumindest erwähnt, weil der zeitlich spätere Steuerzugriff ein milderes Mittel im Vergleich zu der (vom EuGH letztlich gebilligten) sofortigen StFestsetzung darstellen würde.

Aber selbst wenn man dem I. Senat folgen würde, hätte der Gesetzgeber uE sein mit der Gesetzesergänzung verfolgtes Ziel erreicht, in Fällen, in denen im Rahmen einer Realteilung ein WG in eine ausländ. BS überführt wird, eine Gewinnrealisierung anzuordnen (glA § 4 Anm. 240; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 207 aE; MUSIL, FR 2011, 545 [550]). Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 4 fingiert in Fällen der Zuordnung eines WG zu einer ausländ. BS einen Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts, um an diese Fiktion dann weitere Rechtsfolgen (Entnahme und Gewinnrealisierung) zu knüpfen. Die Wirkung der gesetzlichen Fiktion tritt nach dem Gesetzeswortlaut unabhängig davon ein, ob man mit dem I. Senat DBA-rechtl. einen künftigen deutschen Steuerzugriff auf die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven für zulässig hält. Aber selbst wenn man in § 4 Abs. 1 Satz 4 keine Fiktion, sondern – in Aufgreifen einer unglücklichen Formulierung der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/3549, 15) – nur ein „Regelbeispiel“ sehen will (so BRÄHLER/BENSMANN, DStZ 2011, 702 [706]), ließe sich der mit der Überführung ins Ausland zumindest für künftig entstehende stille Reserven verbundene Ausschluss des deutschen Steuerzugriffs als „Beschränkung des Besteuerungsrechts“ auffassen, so dass der Gesetzeswortlaut weiterhin erfüllt wäre. Auch die Gesetzesmaterialien sind eindeutig, da der Gesetzgeber – anders als der I. Senat des BFH – davon ausgeht, dass die Besteuerung der stillen Reserven bei Zuordnung von WG zu einer ausländ. BS nicht gesichert sei (BTDrucks. 17/3549, 17).

Vereinbarkeit mit Europarecht: Folgt man der hier vertretenen Auffassung, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 (und damit der in § 16 Abs. 3 Satz 2 enthaltene Verweis) tatsächlich den vom Gesetzgeber gewollten Anwendungsbereich hat, stellt sich sogleich die Frage nach der Vereinbarkeit der gesetzlich angeordneten Rechtsfolgen mit den europarechtl. Grundfreiheiten. Diese Frage ist auf der Grundlage der mittlerweile gefestigten EuGH-Rspr. in gleicher Weise zu bejahen wie bei der Parallelregelung des Abs. 3a (s. die ausführliche Darstellung in Anm. 630). Die auf § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4 beruhende StFestsetzung ist daher mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar, ebenso die auf höchstens fünf Jahre begrenzte Stundungsregelung des § 4g.

c) Rechtsfolgen der Realteilung

552 aa) Bei der real geteilten Mitunternehmerschaft: zwingender Ansatz der Buchwerte

Zwingender Buchwertansatz: Im Gegensatz zur bis 1998 geltenden Rechtslage besteht kein Wahlrecht zur Gewinnrealisierung mehr, obwohl es sich systematisch weiterhin um eine Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft handelt. Die Regelung folgt damit – wie § 6 Abs. 5 Satz 3 – dem finalen Entnahmebegriff (s. auch Anm. 524) und dem Gedanken des fortgeführten unternehmerischen Engagements (BTDrucks. 14/6882, 34; BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, Rz. 37). Ein Rückgriff auf § 24 UmwStG – so die von der Rspr. bis 1998 herangezogene Grundlage (s. Anm. 570) – ist nunmehr weder erforderlich noch möglich. In der handelsrechtl. Liquidationsbilanz sind

hingegen zwingend die Verkehrswerte anzusetzen (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [388]). Der Buchwert eines WG ergibt sich aus dem Saldo der Ansätze in der Gesamthandssteuerbilanz einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen. Die Buchwertfortführung kann zur Verlagerung stiller Reserven auf andere Mitunternehmer führen; die Rspr. sieht dies als notwendige Folge der gesetzlichen Regelung an (BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766, Rz. 19).

Im Regelfall keine Aufgabebilanz: Hat die Mitunternehmerschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, behalten diejenigen Mitunternehmer, die die WG übernehmen, diese Gewinnermittlungsart bei und wird kein Spitzenausgleich gezahlt, bedarf es nicht des in Abs. 2 Satz 2 grds. angeordneten Übergangs zum BV-Vergleich zur Erstellung einer Aufgabebilanz (ausführl. BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, Rz. 21 ff.). Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart und die Erstellung einer Aufgabebilanz ist uE aber selbst bei Zahlung eines Spitzenausgleichs entbehrlich, weil es hierfür nicht der Ermittlung der Kapitalkonten der Gesellschafter bedarf (ebenso wohl KANZLER, FR 2013, 1083). Anders stellt sich dies dar, wenn ein im Rahmen einer Realteilung ausscheidender Gesellschafter zusätzlich zu den zum Buchwert übergehenden WG ein Barentgelt erhält (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 58: Rentenzahlung), weil dann das Kapitalkonto festgestellt werden muss.

Ausnahmen von der Buchwertfortführung gelten,

- soweit die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil; s. Anm. 550 f.),
- soweit ein Spitzenausgleich geleistet wird (s. Anm. 554 ff.),
- soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne WG übertragen wurden, wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen werden (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 560 ff.),
- soweit einzelne WG unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden (Abs. 3 Satz 4; s. Anm. 565 ff.),
- soweit bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe übertragen wurden, Anteile an einer Körperschaft von einem EStSubjekt auf ein KStSubjekt übertragen werden und der Übernehmer die Anteile innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren veräußert (Abs. 5; s. Anm. 750 ff.).

bb) Bindung des übernehmenden Mitunternehmers an die Buchwerte 553

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung ist der übernehmende Mitunternehmer an die Buchwerte aus der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft gebunden. Dies hat zur Folge, dass er stl. in die Rechtsstellung der Mitunternehmerschaft einrückt (zB für die Behalte- und Übertragungsfristen nach § 6b und die Fortführung der gewählten AfA-Methode); s. ausführl. Anm. 559.

cc) Ausgleich von Differenzen zwischen den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem Kapitalkonto des Übernehmers in der Gesamthandsbilanz 554

Solche Differenzen sind in der Praxis eher die Regel als die Ausnahme. Die Fortführung der Buchwerte bereitet deshalb erhebliche Schwierigkeiten. Mehrere Lösungsmöglichkeiten sind in der Vergangenheit diskutiert worden. Alle haben allerdings den Nachteil, dass sie gegen mindestens einen tragenden Grundsatz des EStRechts verstoßen. Daher ist die – bereits in den sechziger Jahren des

letzten Jahrhunderts entbrannte – Diskussion bis heute nicht ganz zur Ruhe gekommen.

Beispiel: An der A&B-oHG sind A und B zu je 50 % beteiligt. Das Gesamthandsvermögen besteht aus einem Grundstück (Buchwert 25, Teilwert 100) und einem Warenlager (Buchwert 75, Teilwert 100). Die Kapitalkonten von A und B weisen einen Stand von je 50 auf. A soll im Rahmen der Realteilung das Grundstück und B das Warenlager erhalten und weiterhin betrieblich nutzen.

Kapitalkontenanpassungsmethode: Diese Methode wird von Rspr. und Fin-Verw. angewendet (grundlegend BFH v. 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419 [421]; BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [389], mwN; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VII., mit Beispiel; zust. SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 407 [8/2017]; ausführl. KEUK, DB 1972, 598; MUSIL, DB 2005, 1291 [1294]; krit. REIB, BB 2000, 1965 [1971]; REISS, BB 2001, 1225 [1230]). Danach sind die Buchwerte der jeweils zugewiesenen WG in den Fortführungsbetrieben der Realteiler zu übernehmen und die Kapitalkonten erfolgsneutral an die Summe der Buchwerte anzupassen. Soweit Ergänzungsbilanzen vorhanden sind, sind auch diese erfolgsneutral in die Anpassung einzubeziehen (BFH v. 18.5.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70).

Fortführung Beispiel: Im obigen Beispiel hat A das Grundstück mit 25 und B das Warenlager mit 75 anzusetzen und das Kapitalkonto entsprechend anzupassen. Die stillen Reserven, die im Rahmen der oHG beiden Gesellschaftern zur Hälfte zuzurechnen waren, springen damit teilweise auf denjenigen Gesellschafter über, der WG mit höheren stillen Reserven erhält.

Bewertung: Diese Methode entspricht dem Gesetzeswortlaut (Buchwertfortführung in Bezug auf die übernommenen WG) und hat den Vorteil größtmöglicher Einfachheit für sich. Sie verletzt aber den – im EStG allerdings ohnehin nicht konsequent durchgeführten – Grundsatz, dass jeder Stpfl. nur die von ihm selbst erwirtschafteten stillen Reserven versteuern soll. Im Einzelfall müssen die Gesellschafter dann im Rahmen der Auseinandersetzung einen Ausgleich für die unterschiedlichen latenten Ertragsteuerbelastungen berücksichtigen (wenn ein solcher Ausgleich nicht durch Zuweisung zusätzlicher WG, sondern durch gesonderte Zahlung vorgenommen wird, handelt es sich um einen Spitzenausgleich, der zur anteiligen Gewinnrealisierung führt; s. hierzu Anm. 556). Wenn hingegen das Überspringen stiller Reserven gerade das Ziel der Gestaltung ist, kann die Realteilung unter Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode zur Erreichung dieses Ziels genutzt werden.

Buchwertanpassungsmethode: Hier werden die Kapitalkonten fortgeführt und die Buchwerte der übernommenen WG durch Auf- und Abstocken ihrer Bilanzansätze an die jeweiligen Kapitalkonten angepasst (erstmalig vorgeschlagen von BÖTTCHER/BEINERT, DB 1963, 1405; für die Anwendbarkeit dieser Methode auch zu der ab 2001 geltenden Rechtslage ENGL, DStR 2002, 119; ENGL/SCHAFLITZL, DB 2002, Beilage 1, 33; BAREIS, DB 2016, 2973; SIEGEL, DStZ 2017, 414; SIEGEL, StuB 2017, 529; REIB, FR 2017, 458 [464]).

Fortführung Beispiel: Im obigen Beispiel hätte A das Grundstück und B das Warenlager jeweils mit 50 anzusetzen.

Bewertung: Diese Methode verlässt den Gesetzeswortlaut und verstößt gegen den Grundsatz, dass stille Reserven nicht auf andere WG übertragen werden dürfen (Ausnahmen: § 6b, R 6.6 EStR). Zudem liegt ein Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip vor, da es keinen Anlass für eine Neubewertung der WG gibt. Ab 2001 verdeutlicht ferner der Umstand, dass eine Neutralisierung von Gewinnen durch Ergänzungsbilanzen zwar in § 6 Abs. 5 Satz 4, nicht aber in den ansonsten parallel ausgestalteten Vorschriften des § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 zugelassen wurde, dass eine Buchwertanpassung bei Realteilungen nicht zulässig sein soll.

Kapitalausgleichspostenmethode: Hier werden sowohl die Kapitalkonten als auch die Buchwerte der übernommenen WG fortgeführt. Der Bilanzausgleich wird dadurch erreicht, dass entsprechende Ausgleichsposten erfolgsneutral gebildet werden. Wer die WG mit den höheren stillen Reserven übernimmt, bildet einen aktiven Ausgleichsposten, der andere Realteiler einen Passivposten. Realisiert der Realteiler mit dem aktiven Posten die stillen Reserven eines WG (zB durch Veräußerung, Entnahme oder Betriebsaufgabe), löst er den Posten (ggf. anteilig) gewinnmindernd auf. Korrespondierend hat der andere Realteiler den Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen (erstmal THEIS, FR 1963, 220 [223]; ausführl. JAKOB/GIES, BB 1987, 2400; JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149; ferner PAUS, DStZ 1993, 204; CARLÉ in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 108; RÖHNER, StuW 2008, 144; SIEGEL, DB 2016, 2245, 2248, unter ausführlicher Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung).

Fortführung Beispiel: Im obigen Beispiel würde A das Grundstück mit 25 und das übernommene Kapital mit 50 ansetzen und zum Bilanzausgleich einen Ausgleichsposten von 25 aktivieren. B bildet einen entsprechenden Passivposten.

Bewertung: Diese Methode hat den Vorteil, dass stille Reserven weder auf andere StSubjekte noch auf andere WG übergehen und die vorstehend genannten strechtl. Prinzipien möglichst „rein“ verwirklicht werden. Mit dem Gesetzeswortlaut wäre sie bei weiter Auslegung uE noch vereinbar. Sie ist wegen des Erfordernisses jahrelanger Beobachtung des Schicksals uU zahlreicher WG und der erforderlichen Herstellung der Korrespondenz zwischen den ehemaligen Gesellschaftern aber nicht mit vernünftigen Aufwand handhabbar. Zudem verstößt sie gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, denn der Realteiler mit einem passiven Ausgleichsposten muss diesen allein deshalb auflösen, weil der andere Realteiler das entsprechende WG veräußert bzw. entnimmt. Es fehlt damit beim Steuerschuldner an jeglichem steuerauslösenden Tatbestand.

dd) Behandlung eines Spitzenausgleichs

(1) Begriff des Spitzenausgleichs (Wertausgleichs)

555

Hat ein Mitunternehmer WG übernommen, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigen, wird er in Höhe der Differenz aus eigenen Mitteln (PV, anderweitiges BV) einen Ausgleich an die anderen Mitunternehmer leisten müssen (vgl. BFH v. 11.4.2013 – III R 32/12, BStBl. II 2014, 242, Rz. 18). Der Begriff des Spitzenausgleichs ist abzugrenzen von einem „Wertausgleich“, der aus Mitteln der Gesellschaft selbst an einen Ausscheidenden gezahlt wird (vgl. hierzu BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 65).

Die Übernahme von Schulden der Mitunternehmerschaft stellt hingegen auch dann keinen Wertausgleich dar, wenn deren Höhe nicht dem Anteil des Übernehmers an den Gesellschaftsschulden entspricht, denn auch die Verbindlichkeiten gehören zu den EinzelWG, die im Rahmen einer Realteilung frei verteilt werden können (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [387]).

(2) Rechtsfolgen

556

Spitzenausgleich führt zu teilweiser Gewinnrealisierung: Der Spitzenausgleich steht der Annahme einer zur Buchwertfortführung zwingenden Realteilung nicht entgegen (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 unter A.II.3., mwN auf die ältere Rspr.). Er führt jedoch zur teilweisen Gewinnverwirklichung.

Dies gilt auch, wenn die Zahlung allein zum Zweck des Ausgleichs künftiger Steuerbelastungsdifferenzen aus der Anpassung der Kapitalkonten (s. Anm. 554) erfolgt, denn dieser Ausgleich gehört nicht etwa zum außerbetrieblichen Bereich, sondern ist Bestandteil der Realteilungsabrede (BORDEWIN, DStZ 1992, 353 [358], BLUMERS/BEINERT/WITT, BB 1999, 1786; offengelassen in BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 [609]).

Zur Abwicklung eines Spitzenausgleichs bei der Realteilung von Freiberufler-PersGes. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. REGIERER/MEINING, DStZ 2006, 474.

Die Ermittlung der Höhe des Gewinns ist umstritten:

► *Die Rechtsprechung* nimmt beim Empfänger der Ausgleichszahlung einen Gewinn in deren voller Höhe an; beim Ausgleichsverpflichteten (Übernehmer des WG) entstehen in dieser Höhe AK.

So bereits BFH v. 5.7.1963 – VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492; ferner BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 (844); ausführl. BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (612); BFH v. 17.2.1994 – VIII R 12/93, BFH/NV 1995, 98; zur Rechtslage bis 1998 nochmals BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596 Rz. 32; zust. REISS, DStR 1995, 1129; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 251; STEGEL, DB 2016, 2245 (2256). Die Rspr. sieht die Zahlung als Entgelt für einen Forderungskauf an: Der gesetzliche Auseinandersetzungsanspruch sei zunächst auf Geld gerichtet. Die vertragliche Realteilungsvereinbarung führe zu einer Abänderung dieses Auseinandersetzungsanspruchs dahingehend, dass zum einen statt Geld bestimmte WG geschuldet würden, zum anderen der Anspruch gegenüber dem einen Gesellschafter nicht vollständig, gegenüber dem anderen Gesellschafter aber überschießend erfüllt werde. In Höhe der Wertdifferenz enthalte die Realteilungsvereinbarung eine Abtretung des Auseinandersetzungsanspruchs an den anderen Gesellschafter; der Spitzenausgleich stelle das Entgelt für diese Abtretung dar. Im betrieblichen Bereich müssten derartige Entgelte zu BE führen.

► *Finanzverwaltung und herrschende Meinung im Schrifttum* zerlegen den Vorgang nach dem Vorbild der Erbauseinandersetzung mit Ausgleichszahlungen in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil, ziehen von der Ausgleichszahlung einen Buchwertanteil in Höhe der Entgeltlichkeitsquote ab und kommen damit zu einem geringeren Gewinn. Die Entgeltlichkeitsquote ergibt sich aus dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum Verkehrswert der übernommenen WG.

Zunächst BMF v. 11.8.1994 – IV B 2 - S 2242 - 32/94, BStBl. I 1994, 601; Nichtanwendungserlass unter Berufung auf die Behandlung der Erbauseinandersetzung; aktuell BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VI. Satz 3; zust. GROH, WPg. 1991, 620 (623); HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 196 (8/2007); HÖRGER, DStR 1993, 37 (41); BORDEWIN, DStZ 1992, 353 (356); BRANDENBERG, StbJb. 1994/95, 329 (343); WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 548; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 (93); MUSIL, DB 2005, 1291 (1295); SCHELL, BB 2006, 1026 (1028); STERZINGER, NJW 2011, 3057 (3059), mit ausführlichem Berechnungsbeispiel; wohl auch WENDT, FR 1999, 333 (343).

Im Beispiel (s. Anm. 554) möge der Teilwert des Grundstücks 125 und der des Warenlagers 75 betragen. A übernimmt das Grundstück und hat in Höhe der halben Wertdifferenz (25) einen Ausgleich an B zu leisten. Die Entgeltlichkeitsquote beträgt ein Fünftel, der von B realisierte Gewinn 25 \cdot $\frac{1}{5}$ (ein Fünftel des Buchwerts von 25) = 20 (nach Auffassung der Rspr. hingegen 25). A führt den Buchwert des Grundstücks in Höhe des nicht entgeltlich erworbenen Anteils (vier Fünftel von 25 = 20) fort und stockt ihn um die eigenen AK (20) auf.

► *Stellungnahme*: Die Auffassung der FinVerw. ist jedenfalls in ihrem Erg. vorzuzugewürdigt. Zwar handelt es sich bei der Realteilung letztlich nicht um einen unentgeltlichen Vorgang; sie wird aber wie ein solcher behandelt (Buchwertfortführung, Eintritt des Übernehmenden in Fristen usw., vgl. Anm. 559). Dann ist es aber konsequent, den Buchwert anteilig zu berücksichtigen. Für die Praxis nicht handhabbar wäre es jedenfalls, wollte man Erbauseinandersetzungen und „sonstige“ Realteilungen unterschiedlich behandeln, denn dann käme es zu kaum vernünftig lösbaren Abgrenzungsproblemen in den Fällen, in denen eine Erbengemeinschaft sich erst längere Zeit nach dem Erbfall auseinandersetzt. Zudem sind Fälle denkbar, in denen der Spitzenausgleich höher ist als die insgesamt vorhandenen stillen Reserven, was zwingend gegen die Auffassung der Rspr. spricht (vgl. PAUS, FR 1993, 598 mit Beispiel; zust. MEYER-SCHARENBERG, StKongrRep. 1994, 253 [263]). Demgegenüber ist das Erklärungsmodell der Rspr. mit der Annahme eines Forderungskaufs nicht zwingend.

Keine Begünstigung des Gewinns nach § 16 Abs. 4, § 34: Die Rspr. nimmt insoweit zu Recht laufenden Gewinn an, weil es nicht zu einer vollständigen Realisierung der stillen Reserven kommt;

BFH v. 5.7.1963 – VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492; BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 (613); BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809; BFH v. 17.2.1994 – VIII R 12/93, BFH/NV 1995, 98; zust. FROMM, BB 1994, 1042; REIB, StuW 1995, 199 (209); WACKER, BB 1999, Beilage 5, 8; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 (94); MUSIL, DB 2005, 1291 (1295).

Die FinVerw. hat sich dieser Auffassung für die ab 2001 geltende Rechtslage angeschlossen (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VI. Satz 4). Für die zuvor geltende Rechtslage hatte die FinVerw. die Vergünstigungen hingegen jedenfalls bei der Übernahme von Teilbetrieben gewährt (BMF v. 11.8.1994 – IV B 2 - S 2242 - 32/94, BStBl. I 1994, 601, Rz. 2). Dies war indes auf Basis der Auffassung der FinVerw. zur Ermittlung der Höhe des Gewinns inkonsequent, weil es dabei gar nicht zu einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven kommt.

Gewerbesteuer fällt auf den Gewinn aus einem Spitzenausgleich grds. nicht an (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809; BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VI. Satz 5), denn der Gewinn stellt zwar keinen Aufgabegewinn dar, steht aber in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe. Ausnahmen gelten ab 2002 in den Fällen des Satzes 4 (Übertragung auf eine Körperschaft; s. Anm. 567) sowie in den Fällen des § 7 Satz 2 GewStG (der Gewinn entfällt nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer).

(3) Gestaltungen zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs

557

Zuweisung neutraler Wirtschaftsgüter: Liquide Mittel sowie Verbindlichkeiten können den einzelnen Mitunternehmern frei zugewiesen werden (zu liquiden Mitteln BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 44; zu Verbindlichkeiten BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385, unter A.I.2.d; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420, unter B.I.3.b bb aaa). In vielen Fällen wird man schon durch deren disquotale Verteilung die Zahlung eines Spitzenausgleichs aus eigenen Mitteln eines Mitunternehmers vermeiden können.

Aufstockung der liquiden Mittel: Reichen die vorhandenen liquiden Mittel bzw. Verbindlichkeiten nicht aus, wird deren Aufstockung durch Kreditaufnahme oder Einlagen der Mitunternehmer empfohlen (zB KNOBBE-KEUK, Bilanz-

und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 IX 4b; HÖRGER, DStR 1993, 37 [43]).

Diese Empfehlung ist mit Vorsicht zu betrachten, weil hier schnell der Anwendungsbereich des § 42 AO eröffnet sein kann: Wenn die Einlage des einen Gesellschafters nur den Zweck hat, sogleich an den anderen Gesellschafter ausgekehrt zu werden, handelt es sich wirtschaftlich um Veräußerungsentgelt („Scheineinlagen“; im Erg. ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 550; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [95]; GÄNGER in B/B, § 16 Rz. 240 [7/2008]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 420 [8/2017]; HERZIG, FR 1988, 85 [91]; BORDEWIN, DStZ 1992, 353 [356]; CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13143]; MUSIL, DB 2005, 1291 [1295]; NEUMANN, EStB 2006, 143 [146]; WENDT, FR 2016, 536 [541]; zur Erbauseinandersetzung BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Rz. 25; offen gelassen in BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 45; aA SIEGEL, DB 2016, 2245 [2254]).

Teilung einer Besitzgesellschaft: In einem ersten Schritt bringen die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile in zwei gewerblich geprägte PersGes. ein, wobei sie die Kapitalkonten dergestalt zuordnen, dass ein Spitzenausgleich vermieden wird. Anschließend wird die BesitzPersGes. real geteilt (s. näher BAUSCHATZ, FR 2004, 571).

Zweistufenmodell: Diesem ist seit 2002 durch Abs. 1 Satz 2 der Boden entzogen, es wurde aber für die zuvor geltende Rechtslage vertreten (ohne inhaltliche Stellungnahme erwähnt von BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 [610]). Danach sollte der ausgleichspflichtige Mitunternehmer vor der Realteilung einen Teil seines Anteils an den anderen Mitunternehmer veräußern; die eigentliche Realteilung war dann ohne Spitzenausgleich möglich. Der entstehende Veräußerungsgewinn war zwar stpfl., aber tarifbegünstigt. Auch hier drohte aber die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 550; ebenso zu einem anderen Fall kurzfristiger Anteilsübertragung BFH v. 6.5.1998 – IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146).

558 ee) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei der Realteilung

Überführung in ein anderes Betriebsvermögen: Auch wenn der Realteiler SonderBV in ein anderes BV überführt, ist der Buchwert anzusetzen. Dies folgt allerdings nicht aus § 16 Abs. 3 Satz 2 (dessen Wortlaut nur Übertragungen, nicht aber Überführungen erfasst), sondern aus dem hier einschlägigen § 6 Abs. 5 Satz 2 (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz. 46). Dies hat zur Folge, dass die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 bei derartigen Vorgängen nicht anwendbar ist (s. auch Anm. 561; dort auch zur gegenteiligen Verwaltungsauffassung).

Überführung in das Privatvermögen: Hier ist zwischen wesentlichen Betriebsgrundlagen und anderen WG zu differenzieren.

▶ *Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Mitunternehmergesellschaft gehören:* Überführt der Realteiler derartige WG des SonderBV ins PV, ist nach Abs. 3 Satz 7 insoweit der gemeine Wert anzusetzen.

▶ *Wesentliche Betriebsgrundlagen:* Hier stellt sich die Frage, welche Auswirkung die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage ins PV auf die Behandlung der Realteilung im Übrigen hat. Einerseits könnte man die Auffassung vertreten, hier handele es sich um eine insgesamt – auch hinsichtlich der aus dem Gesamtvermögen in ein anderes BV übernommenen WG – gewinnrealisierende Aufgabe des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 507). Anderer-

seits lässt der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 auch die Möglichkeit offen, nur die stillen Reserven aus der Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlage ins PV – allerdings nicht begünstigt – aufzudecken und im Übrigen die Realteilung zu Buchwerten durchzuführen. Die letztgenannte Auslegungsmöglichkeit ist uE vorzugswürdig (objektbezogene Betrachtung; s. Anm. 547), denn die in Abs. 3 Satz 2 enthaltene Regelung über die Realteilung ist als Spezialnorm zum allgemeinen Betriebsaufgabetatbestand des Abs. 3 Satz 1 anzusehen und damit vorrangig.

ff) Weitere Rechtsfolgen der Realteilung

559

Untergang des Zinsvortrags nach § 4h: Da die Realteilung als Aufgabe der Mitunternehmerschaft anzusehen ist (s. Anm. 541), geht ein noch nicht verbrauchter Zinsvortrag unter (§ 4h Abs. 5).

Auswirkungen auf laufende Sperrfristen (zB nach § 6 Abs. 3, 5 EStG, §§ 22, 24 UmwStG): Siehe PATT, EStB 2014, 182.

Eintritt in die Fristen bei Übertragung stiller Reserven (§ 6b): Siehe Anm. 553.

Kontinuität beim Investitionsabzugsbetrag (§ 7g): Wenn der Abzug im SonderBV bei der PersGes. vorgenommen wurde, bleibt die Begünstigung angesichts der wirtschaftlichen Kontinuität auch dann bestehen, wenn die Investition erst nach der Realteilung im neuen EinzelBV des früheren Gesellschafters getätigt wird (BFH v. 29.3.2011 – VIII R 28/08, BStBl. II 2014, 299, Rz. 21; krit. WENDT, FR 2011, 995). Dies gilt uE auch dann, wenn der Abzug in der Gesamthandsbilanz vorgenommen wurde.

Keine Fortführung des Rechts auf Verlustverrechnung für Kommanditisten (§ 15a): Wenn im Rahmen der Realteilung einer PersGes. zu Buchwerten die WG auf eine andere PersGes. übergehen und für den Realteiler bei der bisherigen PersGes. ein negatives Kapitalkonto aufgrund ausgleichs- oder abzugsfähiger Verluste entstanden war, das er nicht ausgleichen muss, gilt dieser Betrag gemäß § 52 Abs. 24 Satz 3 ungeachtet der Buchwertfortführung als Veräußerungsgewinn (BFH v. 20.11.2014 – IV R 47/11, BStBl. II 2015, 532, Rz. 29 ff.).

Fortsetzung der Berichtigungsmöglichkeit nach den Grundsätzen über den formellen Bilanzenzusammenhang: Siehe BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596.

Gewerbesteuer fällt bei Zahlung eines Spitzenausgleichs (s. Anm. 556), bei Übertragung ins PV (s. Anm. 549) und bei vorzeitiger Veräußerung/Entnahme (s. Anm. 562) nicht an, sofern die Gewinne auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfallen (ansonsten gilt § 7 Satz 2 GewStG). Bei einer Übertragung auf Körperschaften iSd. Abs. 3 Satz 4 führt § 7 Satz 2 GewStG zur GewStPflicht (s. Anm. 567). Die Fortführung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts (§ 10a GewStG; dazu BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616) ist nach einer Realteilung wegen der Beendigung des betrieblichen Organismus grds. nicht mehr möglich (BFH v. 18.11.1970 – I R 93/69, BStBl. II 1971, 147; BORDEWIN, DStR 1995, 313 [317]); anders jedoch bei Zuweisung eines verlustverursachenden Teilbetriebs (BFH v. 5.9.1990 – X R 20/89, BStBl. II 1991, 25; so auch R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 7 GewStR 2009; HERZIG/FÖRSTER/FÖRSTER, DStR 1996, 1025 [1030]; STAHL, KÖSDI 2006, 14939 [14948]). Erfolgt die Realteilung nach einer Umwandlung, treten die übernehmenden Mitunternehmer in die gewstl. Fortführungsfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG ein (so zum UmwStG 1995 BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268,

Rz. 18.10; im Erl. zum UmwStG idF des SEStEG [BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314] findet sich hierzu zwar keine ausdrückliche Stellungnahme mehr; die Rechtslage hat sich uE aber nicht geändert).

Eintritt in die laufende Fortführungsfrist für die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ErbStG): Vgl. R E 13a.6 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011 (nur wenn der Realteiler nicht ausschließlich einzelne WG erhält).

Grundwerbsteuer wird nur insoweit erhoben, wie der Realteiler nicht schon zuvor am Grundstück beteiligt war (§ 6 Abs. 3 GrEStG; STAHL, KÖSDI 1998, 11424 [11438]; ausführl. WERNER, StuB 2008, 66).

Umsatzsteuer: Siehe ausführl. KORN, KÖSDI 2013, 18504; STENERT, DStR 2018, 765. Hier gelten die allgemeinen Grundsätze über den Leistungsaustausch. Die Übertragung von Teilbetrieben ist jedoch als nicht stbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) anzusehen (näher WERNER, StuB 2008, 66).

3. Ansatz des gemeinen Werts bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist (Abs. 3 Satz 3)

560 a) Bedeutung der Regelung

Nach Abs. 3 Satz 3 ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne WG übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung (drei Jahre nach Abgabe der StErklärung) veräußert oder entnommen werden.

Die Regelung soll sicherstellen, dass die mit der Buchwertfortführung verbundene Begünstigung nur solchen Realteilungen zu Gute kommt, die der Umstrukturierung, nicht aber der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme einzelner WG dienen (so bereits Ber. der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 18.4.2001, FR 2001, Beilage zu Heft 11, B I 2). Wegen der Einzelheiten vgl. die Erläuterungen zu der – für die Übertragung einzelner WG bei Mitunternehmerschaften außerhalb einer Realteilung geltenden – Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4 (s. § 6 Anm. 1620 ff.).

561 b) Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands

Bei der Realteilung wurden einzelne Wirtschaftsgüter übertragen: Der Ausschlusstatbestand ist von vornherein nicht anwendbar, wenn bei der Realteilung ausschließlich Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile übertragen wurden. Nach der zutreffenden Verwaltungsauffassung sind 100 %-Beteiligungen an KapGes. auch im Rahmen des Abs. 3 Satz 3 als Teilbetrieb (nicht etwa als EinzelWG) anzusehen; ein Mitunternehmeranteil ist ebenfalls kein EinzelWG (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter III. Satz 4). Wenn hingegen bei der Realteilung auch einzelne WG übertragen wurden, sind die Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands nach dessen klarem Wortlaut auch dann erfüllt, wenn die später veräußerte/entnommene wesentliche Betriebsgrundlage aus einem übertragenen Teilbetrieb stammt.

Keine Anwendung auf Überführungen ohne Rechtsträgerwechsel: Der Wortlaut erfasst nur „Übertragungen“, nicht aber „Überführungen“, insbes. nicht die Überführung von einem SonderBV in ein anderes Sonder- oder Ein-

zelBV desselben Stplf. (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz. 46; glA POTSCH, KÖSDI 2013, 18225, Rz. 20; PUPETER, DB 2017, 2122 [2126]). Die FinVerw. scheint dies derzeit noch anders zu sehen (dies geht mittelbar aus BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IX. Satz 9 hervor).

Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden, Gebäuden oder anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen:

► *Zum Begriff der Veräußerung oder Entnahme* vgl. § 6 Anm. 1622–1625. Eine Veräußerung kann im Fall der Übernahme der WG durch eine andere PersGes. auch dann vorliegen, wenn zwar nicht die WG, wohl aber die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft veräußert werden (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 552). Buchwertübertragungen nach § 6 Abs. 5 sind keine Entnahmen; allerdings ist der Rechtsnachfolger an die Sperrfrist gebunden (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2001, 1096 [1099]; SCHELL, BB 2006, 1026 [1029]). Ein Veräußerungsvorgang (Tausch) ist auch dann gegeben, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage innerhalb der Sperrfrist mit dem Betrieb, in den sie im Rahmen der Realteilung überführt wurde, nach § 24 UmwStG in eine PersGes. eingebracht wird. Allerdings gebietet es uE der Zweck des UmwStG, bei einer Buchwerteinbringung von einer Anwendung des Abs. 3 Satz 3 abzusehen (ähnlich AHMANN, HFR 2004, 1101, unter 3. aE; ROGALL/STANGL, FR 2006, 345 [356]; SCHELL, BB 2006, 1026 [1029]; aA ausdrücklich BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VIII.1 Satz 6). Die restriktive Haltung der FinVerw. soll eine mittelbare Übertragung auf SchwesterPersGes. vermeiden (RÖHRIG, EStB 2013, 232 [234]). Ihr ist zuzugestehen, dass sie hier in Übereinstimmung mit der Rspr. steht, die im Anwendungsbereich des § 24 UmwStG auch Buchwertübertragungen als Veräußerungen ansieht (BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007).

► *Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage* s. Anm. 121 (für eine abweichende Begriffsbestimmung bei Abs. 3 Satz 3 aber RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [107]). Aus der Formulierung der Vorschrift folgt, dass Grund und Boden sowie Gebäude für Zwecke des Abs. 3 Satz 3 immer als wesentliche Betriebsgrundlagen behandelt werden und ihre vorzeitige Veräußerung/Entnahme die genannten Rechtsfolgen auslöst (zutr. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VIII.1 Satz 2; ebenso BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 [595]; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 552; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [98]; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 238; ENGL, DStR 2002, 119; SCHELL, BB 2006, 1026 [1029]). Die Veräußerung/Entnahme unwesentlicher WG ist nach der Realteilung jederzeit möglich, ohne dass es zu einer Nachversteuerung kommt; insoweit ist Abs. 3 Satz 3 weniger streng als die Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4.

Die Übertragung der später veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung war zum Buchwert erfolgt: Abs. 3 Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn schon die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 für die Buchwertfortführung nicht vorlagen oder die Übertragung auf eine Körperschaft (Ausschluss der Buchwertfortführung nach Abs. 3 Satz 4) erfolgte.

Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist:

► *Der Beginn der Sperrfrist* (nicht zu verwechseln mit dem auslösenden Ereignis für den Beginn des Laufs der Drei-Jahres-Frist, s.u.) ist im Gesetz nicht geregelt. Nach dem Sinn der Norm muss die Frist mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der jeweiligen wesentlichen Betriebsgrundlage beginnen (die in

BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter VIII.1 Satz 5 gewählte Formulierung, wonach die Sperrfrist „im Zeitpunkt der Realteilung“ beginne, ist unklar, da die verschiedenen Teilakte einer Realteilung nicht zwingend exakt zum selben Zeitpunkt vorgenommen werden müssen).

► *Die Dauer der Sperrfrist* beträgt drei Jahre nach Abgabe der StErklärung (Einzelheiten zur StErklärung sogleich unten). Die Drei-Jahres-Frist ist taggenau nach §§ 187 ff. BGB zu ermitteln; die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 AO (erst mit Ablauf des Kj. der Abgabe der StErklärung) ist auf sie nicht anzuwenden. Auch gibt es weder Ablaufhemmungen noch andere Fristverlängerungstatbestände.

► *Auslösendes Ereignis für den Lauf der Drei-Jahres-Frist* ist die Abgabe der StErklärung der Mitunternehmerschaft für den VZ der Realteilung (gemeint ist die Gewinnfeststellungserklärung). Die Regelung stellt einen Anreiz zur frühzeitigen Abgabe dieser Erklärung dar. Wird gar keine StErklärung iSd. § 150 Abs. 1 AO (grds. elektronisch; hilfsweise auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck) abgegeben, bleibt der Ausschlussstatbestand mangels Beginn des Fristenlaufs zeitlich unbegrenzt anwendbar. Eine elektronische Übermittlung ist bei Gewinnfeststellungserklärungen seit VZ 2011 vorgeschrieben (§ 181 Abs. 2a AO; Art. 97 § 10a Abs. 2 EGAO). Seitdem kann daher eine Gewinnfeststellungserklärung, die den Formvorschriften nicht genügt, den Lauf der Drei-Jahres-Frist nicht auslösen.

Veranlagungszeitraum der Realteilung ist bei Erstreckung der Realteilung über einen Jahreswechsel hinweg nach der zu Anm. 2 (Erläuterungen zum UntStFG v. 20.12.2001) vertretenen Auffassung derjenige VZ, in dem das jeweilige WG übertragen wurde (aA WENDT, FR 2002, 53 [60]: immer der erste VZ, weil das FA bereits dann die stl. Folgen überprüfen könne).

562 c) Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts im Veranlagungszeitraum der Realteilung

Zwingende Gewinnrealisierung: Liegt eine schädliche Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist vor, ist – beschränkt auf das entsprechende WG (zutr. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IX. Satz 3) – im VZ der Realteilung rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen (zum Begriff des gemeinen Werts vgl. Anm. 584). Die Vermeidung der Gewinnrealisierung durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz für den Übernehmenden im Rahmen der Realteilung ist hier – im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 Satz 4 – nicht zugelassen. Im Übrigen verbleibt es für die Realteilung bei der Buchwertfortführung.

Die Regelung führt durch die Notwendigkeit der jahrelangen Überwachung des künftigen Schicksals der wesentlichen Betriebsgrundlagen bei den Übernehmern zu einer weiteren erheblichen Komplizierung der Besteuerung. Dies gilt erst recht, wenn das WG unentgeltlich auf Dritte weiter übertragen wird und bei deren Besteuerung ebenfalls die Beachtung der Sperrfrist sicherzustellen ist. Da eine zuverlässige Überwachung den FA kaum möglich sein dürfte, stellt sich hier die Frage, ob eine derartige Regelung überhaupt in gleichheitssatzkonformer Weise vollziehbar ist.

Gewinnzurechnung: Die FinVerw. will den entstehenden Gewinn bei WG, die zum Gesamthandsvermögen gehört haben, grds. allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zurechnen. Davon abweichend wird der Gewinn jedoch allein dem veräußernden/entnehmenden Realteiler zugerechnet, wenn dies im Gesellschaftsvertrag oder der Realteilungsvereinbarung vorgesehen ist (dh., entsprechende Klauseln sollten in Realteilungsvereinbarungen unbe-

dingt aufgenommen werden) oder das WG dem SonderBV entstammte (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IX. Sätze 8, 9; ebenso BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 [595]; CREZELIUS, FR 2002, 805; PAUS, FR 2002, 866 [868]; krit. zum Wahlrecht PAUS, DStZ 2006, 285 [288 f.]: Dies ermögliche gerade diejenigen Missbräuche, die der Gesetzgeber mit der Sperrfrist habe verhindern wollen; zur möglichen Sichtweise des BFH s. PUPE-TER, DB 2017, 2122 [2126]). Durch dieses von der FinVerw. faktisch eingeräumte Wahlrecht ist der Streit darüber, ob der Gewinn nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (die anderen Gesellschafter nehmen keine eigenen steuerauslösenden Handlungen vor) und in analoger Anwendung des Abs. 3 Satz 8 stets allein dem Übernehmer des WG zuzurechnen ist (abl. WENDT, FR 2016, 536 [540]), für die Praxis bedeutungslos geworden.

Verfahrensrechtlich kann die rückwirkende Korrektur auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 AO gestützt werden. Die regelmäßig vierjährige Festsetzungsfrist beginnt insoweit erst mit dem Ablauf des Kj. der Veräußerung/Entnahme (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Zinslauf für die Vollverzinsung beginnt allerdings erst 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 233a Abs. 2a AO), so dass durch die Rückwirkung kein Zinsnachteil eintritt.

Der Gewinn ist nicht nach Abs. 4, § 34 begünstigt: Zum einen handelt es sich lediglich um eine teilweise Aufdeckung der stillen Reserven, so dass der Zweck der Tarifbegünstigung nicht gegeben ist. Zum anderen hat in diesen Fällen die Realteilung insoweit nur der Vorbereitung der Veräußerung/Entnahme eines EinzelWG gedient, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt keine Rechtfertigung für eine Begünstigung vorläge. Als „Aufgabegewinn im weiteren Sinne“ (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [612]; dazu auch BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809) unterliegt der Gewinn allerdings nicht der GewSt (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter IX. Sätze 5 ff.).

Einstweilen frei.

563–564

4. Ansatz des gemeinen Werts bei Übertragung auf Körperschaften (Abs. 3 Satz 4)

a) Bedeutung der Regelung

565

Abs. 3 Satz 4 soll vermeiden, dass für stille Reserven, die in Personenunternehmen entstanden sind, die für die Besteuerung von Körperschaften geltenden StBefreiungen bzw. niedrigen Thesaurierungssätze genutzt werden. Die Regelung stellt eine Parallelvorschrift zu § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 dar, die im Fall der Übertragung einzelner WG außerhalb einer Realteilung anwendbar sind (Einzelheiten zu Gesetzeszweck, Tatbestand und Rechtsfolgen s. § 6 Anm. 1650 ff.).

Zwar wird nach dem Konzept des Teileinkünfteverfahrens der für die Körperschaft selbst geltende niedrige KStSatz durch die anteilige Einkommensbesteuerung späterer Ausschüttungen ergänzt, so dass vordergründig kein Bedarf für den durch Abs. 3 Satz 4 bewirkten Zwang zur Gewinnrealisierung zu bestehen scheint. Indes sind in der Praxis mannigfaltige Gestaltungen denkbar, durch die der „zweite Teil“ der Besteuerung vermieden oder zumindest langfristig aufgeschoben wird. Sofern es sich bei dem auf die Körperschaft übertragenen WG um einen Anteil an einer KapGes. handelt, kommt es wegen § 8b Abs. 2 KStG

sogar noch nicht einmal zum „ersten Teil“ der Teileinkünftebesteuerung (vgl. auch die von BOGENSCHÜTZ, StbJb. 1999/2000, 115 [131 ff.], für die Rechtslage 1999/2000 vorgeschlagene Realteilungsgestaltung, bei der selbst unter fremden Dritten Vorgänge, die wirtschaftlich eine Veräußerung darstellen, ohne jegliche Aufdeckung von stillen Reserven möglich sind).

Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (so ENGL, DStR 2002, 119; sehr krit. auch REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 240) kann in Abs. 3 Satz 4 daher nicht gesehen werden. Die erheblichen Unterschiede zwischen der Besteuerung von Körperschaften einerseits und Personenunternehmen andererseits rechtfertigen Sondervorschriften für den Übergang vom einen in das andere System. Eine andere Frage ist, ob die angesprochenen Unterschiede der beiden Besteuerungssysteme als solche gerechtfertigt sind.

566 b) Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands

Bei der Realteilung werden einzelne Wirtschaftsgüter übertragen: Abs. 3 Satz 4 gilt nur für die (unentgeltliche) Übertragung einzelner WG. Eine Übertragung auf Körperschaften ist daher im Umkehrschluss unschädlich, soweit Teilbetriebe (auch 100 %-Beteiligungen an KapGes.) oder Mitunternehmeranteile übertragen werden. Dies lässt weiterhin entsprechende Gestaltungen zur Ausnutzung des Teileinkünfteverfahrens zu. Lediglich wenn in einem Teilbetrieb Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse enthalten sind und die übernehmende Körperschaft diese Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung veräußert, sieht Abs. 5 ebenfalls den rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts vor (s. näher Anm. 750 ff.).

Unmittelbare oder mittelbare Übertragung auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse: Eine mittelbare Übertragung ist zB dann gegeben, wenn an der real geteilten Mitunternehmerschaft eine PersGes. beteiligt war, zu deren Gesellschaftern wiederum eine Körperschaft gehört.

► *Verhältnis zur verdeckten Einlage:* Abs. 3 Satz 4 geht in seinem Anwendungsbereich den – weitgehend nicht gesetzlich festgelegten – Grundsätzen über die Behandlung verdeckter Einlagen vor (offen ENGL, DStR 2001, 1725 [1728]).

► *Wirtschaftliche Betrachtung:* Die FinVerw. nimmt solche Übertragungen von der Anwendung des Satzes 4 aus, bei denen sich der Anteil der Körperschaft an dem WG bei wirtschaftlicher Betrachtung gar nicht erhöht, weil die Körperschaft an dem WG schon zuvor unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017, 36, unter I Satz 10). Dies ist uE zutr (glA ENGL/SCHAFLITZL, DB 2002, Beilage 1, 34) und deckt sich auch mit der Auslegung der Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 5 (s. § 6 Anm. 1656 ff.).

567 c) Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts bei der Übertragung

Soweit die Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands erfüllt sind, ist bei der Übertragung im Rahmen der Realteilung der gemeine Wert der WG anzusetzen. Zum Begriff des gemeinen Werts vgl. Anm. 584. Für den nicht unter Abs. 3 Satz 4 fallenden Teil der Realteilung bleibt es aber bei der Buchwertfortführung.

Geschäftswert: Soweit ein originärer Geschäftswert auf die Körperschaft übergeht (zu den dafür in Betracht kommenden Möglichkeiten BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [614 f.]), sind auch dessen stille Reserven aufzudecken (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 555; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [97]).

Zurechnung des Gewinns: Der entstehende Gewinn ist allen Mitunternehmern nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 554). Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (zu Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 562) zwingt nicht zu einer Zurechnung allein an die übernehmende Körperschaft, weil der Gewinn hier nicht durch eine Handlung allein der Körperschaft, sondern durch die von der Gesamtheit der Gesellschafter beschlossene Realteilung entsteht. Soweit der Gewinn nicht auf natürliche Personen entfällt, unterliegt er der GewSt (§ 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG).

Einstweilen frei.

568–577

III. Keine Begünstigung der Veräußerung an sich selbst (Abs. 3 Satz 5)

578

Schrifttum: REISS, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung gewerblich tätiger Personengesellschaften, *StuW* 1995, 199; RÖDDER, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, *StbJb.* 1994/95, 295; SCHIFFERS, Änderung der §§ 16 EStG und 24 UmwStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, *BB* 1994, 1469; SCHULZE ZUR WIESCHE, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Einschränkung der Steuerbegünstigung bei Veräußerungsgewinnen, *DB* 1994, 344; GROH, Der erwerbende Veräußerer, *DB* 1996, 2356.

Inhalt der Regelung: Werden einzelne WG im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußert, so gilt der Gewinn insoweit als laufender Gewinn, als auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Die Regelung ändert nichts daran, dass der Gesamtvorgang als Betriebsaufgabe anzusehen ist. Lediglich ein Teil des Aufgabegewinns wird von den Begünstigungsvorschriften ausgenommen. Die Vorschrift ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.1993 erfolgen (§ 52 Abs. 19a EStG 1994).

Zweck: Die Regelung soll verhindern, dass die Begünstigung durch Freibetrag und Tarifermäßigung auch dann gewährt wird, wenn der Veräußerer bei wirtschaftlicher Betrachtung „an sich selbst“ veräußert (BTDrucks. 12/5630, 58, 80; BTDrucks. 12/7945, 65, zu § 24 UmwStG). Sie richtet sich gegen „Owner-Buy-Out“-Gestaltungen, deren häufigste das sog. „Aufstockungsmodell“ war: Der Stpfl. verkauft im Rahmen der Aufgabe seines Einzelunternehmens WG mit Gewinn an eine PersGes., an der er ebenfalls beteiligt ist. Nach der früheren Rechtslage war der durch die Veräußerung entstehende Gewinn im Rahmen der Aufgabe begünstigt; gleichzeitig wurde in der PersGes. neues AfA-Volumen geschaffen, das künftige voll stpfl. Einkünfte mindern konnte (BFH v. 29.9.1971 – I R 161/68, *BStBl.* II 1972, 118 unter 2.c; BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, *BStBl.* II 1994, 838). Die Anwendung des Satzes 5 ist aber unabhängig davon, ob die gewählte Gestaltung im Einzelfall missbräuchlich ist oder nicht, da es sich um eine typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschrift handelt (BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, *BStBl.* II 2016, 544, Rz. 23).

Die systematische Stellung der Regelung ist verbesserungsfähig. Passender wäre die Einordnung hinter Abs. 3 Satz 6, der bei veräußerten WG – logisch vorrangig – zunächst den Ansatz des Veräußerungspreises anordnet.

Parallelvorschriften bestehen für Betriebsveräußerungen (Abs. 2 Satz 3; s. ausführl. Anm. 455 ff.) und für Einbringungen in eine PersGes. zum Teilwert (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG).

Gewerbsteuer: In den Fällen des Satzes 5 unterliegt der Gewinn auch der GewSt (BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544, Rz. 18; ebenso zur Parallelvorschrift des Abs. 2 Satz 3 BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. 2004, 754).

Begünstigte „Veräußerungen an sich selbst“ (und nachfolgende Schaffung neuen AfA-Volumens) sind weiterhin möglich

► *bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen*; insoweit gilt Abs. 3 Satz 5 nach seinem klaren Wortlaut nicht. Werden diese WG auch nach der Betriebsaufgabe zur Einkunftserzielung verwendet (idR durch Vermietung/Verpachtung), bemessen sich die AfA nach dem gemeinen Wert iSd. Abs. 3 Satz 7;

► *bei Veräußerungen an eine Kapitalgesellschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist*, denn der Gesellschafter ist dort kein „Mitunternehmer“.

Zu Einzelfragen vgl. die Erläuterungen zum insoweit gleichlautenden Abs. 2 Satz 3 (s. Anm. 455 ff.).

579 Einstweilen frei.

IV. Aufgabegewinn (Abs. 3 Sätze 6–8)

Schrifttum: STOLL, Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt, DStJG 4 (1981), 207; TRZASKALIK, Die einkommensteuerliche Beurteilung des Räumungsverkaufs wegen Geschäftsaufgabe, DB 1983, 194; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; SAUREN, Ordentliche und außerordentliche Gewinne bei der Betriebsaufgabe?, DStZ 1988, 235; ARETZ/BÜHLER, Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn und nachträgliche Betriebsausgaben – ihre Abgrenzung in der neueren Rechtsprechung, BB 1993, 1335; BORDEWIN, Rückwirkender Wegfall eines Veräußerungsgewinns, FR 1994, 555; PAUS, Drohende Belastungen bei Verkauf oder Aufgabe des Betriebs, DStZ 1994, 81; PAUS, Nachträgliche Änderung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns, FR 1994, 241; DÖTSCH, Die einkommensteuerliche Behandlung der im werbenden Betrieb begründeten Forderungen und Schulden, die im Zuge der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nicht auf einen Erwerber übergehen, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beise, Düsseldorf 1997, 139; KOEPEL, Berechnung des Aufgabegewinns gem. § 16 Abs. 3 EStG bei Überschuldung des Betriebsvermögens, StBp. 1997, 29; SCHÄFER, Ereignisse im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben, StBp. 1997, 66, 101; SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation) – Ergebnisse der nachaktiven Phase – Buchführungspflicht während dieser Perioden, StBp. 1997, 147, 182; TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; BARTONE, Zur Abgrenzung von laufenden Betriebsausgaben, Kosten der Betriebsaufgabe und nachträglichen Betriebsausgaben, Inf. 2002, 105; SCHOOR, Berechnung von Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinnen, StBp. 2006, 150, 179; KANZLER, Die gestreckte Betriebsaufgabe und -veräußerung im Einkommensteuerrecht – der lange Abschied vom Unternehmertum, DStR 2009, 400.

580 1. Definition des Aufgabegewinns; Aufgabebilanz

Die Berechnung des Aufgabegewinns entspricht weitgehend der des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 Satz 1: Aufgabegewinn ist der Betrag, um den der

Veräußerungspreis der einzeln veräußerten WG (Abs. 3 Satz 6, s. Anm. 581), der gemeine Wert der nicht veräußerten WG (Abs. 3 Satz 7, s. Anm. 583) und sonstige im Rahmen der Aufgabe zufließende Beträge (s. Anm. 586) nach Abzug der Aufgabekosten (s. Anm. 587) den Wert des BV (s. Anm. 588) übersteigt (BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497 [499]; BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158, Rz. 42; umfassend SCHOOR, StBp. 2006, 150 und 179). Zur Verteilung des Aufgabegewinns bei der Auflösung von Mitunternehmenschaften im Wege der Realteilung vgl. Abs. 3 Satz 8 (s. Anm. 590).

Aufgabebilanz: Zur Ermittlung dieses Gewinns kann eine sog. Aufgabebilanz erstellt werden, in der die gemeinen Werte der WG auszuweisen sind. BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802, unter 2.c; BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (611), mwN; BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415 (dazu mit Beispielen SCHÄFER, StBp. 1997, 147 und 182); BFH v. 5.5.2015 – X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz. 37; KANZLER, DStR 2009, 400, unter 4.

Treffender als der Begriff „Aufgabebilanz“ ist uE jedoch der in anderen Entsch. verwendete Begriff „Aufgabe-Endvermögen“ (zB BFH v. 17.6.1998 – XI R 64/97, BStBl. II 1998, 727, unter II.2).

Von der Aufgabebilanz zu unterscheiden ist die auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu erstellende letzte Schlussbilanz, in der die WG nach § 6 Abs. 2 EStDV nochmals mit den fortgeführten Buchwerten anzusetzen sind und die die verbindlichen Ausgangswerte zur Ermittlung des Aufgabegewinns („Aufgabe-Anfangsvermögen“) enthält (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, unter I.1.c; BFH v. 5.5.2015 – X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz. 34 ff.).

Gewinn aus der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils: In diesen Fällen gelten die Sätze 6 bis 8 ebenfalls bzw. sinngemäß. Typischerweise geht hier der Gesellschaftsanteil einerseits und das SonderBV andererseits auf verschiedene Personen über (zu den in Betracht kommenden Sachverhaltskonstellationen s. Anm. 507). Hier ist dann der Veräußerungspreis (bei unentgeltlicher Übertragung: der gemeine Wert) des Gesellschaftsanteils sowie der Veräußerungspreis (bei Zurückbehaltung oder unentgeltlicher Übertragung: der gemeine Wert) des SonderBV mit dem „Wert des Anteils am BV“ (Abs. 2 Satz 1), dh. dem steuerlichen Kapitalkonto in der PersGes. zzgl. dem Kapital aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu vergleichen.

2. Ansatz des Veräußerungspreises bei veräußerten Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 6)

a) Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe 581

Entscheidendes Merkmal ist hier die Veräußerung „im Rahmen der Betriebsaufgabe“, dh. die Abgrenzung zu Veräußerungen im normalen Geschäftsbetrieb, die zu laufendem Gewinn führen (krit. allerdings BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777 unter II.1.d).

Abgrenzung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang: Insoweit gelten die Grundsätze für die Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn entsprechend (s. Anm. 440): Es kommt auf den wirtschaftlichen Zusammenhang des einzelnen Geschäftsvorfalles mit dem Aufgabevorgang an;

ein zeitlicher Zusammenhang ist zwar erforderlich (BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, BStBl. II 1989, 456), allein aber nicht ausreichend. Die während und nach der Aufgabe anfallenden Gewinne aus Geschäften, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen Tätigkeit beruhen, gehören nicht zum begünstigten Aufgabegewinn (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; BFH v. 19.5.1971 – IV R 46/70, BStBl. II 1971, 688; BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874 [876]; BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160, unter II.2. vor a; BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, unter II.2.b). Daraus folgt, dass der Aufgabegewinn im Regelfall nur aus den im AV enthaltenen stillen Reserven besteht. Allerdings kann im Einzelfall auch der Gewinn aus der Veräußerung von AV aus der Begünstigung herauszunehmen sein, wenn diese Veräußerung von vornherein zum Geschäftskonzept des Stpfl. gehörte (zum zeitlich begrenzten Flugzeugleasing BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, unter II.2.c cc; BFH v. 11.8.2010 – IV B 17/10, BFH/NV 2010, 2268). Die FinVerw. wendet diese Einschränkung auch auf Ein-Objekt-Gesellschaften an (BMF v. 1.4.2009 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515).

Die Veräußerung von Umlaufvermögen führt auch im Rahmen der Aufgabe grds. zu laufendem Gewinn (BFH v. 14.11.1990 – X R 145/87, BFH/NV 1991, 373: selbst bei einem Räumungsverkauf; BFH v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985, unter II.1; aA TRZASKALIK, DB 1983, 194; SAUREN, DStZ 1988, 235). Anders ist dies jedoch zu beurteilen, wenn mit der Veräußerung des UV nicht die normale laufende Geschäftstätigkeit fortgesetzt wird, insbes. diese Käufer einer anderen Handelsstufe angehören als die Käufer im normalen Geschäftsbetrieb (BFH v. 2.7.1981 – IV R 136/79, BStBl. II 1981, 798: Rücklieferungen an frühere Lieferanten; BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368: Veräußerungen an die früheren Vermittlungs-Handelsvertreter).

Damit sind auch Gewinne aus der Veräußerung der letzten Grundstücke aus dem UV eines gewerblichen Grundstückshändlers nicht begünstigt (BFH v. 29.9.1976 – I R 170/74, BStBl. II 1977, 71; BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105, mwN; BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467; BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777, unter II.1.b). Dies gilt auch, wenn Gegenstand der Veräußerung nicht Grundstücke, sondern Anteile an einer grundbesitzenden PersGes. sind (BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160, unter II.2.c; BFH v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BStBl. II 2010, 973, unter II.3.a), oder wenn nach dem Geschäftskonzept des Stpfl. die Vermietung von AV mit dessen – von vornherein geplantem – Verkauf verklammert wird (BFH v. 1.8.2013 – IV R 18/11, BStBl. II 2013, 910: Erwerb, Vermietung und anschließender Rückverkauf eines Flugzeugs; der Rückverkauf stellt hier den letzten Akt der laufenden unternehmerischen Tätigkeit dar, aber keinen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall).

Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB gehören auch dann zum laufenden Gewinn, wenn sie mit der Betriebsaufgabe der Handelsvertretung zusammenfallen (BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; BFH v. 4.3.1998 – X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354), denn der Ausgleichsanspruch ist Ausfluss laufender Geschäftsvorfälle. Allerdings ist er nach § 24 Nr. 1 Buchst. c, § 34 Abs. 2 Nr. 2 eigenständig tarifbegünstigt (jedoch keine Anwendung von § 34 Abs. 3).

Tonnagebesteuerung: Hier sind Aufgabegewinne ebenfalls mit dem Pauschalansatz abgegolten (§ 5a Abs. 5 Satz 1; s. § 5a Anm. 91); allerdings unterliegt der

gesamte Tonnagegewinn unabhängig davon, ob er im Rahmen einer Betriebsaufgabe anfällt, der GewSt (§ 7 Satz 3 GewStG; s. § 5a Anm. 12 aE, mwN).

Ergebnisse aus Geschäftsvorfällen, die wirtschaftlich noch zum einheitlichen Vorgang der Betriebsaufgabe gehören (zB in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Aufgabezeitraum stehen), erhöhen oder mindern idR den Aufgabegewinn (BFH v. 21.5.1992 – X R 77 78/90, BFH/NV 1992, 659; Übergang eines zunächst zum Verkauf stehenden Grundstücks ins PV nach Scheitern der Verkaufsverhandlungen), auch wenn sie sich nicht auf wesentliche Betriebsgrundlagen beziehen.

b) Rechtsfolge: Ansatz des Veräußerungspreises

582

Begriff des Veräußerungspreises: Zum Veräußerungspreis zählt alles, was der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung einzelner WG im Rahmen der Betriebsaufgabe erhält (in Anlehnung an BFH v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224, mwN; BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396).

Veräußerung eines Wirtschaftsguts gegen laufende Bezüge: Noch ungeklärt ist, ob auch bei der Veräußerung einzelner WG gegen laufende Bezüge im Rahmen einer Betriebsaufgabe ein Wahlrecht besteht, entweder sofort den Barwert der laufenden Bezüge als Veräußerungspreis anzusetzen oder die Bezüge erst bei ihrem Zufluss zu besteuern. Bei der Betriebsveräußerung im Ganzen gewährt die Rspr. ein solches Wahlrecht (s. ausführl. Anm. 406 ff.); bei der Veräußerung eines einzelnen WG aus einem fortbestehendem Betrieb hingegen nicht (BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302). Das Wahlrecht ist uE auch bei Veräußerungen im Rahmen einer Betriebsaufgabe zu gewähren (ebenso SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 552 [8/2017]; aA GÄNGER in B/B, § 16 Rz. 142 [7/2008]), weil die Interessenlage jedenfalls bei der Veräußerung eines sehr wertvollen WG dieselbe sein kann. Dem steht nicht entgegen, dass hier nicht der gesamte Aufgabegewinn in Form laufender Bezüge zufließen kann, denn im Fall der Betriebsveräußerung im Ganzen ist das Wahlrecht auch dann eröffnet, wenn nur ein Teil des Kaufpreises in Form laufender Bezüge, der andere Teil aber in Form einer Einmalzahlung erfolgt. Die Entsch. des BFH (BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323) und des FG Köln (FG Köln v. 11.7.1986 – V 447/82, EFG 1986, 561, rkr.), die zT zur Unterstützung der Gegenauffassung herangezogen werden, äußern sich zu der hier erheblichen Frage nicht.

Teilentgeltliche Veräußerung: Werden im Rahmen einer Betriebsaufgabe einzelne WG teilentgeltlich veräußert, werden die darin enthaltenen stillen Reserven vollständig realisiert: Soweit der Erwerber eine Gegenleistung erbracht hat, werden die stillen Reserven durch Veräußerung und im Übrigen durch Entnahme aufgedeckt (BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158, Rz. 43 mwN). Die Einheitslehre ist hier nicht anzuwenden, weil eine Fortführung der stillen Reserven beim Erwerber nicht sichergestellt ist (insbes. dann nicht, wenn das erworbene WG beim Erwerber zum PV gehört).

Änderungen des Veräußerungspreises wirken – ebenso wie bei der Ermittlung des Veräußerungspreises für einen ganzen Betrieb – auf den Aufgabezeitpunkt zurück (BFH v. 12.10.2005 – VIII R 66/03, BStBl. II 2006, 307, unter II.2.c, betr. Minderung des Veräußerungspreises; BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906, unter II.2, betr. Erhöhung des Veräußerungspreises).

Bildung einer Rücklage nach §§ 6b, 6c: Dies ist für den Gewinn aus der Veräußerung des WG möglich, führt aber nach § 34 Abs. 1 Satz 4 zum Verlust der Tarifbegünstigung (dazu BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348 [350]).

„**Veräußerungen an sich selbst**“ sind gem. Abs. 3 Satz 5 von der Begünstigung ausgenommen (vgl. Anm. 578).

Teileinkünfteverfahren: Handelt es sich bei den WG um Anteile an Körperschaften, so kommt nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung. Veräußerungspreis bzw. gemeiner Wert gehen nur zu 60 % in die Ermittlung des Aufgabegewinns ein. Allerdings sind auch entsprechende Kosten und BV-Minderungen (Buchwert) nur zu 60 % zu berücksichtigen (§ 3c Abs. 2). Der ermäßigte StStz kommt insoweit dann nicht mehr zur Anwendung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2).

3. Ansatz des gemeinen Werts bei nicht veräußerten Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 7)

583 a) Nicht veräußerte Wirtschaftsgüter

Nur ins Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter fallen unter Abs. 3 Satz 7. Werden hingegen im Rahmen der Aufgabe WG, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (anderenfalls läge schon keine begünstigte Betriebsaufgabe vor; vgl. Anm. 506) in ein anderes BV des Stpfl. überführt, so ist der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 1); Abs. 3 Satz 7 ist insoweit einschränkend auszulegen. Wegen des Vorrangs von Abs. 3 Satz 6 ist der Veräußerungspreis auch dann anzusetzen, wenn ein WG in zeitlichem Zusammenhang mit der Aufgabe veräußert wird, der Stpfl. aber erklärt, er habe es zuvor entnommen (BFH v. 30.4.1996 – X B 41/96, BFH/NV 1996, 881).

Originärer Geschäftswert: Grundsätzlich ist hierfür nichts anzusetzen, da dieser nicht ins PV überführt werden kann und daher mit der Betriebsaufgabe untergeht (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; BFH v. 4.4.1989 – X R 49/87, BStBl. II 1989, 606; BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [614]; zusammenfassend BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387; BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634, unter II.5).

► *Ausnahmen* gelten bei sofortiger verdeckter Einlage des Geschäftswerts in eine KapGes. (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705), bei Übernahme des Geschäftswerts im Rahmen einer Realteilung durch einen der Mitunternehmer (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [614]) und wenn es sich um einen bereits aktivierten Geschäftswert handelt (Nds. FG v. 2.3.1979 – V 269/76, EFG 1979, 483, rkr.: Aufgabenerklärung bei Verpachtungsbetrieb).

► *Spätere Veräußerung des Geschäftswerts:* Sollte ein in Ausnahmefällen vorhandener Rest-Geschäftswert nach Beendigung der Betriebsaufgabe doch noch entgeltlich an Dritte übertragen werden, stellt das Entgelt eine nachträgliche BE dar, weil der Geschäftswert nicht entnommen werden kann. Dies betrifft vor allem Fälle der Betriebsverpachtung, bei der das Wahlrecht zur Betriebsaufgabe ausgeübt wurde und der Geschäftswert unbesteuert blieb, nach späterer Beendigung der Betriebsverpachtung der noch vorhandene Geschäftswert aber veräußert wird (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; BFH v. 20.8.1997 – X R 58/93, BFH/NV 1998, 314; BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387, mit Anm. WEBER-GRELLET, FR 2002, 719: „vernünftiges Ergebnis trotz dog-

matischer Schwäche“; BMF v. 15.8.1984 – IV B 2 - S 2242-10/83, BStBl. I 1984, 461; krit. FÜHRER, DStR 1995, 785 [788 ff.]).

Teile des Schrifttums (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 IV 2; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 63 ff.; TIEDTKE/HECKEL, DStR 2001, 145, mwN) sehen hierin eine doppelte Besteuerung des Geschäftswerts einerseits in der Erfassung der Pachtzahlungen, andererseits in der Besteuerung des späteren Veräußerungserlöses. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich um verschiedene tatsächliche Geldzuflüsse handelt, die daher auch eine kumulierte Leistungsfähigkeit begründen: Die Pachtzinsen entgelten die laufende Nutzung des Geschäftswerts, der spätere Veräußerungserlös bezieht sich auf das, was nach der langjährigen Betriebsverpachtung noch vom Geschäftswert „übrig geblieben“ ist.

Abs. 3 Satz 7 ist entsprechend anzuwenden, wenn im Fall einer Betriebsveräußerung im Ganzen einzelne (nicht wesentliche) WG zurückbehalten werden.

b) Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts im Zeitpunkt der Aufgabe

584

Begriff des gemeinen Werts: Maßgebend ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Diese in § 9 Abs. 2 BewG enthaltene Definition ist gem. § 1 Abs. 1 BewG auch auf § 16 anwendbar (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456, unter II.4; BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [564]). Entscheidender Unterschied zum Begriff des Teilwerts ist, dass dessen Legaldefinition (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3) von der Fortführung des Betriebs durch den Erwerber ausgeht (s. zB BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117, mit Anm. LS, DStR 1989, 179).

► *Grundsatz Einzelveräußerungspreis:* Grundsätzlich entspricht der gemeine Wert dem Einzelveräußerungspreis anderer gleicher oder vergleichbarer WG (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879, zu § 10b).

► *Bei Grundstücken und Gebäuden ist der Verkehrswert anzusetzen.* Dieser ist zu schätzen. Wenn dafür keine zeitnahen Verkäufe herangezogen werden können, kann das Sach- oder Ertragswertverfahren nach der aufgrund von § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen ImmobilienwertermittlungsVO v. 19.5.2010 (BGBl. I 2010, 639) angewendet werden; BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497 (499); BFH v. 10.9.1991 – VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232; BFH v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 (572); BFH v. 22.4.1998 – IV B 42/97, BFH/NV 1998, 1214; BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635, mit Anm. WENDT, FR 2001, 597. Welches der beiden Verfahren die geeignetere Schätzungsmethode darstellt, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls; die Bevorzugung des Sachwertverfahrens durch BFH v. 27.2.1985 (I R 235/80, BStBl. II 1985, 456, unter II.4) ist jedenfalls durch die vorstehend angeführte neuere Rspr. überholt. Das Bedarfsbewertungsverfahren nach §§ 138, 145 ff. BewG ist hingegen keine geeignete Schätzungsmethode.

Zu „ungewöhnlichen Verhältnissen“ iSd. § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG s. BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309; BFH v. 29.8.1996 – VIII R 15/93, BStBl. II 1997, 317 (in Sanierungsgebieten sind die „Eingangswerte“ maßgeblich); BFH v. 21.9.2016 – X R 58/14, BFH/NV 2017, 275, Rz. 38 ff. (keine Berücksichtigung von Vorzugspreisen, die eine Gemeinde aus ansiedlungspolitischen Gründen einräumt).

Ein Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft über den Wert des Grundstücks im Vorfeld der Betriebsaufgabe besteht nicht (BFH v. 3.8.2001 – VIII B 121/00, BFH/NV 2002, 181, mwN).

► *Anteile an Kapitalgesellschaften* sind gem. § 11 Abs. 1 BewG mit dem Kurswert anzusetzen, wenn sie börsennotiert sind. Anderenfalls ist der gemeine Wert maßgebend (§ 11 Abs. 2 Satz 1 BewG). Für die Schätzung dieses Werts ist das Stuttgarter Verfahren uE bereits seit den ab 1993 erfolgten Änderungen im Bewertungsrecht keine geeignete Schätzungsmethode für ertragstrechl. Zwecke (zutr. Nds. FG v. 11.4.2000 – 6 K 611/93, EFG 2001, 157, rkr.; Hess. FG v. 15.5.2001 – 4 V 5281/00, EFG 2001, 1163, rkr.). Die Schätzung anhand zeitnaher Verkäufe bleibt aber zulässig (dazu BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [564]; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [288]; BFH v. 23.6.1999 – X B 103/98, BFH/NV 2000, 30; auch bei einem Verkauf erst nach dem Stichtag, wenn eine weitgehende Einigung schon zuvor stattgefunden hat). Die Aufdeckung der stillen Reserven ist auch dann erforderlich, wenn die Anteile nach § 17 steuerverhaftet bleiben (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [564]; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286; FG Nürnberg v. 13.9.2000 – V 479/98, EFG 2001, 566, rkr. durch Rücknahme der Rev.). Nach dem Teileinkünfteverfahren ist der so ermittelte gemeine Wert zu 60 % anzusetzen (s. Anm. 582 aE).

Ausnahmsweise Wahlrechte zum Ansatz des Buchwerts: Wird das WG einer gemeinnützigen Körperschaft überlassen („Sachspende“), kann statt des gemeinen Werts der Buchwert angesetzt werden, denn die für die Entnahme geltende Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 ist auch in Fällen der Betriebsaufgabe anzuwenden (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; R 16 Abs. 2 Satz 7 EStR 2012). Wird ein Grundstück, das bereits im VZ 1986 zum BV gehörte, im Rahmen der Aufgabe mit einer selbstgenutzten Wohnung bebaut, ist ebenfalls der Buchwert anzusetzen (§ 15 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 13 Abs. 5). Im Hinblick auf den besonderen Lenkungs-/Sozialzweck dieser Normen ist das dadurch eintretende teilweise Unterbleiben der Realisierung der stillen Reserven für die Gewährung der Tarifbegünstigung unschädlich.

Bewertungszeitpunkt ist der Übergang des jeweiligen WG ins PV. Spätere Wertänderungen beeinflussen den angesetzten gemeinen Wert nicht mehr (BFH v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 [572]; späterer Altlastenverdacht, der im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch nicht bestand; zum Erg. dieser Entsch. zu Recht krit. KK, KÖSDI 1998, 11673, denn hier lag – jedenfalls bei tatsächlichem Vorhandensein von Altlasten – eine Wertaufhellung vor; BORDEWIN, FR 1994, 555 [558]). Davon zu unterscheiden sind spätere Wertaufhellungen: Diese sind aufgrund des Charakters der Aufgabe als Einmalvorgang („Attraktivkraft“) zeitlich unbeschränkt auf den Aufgabezeitpunkt zurück zu beziehen; BFH v. 3.7.1991 – X R 163 164/87, BStBl. II 1991, 802, unter 2.e, für Schadensersatz-Verbindlichkeiten; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, für den teilweisen Ausfall einer Kaufpreisforderung, dazu PAUS, FR 1994, 241; BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564, für im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch ungewisse Forderungen; DÖRSCH, FS Beisse, 1997, 139 (145); s. dazu auch Anm. 445 ff. In den vorstehend angeführten Rspr.-Fällen handelte es sich allerdings wegen der Ungewissheit der Forderungen/Verbindlichkeiten ohnehin noch um zwingendes BV (vgl. Anm. 535). Die frühere Rspr. (zB BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537), die nachträgliche laufende Einkünfte annahm, ist überholt.

Wird zu einem späteren Zeitpunkt eine Restschuldbefreiung gewährt, die auch zum Erlöschen betrieblicher Verbindlichkeiten führt, beeinflusst dies ebenfalls rückwirkend den Aufgabegewinn (BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786, Rz. 45 ff.; zur StFreiheit des Gewinns aus einer Restschuldbefreiung s. § 3a Abs. 5).

Künftige Absetzung für Abnutzung: Wird das ins PV überführte WG dort zur Erzielung von Einkünften eingesetzt (zB Vermietung des bisherigen Betriebsgebäudes), ist der gemeine Wert gleichzeitig Bemessungsgrundlage für die weitere AfA (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II 1983, 759).

Dies gilt nach der Rspr. allerdings nur, sofern der gemeine Wert zuvor stl. erfasst wurde; BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476; BFH v. 10.5.1995 – IX R 54/91, BFH/NV 1995, 1055: „Übersehen“ der Betriebsaufgabe; BFH v. 10.5.1995 – IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056; BFH v. 14.12.1999 – IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656: die StBefreiung infolge des Freibetrags nach Abs. 4 hindert den Ansatz des gemeinen Werts als AfA-Bemessungsgrundlage nicht.

Ist die Betriebsaufgabe hingegen als solche stl. erfasst worden, stellt sich der dabei angesetzte gemeine Wert allerdings später als zu gering heraus, hat es der XI. Senat des BFH zugelassen, dass die weitere AfA vom tatsächlichen (höheren) gemeinen Wert bemessen wird (BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969, unter 2.; die FinVerw. wendet diese Entsch. – uE zu Recht – nicht allg. an, vgl. BMF v. 30.10.1992 – IV B 3 - S 2196-22/92, BStBl. I 1992, 651).

Einstweilen frei.

585

4. Weitere Bestandteile des Aufgabegewinns

a) Andere Erträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe 586

Zum Aufgabegewinn gehören auch Erträge, die zwar nicht aus der Veräußerung einzelner WG resultieren, aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe anfallen. Die Rspr. fasst dies teilweise schon unter einen weit verstandenen Begriff des „Veräußerungspreises“ und damit unmittelbar unter Abs. 3 Satz 6 (zB BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396).

Stilllegungsprämien, Abfindungen, Entschädigungen oder Beihilfen sind der Hauptanwendungsfall dieser Zahlungen.

Dabei wird es sich in der Praxis hauptsächlich um Beihilfen für die Einstellung landwirtschaftlicher Betriebe oder landwirtschaftsnaher Gewerbebetriebe handeln (zB RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87: Molkerei; BFH v. 8.11.1939, StuW 1940 Nr. 44: Käserei; BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67 unter 4.a: Milchaufgabevergütung). Weitere Einzelfälle: Entschädigung für wegfallende Gewinnaussichten (RFH v. 23.3.1933, RStBl. 1933, 635); Entschädigung für Straßenbaumaßnahmen, die zur Betriebsstilllegung führen (BFH v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224, mwN); Entschädigung für den Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht an einem Betrieb (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396).

Die Rspr. differenziert bei freiwilligen, vertraglich vereinbarten Abfindungen teilweise danach, ob diese Folge der Betriebsaufgabe sind (dann Begünstigung; zB BFH v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92: Abfindung für mietvertragliche Ansprüche wegen der Betriebsaufgabe; FG Berlin v. 9.3.1998 – 8 K 8192/97, EFG 1998, 1178, rkr.: vorzeitige Beendigung eines Pachtvertrags;

sachlicher Zusammenhang genügt) oder umgekehrt die Abfindung Ursache der Betriebsaufgabe ist (dann keine Begünstigung; zB BFH v. 11.9.1997 – VIII B 101/96, BFH/NV 1998, 452: Abfindung für die vorzeitige Beendigung des Miet- oder Pachtvertrags über die Betriebsräume, wenn diese bereits fünf Monate vor der Einstellung des Betriebs vereinnahmt wird; die Abfindungszahlung ist hier nicht durch die spätere Aufgabe des Betriebs veranlasst; FG Düss. v. 11.1.1978 – X 323/77, EFG 1978, 388, rkr.: der Aufgabeentschluss wird erst durch eine ungewöhnlich hohe Abfindung ausgelöst). Handelt es sich hingegen um Entschädigungen, die ohne den Willen des Stpfl. anfallen, ist die Rspr. großzügiger (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707; FG Hamb. v. 1.2.2000 – II 183/99, EFG 2000, 552, rkr.: der Aufgabeentschluss wird nach einem Brandschaden, der zu einer Versicherungsleistung führt, gefasst; BFH v. 5.12.1995 – VIII R 10/91, BStBl. II 1996, 281 [285]: Enteignung, die zur Betriebsaufgabe führt). – Diese Differenzierung zwischen „Folge“ und „Ursache“ einer Betriebsaufgabe ist uE abzulehnen, weil es dafür weder eine Grundlage noch eine Notwendigkeit gibt (krit. auch BFH v. 4.3.1998 – X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354: keine Grundlage im geltenden Recht). Stattdessen ist auch in diesen Fällen auf das übliche Abgrenzungskriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ abzustellen.

Gewinne aus der Auflösung von Rückstellungen, Rücklagen oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten, die wegen der Betriebsaufgabe entfallen, sind ebenfalls begünstigt.

▶ *Einzelfälle begünstigter Aufgabegewinn*: Rückstellungen; jedoch nicht, wenn diese von vornherein nicht hätten gebildet werden dürfen (BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18); Rücklage für Ersatzbeschaffung, wenn die Aufgabe der Ersatzbeschaffungsabsicht durch die Betriebsaufgabe bedingt ist (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392, unter II.2); Auflösung einer Rücklage nach § 7g aF (BFH v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596, betr. Einbringungsgewinn; BFH v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862, betr. Veräußerungsgewinn); passiver RAP (BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67, unter 1.; BFH v. 25.4.2018 – VI R 51/16, DStR 2018, 1959); Gewinn aus dem Erl. einer Verbindlichkeit in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe (BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, BStBl. II 1989, 456).

▶ *Einzelfälle nicht begünstigter laufender Gewinn*: Gewinne aus der Auflösung eines Passivpostens für Importwarenabschlag nach § 80 EStDV aF, weil dieser aus der Veräußerung von UV resultiert (BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874; anders jedoch für die Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV aF); Gewinne aus der in zeitlichem Zusammenhang mit der Aufgabe erfolgten Auflösung eines für Mitarbeiter gebildeten betrieblichen Versorgungswerks, weil ein solches Versorgungswerk typischerweise die Pensionsansprüche der Mitarbeiter gerade über das Ende des Betriebs hinaus sichern und daher den Betrieb überdauern soll (FG Münster v. 10.9.2002 – 1 K 3648/01, EFG 2003, 39, rkr.); Gewinne aus der Auflösung eines Passivpostens für erhaltene Anzahlungen, die das einzige Geschäft einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes betreffen (zutr. FG München v. 16.7.2008 – 1 K 4388/06, EFG 2009, 337, rkr.).

Aufwendungen, die wirtschaftlich mit dem Aufgabevorgang zusammenhängen, mindern nicht den laufenden Gewinn, sondern den (begünstigten) Aufgabegewinn (BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688: Buchverluste durch den vertraglich vereinbarten entschädigungslosen Übergang von WG auf Dritte; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 [597]).

b) Aufgabekosten

587

Aufgabekosten sind alle Aufwendungen, die durch die Betriebsaufgabe veranlasst sind (BFH v. 6.3.2008 – IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311, unter II.3.a: spätere Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die übernommen worden war, um die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu ermöglichen). Hier stellen sich dieselben Einzelprobleme wie bei den Veräußerungskosten, so dass auf Anm. 420 verwiesen wird. Zudem können auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe echte Veräußerungskosten anfallen (zB bei Veräußerung einzelner WG nach Abs. 3 Satz 6). Schwierigkeiten ergeben sich, wenn die Aufgabe sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und währenddessen zwischen laufenden BA und Aufgabekosten abzugrenzen ist (dazu BARTONE, Inf. 2002, 105). Gegebenenfalls ist hier zu schätzen.

c) Wert des aufgegebenen Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen

588

Buchwerte: Der Summe der Veräußerungspreise und gemeinen Werte wird die Summe der Buchwerte im Zeitpunkt der Aufgabe gegenübergestellt. Bei Mitunternehmenschaften ist der Wert des Anteils am BV (dh. das jeweilige Kapitalkonto) maßgeblich. Werden die Verbindlichkeiten einbezogen, kann die Summe der Buchwerte auch negativ sein (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415; BFH v. 17.6.1998 – XI R 64/97, BStBl. II 1998, 727; BFH v. 29.4.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395, unter 2.; dazu KOEPEL, StBp. 1997, 29). Zu Einzelheiten – soweit nachstehend keine Besonderheiten erwähnt sind – s. Anm. 425–432.

Übergang zum Betriebsvermögensvergleich: Bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ist zunächst zum Bestandsvergleich überzugehen. Dies ist in Abs. 2 Satz 2 zwar nur für Fälle der Betriebsveräußerung ausdrücklich gesetzlich angeordnet; für die Betriebsaufgabe gilt aber dasselbe (sinngemäß BFH v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl. II 2016, 852, Rz. 34; ausdrücklich BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939, Rz. 31 f.). Der dadurch entstehende Übergangsgewinn ist weder tarifbegünstigt noch kann er auf drei Jahre verteilt werden (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287).

Zu berücksichtigende Wirtschaftsgüter: Wird ein Betrieb aufgegeben, sind drei Arten von WG zu unterscheiden:

- die anlässlich der Aufgabe veräußerten WG,
- die bei der Aufgabe in das PV überführten WG,
- die für die weitere Abwicklung zurückbehaltenen WG (wobei es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handeln darf; vgl. Anm. 534).

Kommt es nach der Betriebsaufgabe zu einer weiteren Abwicklung, sind nur die Buchwerte der beiden erstgenannten Arten von WG in die Ermittlung des Aufgabegewinns einzubeziehen. Die Aussage in BFH v. 11.12.1980 (I R 119/78, BStBl. II 1981, 460), wonach in die Ermittlung des Aufgabegewinns grds. alle WG einzubeziehen seien, steht dem nicht entgegen, weil dort eine weitere Abwicklung nicht stattgefunden hatte.

Zeitpunkt für die Ermittlung der Buchwerte: Nach Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 3 Satz 1 ist der Wert des aufgegebenen BV für den Zeitpunkt der Aufgabe zu ermitteln. Die Bestimmung dieses Zeitpunkts bereitet Schwierigkeiten, wenn die Aufgabehandlungen sich über einen gewissen Zeitraum hinziehen. Richtigerweise wird man hier auf den Beginn des Aufgabezeitraums (Einstellung der werbenden Tätigkeit oder Veräußerung/Überführung der ersten wesentlichen Be-

triedsgrundlage; vgl. Anm. 532) abstellen müssen (ähnlich auch STOLL, DStJG 4 [1981], 207 [231]). Der Zeitpunkt der jeweiligen Aufgabebehandlung kann hier nicht maßgeblich sein (so aber HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 123 [8/2005]), weil die Erstellung der Aufgabebilanz notwendigerweise nach einem einheitlichen Zeitpunkt verlangt (ebenso unter Verweis auf die hier vertretene Auffassung BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, unter I.1.c). Gleichzeitig endet das letzte (Rumpf-)Wj. für die Ermittlung des laufenden Gewinns; diese Bilanz enthält zugleich die verbindlichen Ausgangswerte zur Ermittlung des Aufgabegewinns (BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460).

Die Verwirklichung des Aufgabegewinns tritt aber nicht schon insgesamt in diesem Zeitpunkt, sondern je nach Vornahme der einzelnen Aufgabebehandlungen (Veräußerung oder Überführung ins PV) ein (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392, unter II.3; BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67, unter 1.; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, unter I.1.c). Sie kann sich daher über mehrere VZ erstrecken (vgl. Anm. 531).

589 d) Abgrenzung zu nachträglichen Einkünften

Auch nach der Betriebsaufgabe ist noch ein Fortwirken der früheren gewerblichen Tätigkeit möglich. Dies führt zu nachträglichen Einkünften iSd. § 24 Nr. 2, die allerdings nicht mehr nach § 34 begünstigt sind.

Der wichtigste Anwendungsfall im Bereich nachträglicher BA sind Schuldzinsen auf frühere Betriebsschulden, wenn der Erlös aus der Veräußerung nicht zu deren Tilgung ausreicht hat (vgl. dazu BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; BFH v. 15.5.2003 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; auch nach Beurteilungswandel zur Liebhaberei; BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642). In späteren Jahren nachgezahlte Betriebssteuern sind dagegen grds. durch eine Änderung der Aufgabebilanz beim Aufgabegewinn zu erfassen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 84/79, BStBl. II 1980, 692, der ausnahmsweise einen Abzug als nachträgliche BA zulässt, beruht wohl eher auf Billigkeitsüberlegungen).

590 5. Verteilung des Aufgabegewinns bei mehreren Beteiligten (Abs. 3 Satz 8)

Abs. 3 Satz 8 stellt eine Sonderregelung für die Ermittlung des Aufgabegewinns bei Mitunternehmenschaften dar, die auf Fälle der Realteilung (s. Anm. 540 ff.) zugeschnitten ist (REISS, StuW 1995, 199 [202]). Hier soll der durch Zuweisung einzelner WG entstehende Aufgabegewinn den Mitunternehmern nicht nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, sondern nach dem jeweiligen gemeinen Wert der erhaltenen WG zugerechnet werden (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [457]). Diese Regelung ist sachgerecht; sie entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Soweit die Auflösung der Mitunternehmenschaft nicht im Wege der Realteilung erfolgt, richtet sich die Verteilung des Aufgabegewinns hingegen nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel bzw. besonderen für den Fall der Auflösung getroffenen Vereinbarungen (BFH v. 24.5.1973 – IV R 64/70, BStBl. II 1973, 655: Sachwertabfindung, die ins PV übernommen wird). Zur Zurechnung von Entnahmegewinnen bei Entnahme eines WG durch einen Gesellschafter vgl. BFH v. 28.9.1995 (IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [280]).

591–619 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 3a:
Fiktion der Betriebsaufgabe bei Ausschluss oder Be-
schränkung des deutschen Besteuerungsrechts**

Schrifttum: CHUCHRA/DIEZEMANN/DRÄGER/MUXFELD, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, Beilage 7, 4; HEURUNG/ENGEL/THIEDEMANN, Die Entstrickungsbesteuerung im Lichte des Europarechts, EWS 2011, 228; KESSLER/PHILIPP, Hat sich die Entstrickung endgültig „verstrickt“? Neues zur Europarechtskonformität der deutschen Entstrickungsnormen, DStR 2011, 1888; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; THÖMMES, Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften verstößt gegen Unionsrecht, IWB 2011, 896; BRINKMANN/REITER, National Grid Indus – Auswirkungen auf die deutsche Entstrickungsbesteuerung, DB 2012, 16; HAHN, Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, juris-PR-SteuerR 6/2012 Anm. 2; KÖRNER, Europarechtliche Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, IStR 2012, 1; MITSCHKE, National Grid Indus – Ein Phyrhussieg für die Gegner der Sofortversteuerung?, IStR 2012, 6; MUSIL, Wegzugsbesteuerung, FR 2012, 32; NIEHAVES/BEIL, Das neue DBA Deutschland – Liechtenstein, DStR 2012, 209; RUINER, Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National Grid Indus BV, IStR 2012, 49; KAHLE/BEINERT, Zur Diskussion um die Europarechtswidrigkeit der Entstrickungstatbestände nach Verder LabTec, FR 2015, 585.

I. Einordnung des Abs. 3a

620

Inhaltsübersicht: Die Regelung enthält – als Reaktion auf die Aufgabe der „Theorie der finalen Betriebsaufgabe“ durch den I. Senat (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019 unter B.I.7.) – gesetzliche Fiktionen. Nach dem Grundtatbestand (Abs. 3a Halbs. 1) steht der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher WG des Betriebs oder Teilbetriebs einer Betriebsaufgabe gleich (s. Anm. 625). Durch Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 wird zudem die Zuordnung eines WG zu einer ausländ. BS als Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts fingiert (Abs. 3a Halbs. 2; s. Anm. 626).

Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung: Abs. 3a ist durch das JStG 2010 mW für alle offenen Fälle eingefügt worden (§ 52 Abs. 34 Satz 5 idF JStG 2010). Damit handelt es sich zwar um eine echte Rückwirkung. Diese ist uE hier aber verfassungsrechtl. ausnahmsweise zulässig (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 495 [8/2017]; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 208b, 208c), denn der im Jahr 2009 durch den BFH aufgegebene „finale Begriff der Betriebsaufgabe“ war zuvor von der höchstrichterlichen Rspr. für Fälle der Betriebsverlagerung über die Grenze jahrzehntelang vertreten worden (vgl. BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, unter C.II.2; BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; BFH v. 28.3.1984 – I R 191/79, BStBl. II 1984, 664, unter II.2). Dann kann auf Seiten des Stpfl. im Rückwirkungszeitraum aber kein Vertrauen auf die erst später vom BFH erkannte, geänderte Gesetzesauslegung bestanden haben. Das BVerfG hält daher in derartigen Fällen eine rückwirkende Festschreibung der Grundsätze der früheren Rspr. durch den Gesetzgeber für zulässig (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4–7/87, BVerfGE 81, 228, unter B.II.1.a; BVerfG v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123,

111, unter B.II; BVerfG v. 10.7.2009 – 1 BvR 1416/06, HFR 2009, 1030, unter IV.1; vgl. auch BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577, Rz. 19 ff.).

Nicht gerechtfertigt (und wohl auch vom Gesetzgeber nicht gewollt) ist die echte Rückwirkung allerdings in der – eher seltenen – Fallgruppe, dass das deutsche Besteuerungsrecht für einen Auslandsbetrieb durch erstmaligen Abschluss eines DBA ausgeschlossen wird, denn hier hatte bereits die frühere Rspr. eine Betriebsaufgabe verneint (s. näher Anm. 625 aE).

621–624 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen des Abs. 3a

625 1. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (Abs. 3a Halbs. 1)

Die Anwendung von Abs. 3a Halbs. 1 setzt voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher WG des Betriebs oder eines Teilbetriebs ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Betriebsverlegung ins Ausland: Vor Aufgabe des finalen Betriebsaufgabebegriffs, zu dem der Gesetzgeber mit der Regelung des Abs. 3a zurückkehren wollte, wurde ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts in der Betriebsverlegung in einen ausländ. Staat gesehen, mit dem ein DBA unter Anwendung der Freistellungsmethode abgeschlossen worden war. Eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts träte bei einer Betriebsverlegung in einen Staat ein, mit dem ein DBA unter Anwendung der Anrechnungsmethode oder gar kein DBA besteht (die dann vorzunehmende Anrechnung der ausländ. Steuer nach § 34c wird als Beschränkung der deutschen ESt angesehen; vgl. BTDrucks. 16/2710, 28; aA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 494 [8/2017]: Beschränkung tritt nur und erst ein, wenn Deutschland später mit dem ausländ. Staat ein DBA abschließt). Hält man jedoch die Entsch. des I. Senats des BFH, mit der die Theorie der finalen Betriebsaufgabe aufgegeben worden ist (BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019, unter B.I.7; krit. MITSCHKE, FR 2010, 187), für zutreffend, sind Fälle, in denen das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird, eher selten, denn darin hat der BFH die Auffassung vertreten, die DBA seien so auszulegen, dass sie dem Steuerzugriff des früheren Sitzstaats auf die bis zur Verlagerung des Betriebs ins Ausland entstandenen stillen Reserven nicht entgegen stehen (s. ausführl. Anm. 551). Der „klassische“ Fall der Betriebsverlagerung ins Ausland fiel daher nicht unter Abs. 3a. Gleichwohl ist nicht ausgeschlossen, dass dieser Vorgang nach dem Grundtatbestand des Abs. 3 Satz 1 als Betriebsaufgabe zu beurteilen ist, denn danach führt eine Betriebsverlegung zu einer Betriebsaufgabe, wenn sich der bisherige Kundentamm verflüchtigt (s. Anm. 518).

Soweit nach der früheren Rspr. auch die Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland zur Gewinnrealisierung führte, wenn der Betrieb zuvor zu Buchwerten in eine KapGes. eingebracht worden war (BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283), ist dieser Fall bereits durch § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995 (Einbringungen bis 12.12.2006) bzw. § 22 UmwStG 2006 (Einbringungen ab 13.12.2006) gesetzlich geregelt.

Erstmaliger Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens: Ähnliche Auslegungsfragen stellen sich, wenn Deutschland mit dem ausländ. Staat, in

III. Rechtsfolgen; Vereinbarkeit mit Europarecht Anm. 625–630 § 16

dem der Stpfl. einen Betrieb unterhält, erstmals ein DBA abschließt, das dem anderen Staat das Besteuerungsrecht für den Betrieb zuweist (derzeit relevant zB für das zum VZ 2013 in Kraft getretene DBA-Liechtenstein v. 17.11.2011, BGBl. II 2012, 1462). Hier dürfte der I. Senat des BFH ebenso die Auffassung vertreten, dass dies den deutschen Steuerzugriff auf die bisher entstandenen stillen Reserven unberührt lässt, so dass die Neuregelung des Abs. 3a Halbs. 1 auch in dieser Fallgruppe leerliefe, wenn man die Ansicht des I. Senats für zutreffend hält (krit. NIEHAVES/BEIL, DStR 2012, 209 [212], die zudem darauf hinweisen, dass die Vertragsparteien des neuen DBA Liechtenstein die Ansicht des I. Senats nicht teilen).

In diesen Fällen hatte die frühere, noch auf der Grundlage des finalen Betriebsaufgabebegriffs ergangene Rspr. allerdings eine Betriebsaufgabe verneint, weil es an einer Aufgabebehandlung fehle (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246). Sollte Abs. 3a Halbs. 1 – entgegen der Auffassung des I. Senats des BFH – derartige Fallgestaltungen nunmehr erfassen, wäre jedenfalls die angeordnete echte Rückwirkung insoweit verfassungsrechtl. unzulässig (s. Anm. 620). Das DBA-Liechtenstein wäre hiervon aber nicht betroffen, da es erst nach Einfügung des Abs. 3a in Kraft getreten ist und sich daher keine Rückwirkungsproblematik stellt.

2. Entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 4 (Abs. 3a Halbs. 2) 626

Nach § 4 Abs. 1 Satz 4 liegt ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vor, wenn ein bisher einer inländ. BS des Stpfl. zugeordnetes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist. Diese Regelung enthält uE eine Fiktion (glA CHUCHRA/DIEZEMANN/DRÄGER/MUXFELD, DB 2010, Beilage 7, 4 [7]; s. ausführl. Anm. 551), so dass die Zuordnung sämtlicher WG eines inländ. Betriebs oder Teilbetriebs zu einer ausländ. BS – ungeachtet der Rspr. des I. Senats, der dies bisher anders gesehen hat – stets als Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts anzusehen ist und damit die in Abs. 3a genannte Rechtsfolge (Betriebsaufgabe) auslöst. Es kommt nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf an, ob Deutschland mit dem ausländ. Staat ein DBA abgeschlossen hat oder nicht. Die hier vorgenommene Gesetzesauslegung entspricht auch der Auffassung des Gesetzgebers und der FinVerw. (ebenso WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 175; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 209b).

Einstweilen frei.

627–629

III. Rechtsfolgen des Abs. 3a; Vereinbarkeit mit Europarecht 630

Fiktion einer Betriebsaufgabe: Wenn der Anwendungsbereich des Abs. 3a eröffnet ist, fingiert der Gesetzgeber eine Betriebsaufgabe. Es kommt daher zur Aufdeckung aller stillen Reserven. Da die WG nicht veräußert werden, ist ihr gemeiner Wert anzusetzen (Abs. 3 Satz 7). Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 und die Tarifermäßigung nach § 34 zu gewähren.

Ratenzahlung der Einkommensteuer: Werden die WG einem BV in der EU oder im EWR zugeordnet, hat der Stpfl. auf Antrag die Möglichkeit, die Steuer in fünf gleichen, zinslosen Jahresraten zu entrichten, sofern der Aufnahmestaat

Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (§ 36 Abs. 5; zu Einzelheiten s. § 36 Anm. 59 ff.).

Vereinbarkeit mit Europarecht: In denjenigen Fällen, in denen Abs. 3a zu Annahme einer Betriebsaufgabe führt, ohne dass zugleich auch der allgemeine Begriff der Betriebsaufgabe erfüllt ist, stellt sich sogleich die Frage nach der Vereinbarkeit dieser Ungleichbehandlung mit der europarechtl. Niederlassungsfreiheit.

Erwägungen des Gesetzgebers: Im Gesetzgebungsverfahren wurde die Regelung damit begründet, dass es – selbst wenn man dem I. Senat des BFH im rechtl. Ausgangspunkt folge – für die deutsche FinVerw. oftmals schwierig bis unmöglich sein werde, das weitere Schicksal des ins Ausland überführten BV zu überwachen und damit den tatsächlichen Realisationsakt zu erkennen (BTDrucks. 17/3549, 17). Außerdem diene die Vorschrift der Steuervereinfachung, indem schwierige Folgefragen insbes. bei der Aufteilung der später realisierten stillen Reserven auf den Zeitraum der inländ. bzw. ausländ. Zuordnung des WG entfielen. Dieselben Erwägungen hat der Gesetzgeber auch zur Rechtfertigung der Parallelvorschrift des § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 4 herangezogen (s. Anm. 551).

Rechtsprechung des EuGH: Nach mittlerweile gefestigter EuGH-Rspr. (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25; EuGH v. 6.9.2012 – C-38/10 – Kommission/Portugal, ZIP 2012, 1801; EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, FR 2014, 466; EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec, FR 2015, 600) ist in derartigen Fällen zwischen der StFestsetzung als solcher und der StErhebung zu differenzieren. Zwar stellt bereits die durch die Überführung ins Ausland ausgelöste StFestsetzung eine Beschränkung der Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit dar. Diese ist aber durch den Grundsatz der stl. Territorialität gerechtfertigt, da der Herkunftstaat nicht verpflichtet ist, angesichts des Wegzugs auf sein Recht zur Besteuerung von Wertzuwächsen zu verzichten; die Grundfreiheiten garantieren nicht, dass die Betriebsverlegung in einen anderen Mitgliedstaat steuerneutral ist. In Bezug auf die StErhebung fordert der EuGH zwar, dass das nationale Recht eine Stundungsregelung vorsehen muss. Zu der mit § 36 Abs. 5 vergleichbaren Regelung des § 21 Abs. 2 UmwStG 1995 hat der EuGH aber entschieden, dass diese den Anforderungen des Unionsrechts genügt (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, FR 2014, 466 Rz. 59 ff.; glA zur Parallelvorschrift des § 6b Abs. 2a BFH v. 22.6.2017 – VI R 84/14, BStBl. II 2018, 171, Rz. 20 ff.).

Damit ist zugleich geklärt, dass auch die Regelung des § 16 Abs. 3a iVm. § 36 Abs. 5 unionsrechtskonform ist. Sofern es in den Fällen des Abs. 3a allerdings auch zu einer GewStFestsetzung kommt, ist darauf hinzuweisen, dass das GewStG hierfür keine Stundungsregelung vorsieht. Insoweit dürfte die unionsrechtl. Problematik daher fortbestehen (so auch KAHLE/BEINERT, FR 2015, 585 [587]).

631–649 Einstweilen frei.

**F. Erläuterungen zu Abs. 3b:
Aufgabezeitpunkt bei Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen**

Schrifttum zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 3b: THEIS, Fragen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, DB 1963, 492; L. SCHMIDT, In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung und Mitunternehmerschaft, DStR 1979, 671, 699; FÜHRER, Gewerblichkeit von Vermietungsleistungen im Rahmen einer Betriebsverpachtung, DStR 1995, 785; KÜPER, „Aufgabe“ land- und forstwirtschaftlicher Betriebe in verjährter Zeit, Inf. 1996, 712; WENDT, Zur Grauzone zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsänderung, FR 1998, 264; ZUGMAIER, Das Verpächterwahlrecht bei der Verpachtung gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher sowie freiberuflicher Betriebe, FR 1998, 597; HERFF, Erwünschte und unerwünschte Betriebsaufgaben, KÖSDI 2000, 12453; MÄRKLE, Die Betriebsunterbrechung und der ruhende Betrieb in der Ertragsbesteuerung, BB 2002, 17; PAUS, Die Betriebsverpachtung im Ganzen – Vielseitiges Gestaltungsinstrument zur Nachfolgeplanung & Steuerersparnis, EStB 2003, 137; PAUS, Kann eine Betriebsverpachtung auch bei langfristiger, branchenfremder Verpachtung allein des Grundstücks angenommen werden?, FR 2004, 198; SCHIESSL, Abgrenzung der branchenfremden Betriebsverpachtung zur Betriebsaufgabe, FR 2005, 823; FICHTELMANN, Was tun beim Ruhen des Gewerbebetriebs? Fortführung oder Erklärung der Betriebsaufgabe?, EStB 2006, 373; STAHL, Betriebsaufgabe und -unterbrechung: Abgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2006, 15125; WENDT, Betriebsunterbrechung beim vormaligen Besitzunternehmen, FR 2006, 828; BACHMANN/ERNST, Nutzungsüberlassungen zwischen Betriebsaufspaltung, Betriebsverpachtung und atypisch stiller Gesellschaft, SteuStud. 2007, 364; DÖTSCH, Subjektive Tatbestandsmerkmale und innere Tatsachen im Rahmen der Einkunfteermittlung, FR 2007, 589; HÜTTEMANN, Verpächterwahlrecht bei gemeinnützigen Körperschaften?, BB 2007, 2324; KANZLER, Betriebsverpachtung oder Betriebsunterbrechung trotz Veräußerung des einem eingestellten Betriebsteil dienenden Gebäudes, FR 2007, 800; SCHOOR, Beratungsaspekte und Gestaltungsmöglichkeiten bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen, Inf. 2007, 110; SCHUSTER, Korrektur angezeigt – Gedanken zum Verpächterwahlrecht, FR 2007, 584; WÜLLENKEMPER, Keine Gewerbesteuerpflicht bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung und fortbestehender Betriebsverpachtung, EFG 2009, 1246; CORNELIUS, Das Rechtsinstitut der Betriebsunterbrechung – Möglichkeiten und Grenzen der Gestaltung, DStR 2010, 915; SCHÖNEMANN/DIETRICH, Betriebsaufgabe versus Betriebsverpachtung – eine ökonomische Betrachtung, DStR 2011, 231.

Schrifttum zu Abs. 3b: KANZLER, Die wichtigsten Änderungen durch das StVereinfG 2011, NWB 2011, 525; WENDT, Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung nach § 16 Abs. 3b EStG, FR 2011, 1023; GÜNTHER, Gesetzliche Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung im Ganzen, EStB 2012, 146; MANZ, Verpächterwahlrecht und Fortführungsfiktion, DStR 2013, 1512; FUHRMANN, Aktuelle Entwicklungen bei Betriebsaufgabe, Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung, KÖSDI 2015, 19444; KANZLER, Zur Anfechtung bzw. zum Widerruf einer Betriebsaufgabeerklärung, FR 2017, 573; HEINE, Betriebsunterbrechung bei Freiberuflern und im Dienstleistungsgewerbe, NWB 2018, 55.

I. Einordnung des Abs. 3b

650

Inhaltsüberblick: Abs. 3b enthält Regelungen zur Bestimmung des Aufgabezeitpunkts in Fällen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen. Hinsichtlich der übrigen Voraussetzungen und Rechtsfolgen dieser Rechtsinstitute fehlt weiterhin eine gesetzliche Regelung, so dass die von der Rspr. entwickelten Grundsätze maßgeblich bleiben; hiervon ist der Gesetzgeber ausdrücklich ausgegangen (vgl. BTDrucks. 17/5125, 38). Zweck der Vorschrift

ist die Vermeidung von Streitigkeiten über die Frage, ob in der Vergangenheit bereits eine Zwangsbetriebsaufgabe stattgefunden hat oder eine konkludente Aufgabebekräftigung abgegeben worden ist.

Die in Fällen der Betriebsverpachtung im Ganzen (vgl. grundlegend BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124, mit zahlreichen Nachweisen auf die Rechtsentwicklung) und der Betriebsunterbrechung bestehenden Wahlrechte sind von der höchstrichterlichen Rspr. entwickelt worden und seit Jahrzehnten nahezu gewohnheitsrechtl. verfestigt. Mit dem StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) hat der Gesetzgeber für einen Teilbereich dieser Rechtsinstitute – die Festlegung des Aufgabezeitpunkts – erstmals eine gesetzliche Regelung geschaffen (s. ausführl. BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Abs. 3b ist gem. § 52 Abs. 34 Satz 9 idF StVereinfG 2011 nur auf Aufgaben iSd. § 16 Abs. 3 Satz 1 nach dem 4.11.2011 anzuwenden. Daher bleibt es bei den von der früheren Rspr. entwickelten Rechtsgrundsätzen, sofern eine Zwangsbetriebsaufgabe bereits vor dem 5.11.2011 eingetreten ist, selbst wenn diese dem FA erst nach dem 4.11.2011 bekannt wird (glA GÜNTHER, ESTB 2012, 146 [148]). Auch Aufgabebekräftigungen, die vor dem 5.11.2011 beim FA eingehen, sind nach den bisher geltenden Grundsätzen zu beurteilen.

Da das StVereinfG 2011 am 4.11.2011 verkündet worden ist, wirkt die Neuregelung damit lediglich für die Zukunft. Daran ändert auch ein redaktioneller Fehler nichts, der dem Gesetzgeber bei der Formulierung des Art. 18 Abs. 2 StVereinfG 2011 unterlaufen ist: In dieser Regelung wollte der Gesetzgeber alle Vorschriften nennen, die bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten sollten. Es wurde allerdings übersehen, darin auch die Vorschrift des Art. 1 Nr. 33 Buchst. g StVereinfG 2011 (den Änderungsbefehl zu § 52 Abs. 34 Satz 9) zu erwähnen. Weil in Art. 18 Abs. 2 StVereinfG 2011 aber Art. 1 Nr. 11 StVereinfG 2011 (der Änderungsbefehl zu § 16 Abs. 3b) erwähnt ist, ist von Anfang an eindeutig angeordnet worden, dass der neue Abs. 3b am Tag nach der Gesetzesverkündung (dh. am 5.11.2011) in Kraft getreten ist. Die tatsächlich erst am 1.1.2012 in Kraft getretene (weitere) Anwendungsregelung des § 52 Abs. 34 Satz 9 hat diese Anordnung lediglich wiederholt.

651–652 Einstweilen frei.

II. Gesetzliche Regelung für Betriebsaufgaben ab dem 5.11.2011

653 1. Tatbestände der Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne

Die in Abs. 3b Satz 1 genannten Rechtsinstitute der Betriebsunterbrechung (gemeint ist die Betriebsunterbrechung im engeren Sinne) und der Betriebsverpachtung im Ganzen werden auch unter dem Oberbegriff „Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne“ zusammengefasst. Eine derartige Betriebsunterbrechung führt nicht zwingend zur Betriebsaufgabe, weil die Einstellung derwerbenden Tätigkeit noch nicht als endgültig zu beurteilen ist. Abs. 3b verwendet zwar die von der Rspr. entwickelten Begrifflichkeiten, definiert sie aber nicht, sondern setzt sie voraus. An den Voraussetzungen der beiden Rechtsinstitute hat sich daher durch die Einfügung des Abs. 3b nichts geändert (glA WENDT, FR 2011, 1023 [1024]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 471 [8/2017]; REIB in KIRCHHOF,

17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 217a). Auf die „normale“ Betriebsaufgabe (Beendigung der aktiven,werbenden Tätigkeit ohne anschließende Betriebsverpachtung oder -unterbrechung) ist Abs. 3b nicht anwendbar (zutr. BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter I.); dh., hier bleiben konkludente Aufgabenerklärungen möglich.

Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Voraussetzungen: Die Voraussetzungen dieser Rechtsinstitute überschneiden sich zwar in wesentlichen Teilbereichen, unterscheiden sich aber in der Grundsystematik: Bei der Betriebsverpachtung im Ganzen werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen zwar nicht mehr vom Stpfl. betrieblich genutzt, aber einheitlich an einen Dritten, der mit ihnen einen Betrieb führt, verpachtet (näher s. Anm. 660 ff.). Bei der Betriebsunterbrechung i.e.S. werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Stpfl. nach Einstellung der werbenden Tätigkeit für eine mögliche Wiederaufnahme des Betriebs zurückbehalten (näher s. Anm. 655 ff.). Der wesentliche Unterschied liegt darin, dass die Betriebsverpachtung im Ganzen im Regelfall die einheitliche Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Dritten voraussetzt. Auch diese Unterscheidung wird von der neueren Rspr. aber zusehends eingeebnet (instruktiv KANZLER, FR 2007, 800): War die Betriebsunterbrechung i.e.S. bisher eher durch ein vollständiges Fehlen von Einkünften gekennzeichnet, soll sie jetzt auch bei einer Teilverpachtung bzw. der Verpachtung an verschiedene Pächter gegeben sein; zugleich wird eine Betriebsverpachtung im Ganzen – jedenfalls bei LuF – selbst bei einer parzellenweisen Verpachtung an verschiedene Pächter bejaht (s. auch Anm. 663).

Die beiden genannten Fallgruppen werden immer wieder auch unter dem Oberbegriff „ruhender Gewerbebetrieb“ zusammengefasst. Diese zwar durchaus treffende Bezeichnung ist insofern problematisch, als die Figur des „ruhenden Gewerbebetriebs“ vom BFH ausdrücklich als „dem Gesetz fremd“ abgelehnt worden ist (das EStG kenne nur einen bestehenden und einen aufgegebenen Gewerbebetrieb; BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [480]). Der Begriff wird aber auch in der neueren Rspr. verschiedener BFH-Senate noch verwendet (zB BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102, unter 1.; BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561; BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; BFH v. 14.10.2009 – X R 37/07, BFH/NV 2010, 406, unter II.2; BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227, Rz. 26 f.). Andere schlagen als Oberbegriff den Terminus „Betriebsänderung“ vor (WENDT, FR 1998, 264 [265]).

Gemeinsame Rechtsfolgen: Die Rechtsfolgen der beiden Institute sind identisch. Der Stpfl. hat jeweils ein Wahlrecht, eine Betriebsaufgabenerklärung abzugeben und weiterhin gewerbliche Einkünfte zu beziehen. Entsch., die zu einem der Rechtsinstitute ergangen sind, können daher idR auch auf das andere Institut übertragen werden (so auch BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.c, d bb), wobei in der Praxis die meisten Entsch. nicht zur Betriebsunterbrechung im engeren Sinne, sondern zur Betriebsverpachtung im Ganzen ergangen sind. Zwar sind die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beiden Rechtsinstitute auch nach Inkrafttreten des Abs. 3b weiterhin nicht umfassend gesetzlich geregelt; die Formulierung des Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 lässt aber eindeutig erkennen, dass der Gesetzgeber vom Bestehen des von der Rspr. entwickelten Wahlrechts ausgeht.

Verpachtung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften: Rechtsprechung und FinVerw. wenden auf die Verpachtung eines zuvor selbst bewirtschafteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine gemeinnützige Körperschaft die Betriebsverpachtungsgrundsätze entsprechend an (BFH v. 4.4.2007 – I R 55/06, BStBl. II 2007, 725, unter II.2.b mwN). Hiergegen wird vereinzelt vorgebracht, ein Aufschub der Versteuerung der stillen Reserven sei in diesen Fällen nicht erforderlich, weil der entstehende Gewinn nach § 13 Abs. 4 KStG stfrei sei (so HÜTTEMANN, BB 2007, 2324). Dies kann uE nicht überzeugen, denn § 13 Abs. 4 KStG gilt nur für WG, die stbegünstigten Zwecken dienen, nicht aber für WG eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

654 Einstweilen frei.

2. Voraussetzungen der Betriebsunterbrechung im engeren Sinne

655 a) Objektive Möglichkeit bzw. subjektive Absicht zur Fortführung des Betriebs

Definition der Rechtsprechung: Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsunterbrechung i.e.S. ist nach der Formulierung der älteren Rspr. die sich aus äußerlich erkennbaren Umständen ergebende Wahrscheinlichkeit, dass die werbende Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (s. Anm. 657) in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufgenommen wird (Fortführungsabsicht), so dass der stillgelegte und der wieder aufgenommene Betrieb als wirtschaftlich identisch anzusehen sind (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561, unter 3.a mwN). Zur wirtschaftlichen Identität vgl. auch Anm. 516 ff. (betr. Fälle der Betriebsverlegung).

Die neuere Rspr. hat diese Begriffsbestimmung – ohne die früheren Grundsätze ausdrücklich aufzugeben oder zu ändern – stärker objektiviert. Sie unterstellt die Fortführungsabsicht auch bei der Betriebsunterbrechung – unter Verweis auf die bei der Betriebsverpachtung im Ganzen geltenden Grundsätze (s. Anm. 667) –, solange die Fortsetzung objektiv möglich ist und keine eindeutige Aufgabeklä- rung abgegeben wird (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 unter 1.; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591, unter II.2.c aa; BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.c aE; BFH v. 12.5.2011 – IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, Rz. 17).

Stellungnahme: Die stillschweigende Neuorientierung der Rspr. ist zu begrü- ßen. Nach der früheren Handhabung kam es auf die – in Grenzbereichen kaum feststellbare – Verkehrsanschauung an, zum anderen spielten auch innere Tatsa- chen eine Rolle (WENDT, FR 1998, 264 [267]; die bis heute unverändert gebliebenen praktischen Probleme schildert anschaulich bereits THEIS, DB 1963, 492 [493]). Wie bei der Betriebsverpachtung sollte man uE auf das – der Sache nach ohnehin längst aufgegeben – Merkmal der „Fortführungsabsicht“ ehrlicherwei- se gänzlich verzichten und nur noch auf die objektiven Umstände abstellen (ebenso WENDT, FR 2006, 828; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 217; die bei der Forschung nach individuellen Motiven des Stpfl. auftretenden Pro- bleme zeigt deutlich die Entsch. Hess. FG v. 16.5.2006 – 8 K 4239/03, EFG 2007, 122, die durch BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902, auf- gehoben worden ist).

b) Fallgruppen zur Fortsetzungsmöglichkeit

Äußerlich erkennbare Umstände für die Möglichkeit der Fortsetzung sind vor allem dann gegeben, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, diese weiterhin gebrauchstauglich sind und nicht grundlegend umgestaltet werden. Demgegenüber ist die Annahme einer Betriebsunterbrechung ausgeschlossen, wenn keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen könnten (BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227, Rz. 26).

Beispiele für Fortsetzungsmöglichkeit: Saisonbetriebe, die außerhalb der Saison geschlossen werden (Zuckerfabriken, Eisdielen, touristische Einrichtungen in saisonabhängigen Urlaubsorten; so bereits RFH v. 20.11.1940, RStBl. 1941, 225); Ferienwohnungen, die vorübergehend nicht über eine Feriendienstorganisation (dh. an sich vermögensverwaltend statt gewerblich) vermietet werden (BFH v. 19.1.1990 – III R 31/87, BStBl. II 1990, 383); durch behördliche Maßnahmen, die ihrer Natur nach nicht von Dauer sind, erzwungene Einstellung (FG Nürnberg v. 23.2.1956 – III 162/55, DStZ-E 1956, 311, rkr.: Kriegsdienst, Beschlagnahme für die Unterbringung von Flüchtlingen). Bei Zerstörung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch einen Brand dokumentiert sich die „Wiederaufnahmeabsicht“ durch Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/78, BStBl. II 1992, 392, unter II.2.). Als – wenn gleich schwaches und nachrangiges – Indiz zieht die Rspr. auch das Fehlen einer Gewerbeabmeldung heran (BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198). Zu Besonderheiten bei land- und forstw. Betrieben KÜPER, Inf. 1996, 712. Weitere Beispiele s. STAHL, KÖSDI 2006, 15125; HEINE, NWB 2018, 55, sowie Anm. 665 (zur parallelen Problematik bei der Betriebsverpachtung im Ganzen); zur Betriebsunterbrechung nach dem Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung s. Anm. 525.

Beispiele für fehlende Fortsetzungsmöglichkeit: Der Inhaber eines Bauträgerunternehmens verfügt nach Einstellung derwerbenden Tätigkeit nicht mehr über eine wesentliche Betriebsgrundlage und verpflichtet sich gegenüber einem Dritten, fünf Jahre lang keine Umsätze mehr zu tätigen (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561). Nach dem Tod eines freiberuflich tätigen Künstlers hat der Erbe keine Möglichkeit, die höchstpersönliche künstlerische Tätigkeit als lediglich unterbrochen anzusehen; hier ist allerdings zusätzlich zu prüfen, ob es sich um eine sofortige Betriebsaufgabe oder um eine langjährige Betriebsabwicklung handelt (BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, unter II.4.b). Die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen schließt die Annahme einer Betriebsunterbrechung stets aus (BFH v. 7.4.2009 – III B 54/07, BFH/NV 2009, 1620, unter II.2.b aa).

Sprechen die äußeren Umstände gegen das Bestehen einer Fortsetzungsmöglichkeit, ist eine Betriebsaufgabe selbst dann verwirklicht worden, wenn der Stpfl. gegenüber dem FA erklärt, bei sich bietender Gelegenheit wieder gewerblich tätig werden zu wollen (RFH v. 11.10.1934, RStBl. 1935, 613; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 182). Im zeitlichen Anwendungsbereich des Abs. 3b setzt eine Betriebsaufgabe allerdings zusätzlich voraus, dass die maßgebenden Tatsachen (dh. die äußeren Umstände) dem FA bekannt werden.

Betriebseinstellung mit anschließender Vermietung des ursprünglich eigenbetrieblich genutzten Grundbesitzes: Hier ist die Rspr. mit der Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe zurückhaltend, um eine Gewinnrealisierung ohne gleichzeitigen Liquiditätszufluss zu vermeiden. Diese Fälle sind wegen der in den Bilanzansätzen der Grundstücke enthaltenen idR hohen stillen Reserven praktisch sehr bedeutsam.

Einzelfälle, in denen die Rechtsprechung eine Zwangsaufgabe verneint hat: OHG mit umfangreicher Grundbesitzverwaltung, aber zwei kleinen gewerblichen Teilbetrieben legt den einen still und verpachtet den anderen (BFH v. 25.5.1977 – I R 93/75, BStBl. II 1977, 660); Bauunternehmen, das zahlreiche Wohnungen errichtet und veräußert hat und nach Einstellung der Bautätigkeit

noch umfangreichen Grundbesitz zurückbehält, weil hier jederzeit ein weiterer Verkauf möglich ist (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [279]); Betriebseinstellung und Grundstücksverpachtung (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379, mit Anm. HG, DStR 1998, 239); Grundstückshändler, der an den verbliebenen sechs Grundstücken Erbbaurechte bestellt (BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665, mit Anm. WENDT, FR 1998, 838, und PAUS, FR 1998, 840); Einstellung eines Großhandels, Verschrottung des beweglichen AV und Verpachtung des Grundstücks an einen Einzelhändler (BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198, mit Anm. VON BORNHAUPT, DStZ 1999, 573); Bauunternehmen (oHG), auf das nach Einstellung der Bautätigkeit eine Grundbesitz-AG übertragen wird (BFH v. 20.6.2000 – VIII R 18/99, BFH/NV 2001, 31); Stilllegung des Betriebs und Vermietung des Grundbesitzes (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519); Grundstückshändler, der die beiden letzten verbliebenen Grundstücke vermietet (FG Ba.-Württ. v. 30.5.2001 – 2 K 279/00, EFG 2001, 1109, rkr.); Bauunternehmen, das nach allmählicher Einstellung der aktiven Tätigkeit noch einige Mietwohngrundstücke vermietet (Hess. FG v. 11.7.2005 – 9 K 4059/99, EFG 2005, 1765, rkr.); Bauträgerbetrieb, der nach der Betriebseinstellung ein Seniorenwohnheim errichtet und langfristig vermietet (BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227). Es handelte sich in den angeführten Entsch. häufig um Betriebe, die der Baubranche nahestanden; eine Einschränkung der Wiederaufnahmevermutung auf Betriebe dieser Branche ist der Rspr. aber nicht zu entnehmen. Angesichts der neueren Rspr., wonach eine Betriebsverpachtung im Ganzen schon dann möglich ist, wenn das nach der Einstellung der werbenden Tätigkeit vermietete Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage darstellte (s. Anm. 663), hat sich diese Problematik deutlich entschärft.

Fälle, in denen die Rechtsprechung eine Zwangsaufgabe bejaht hat: In anderen Entsch. hat der BFH hingegen trotz der anschließenden Grundstücksvermietung eine zwangsweise Betriebsaufgabe bejaht. In der Regel handelte es sich dabei um Fälle, in denen eine (neben dem Grundbesitz vorhandene) anderweitige wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen der Einstellung veräußert oder verschrottet wurde (BFH v. 12.4.1967 – VI R 240/66, BStBl. III 1967, 420: Autowerkstatt und Autohotel veräußert die Einrichtungsgegenstände und vermietet das Grundstück; BFH v. 27.3.1987 – III R 214/83, BFH/NV 1987, 578: Druckerei veräußert den Maschinenpark und vermietet das Betriebsgrundstück; Nds. FG v. 26.1.1977 – VIII 82/72, EFG 1978, 76, rkr.: Stilllegung eines Gasthofs und Vermietung der Zimmer an Dauermieter; zweifelhaft); vgl. auch die Ausführungen zur zwangsweisen Überführung ins PV ohne Entnahmehandlung (s. Anm. 520).

657 c) Überschaubarer Zeitraum

Die Unterbrechung des Betriebs muss zeitlich begrenzt sein (BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227, Rz. 27). Die Höchstgrenze für den nach der Rspr. erforderlichen „überschaubaren Zeitraum“ der Betriebsunterbrechung bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Allein wegen eines zu langen Zeitraums ist eine Betriebsunterbrechung aber nur in extrem gelagerten Einzelfällen verneint worden. Als noch überschaubar hat die Rspr. jedenfalls Zeiträume von elf bis 14 Jahren (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [279]), 22 Jahren (BFH v. 20.7.2007 – X B 131/06, BFH/NV 2007, 2100, unter 2.), 25 Jahren (BFH v. 7.10.1998 – VIII B 43/97, BFH/NV 1999, 350) bzw. 30 bis 40 Jahren (BFH v. 24.3.2006 – VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287, unter 1.c) angesehen. Hingegen wurde eine zwingende Betriebsaufgabe angenommen,

wenn ein zerschlagener Betrieb erst nach dem Ablauf eines noch auf 80 Jahre bestellten Erbbaurechts wieder zusammengeführt werden könnte (BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231, unter II.3).

d) „Eigentumsmäßig geteilter Betrieb“ als weitere Fallgruppe der Betriebsunterbrechung?

658

Vereinzelte wird vertreten, eine Betriebsunterbrechung – mit der Folge der Vermutung der Wiederaufnahmeabsicht bis zur Abgabe einer eindeutigen Aufgabenerklärung – sei auch dann anzunehmen, wenn ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen an Dritte zu Eigentum übertragen und der andere Teil zurückbehalten werde und zumindest die theoretische Möglichkeit einer erneuten Zusammenführung in einem gleichartigen Betrieb bestehe (MÄRKLE, BB 2002, 17; FG Rhld.-Pf. v. 25.1.2002 – 4 K 1194/01, EFG 2002, 677, obiter dictum, rkr., mit zust. Anm. HOFFMANN).

Diese Auffassung ist uE abzulehnen. In solchen Fällen fehlt es an jeglichen Anhaltspunkten für die Annahme, dass der betriebliche Organismus fortbesteht: Zum einen sind die wesentlichen Betriebsgrundlagen eigentumsmäßig aufgeteilt (woran es bei der Betriebsunterbrechung ieS sowie bei der Betriebsverpachtung im Ganzen gerade fehlt), zum anderen fehlt es an einer weiteren betrieblichen Tätigkeit.

Soweit als Beleg für diese Auffassung die Entsch. des BFH (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379) angeführt werden, ging es dort nicht um einen eigentumsmäßig geteilten Betrieb, sondern um einen „normalen“ Fall der Betriebsunterbrechung ieS (s. Anm. 655 ff.).

In den Entsch. des BFH (BFH v. 18.3.1999 – IV R 65/98, BStBl. II 1999, 398, nach einem Erbfall, der zum Verlust des Nutzungsrechts an einer Hofstelle führt, verbleibt eine große Stückländerei; BFH v. 21.9.2000 – IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433, obiter dictum für einen landwirtschaftlichen Betrieb, der durch Landverkäufe verkleinert und dann mit Ausnahme der Hofstelle verpachtet wird) waren jeweils die tatsächlichen Besonderheiten landwirtschaftlicher Betriebe und die rechtl. Besonderheiten der HöfeO maßgebend. Die dortigen Ausführungen können nicht auf Gewerbebetriebe übertragen werden.

Im Fall des BFH v. 11.5.1999 (BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722, mit Anm. HG, DStR 1999, 1184) wurde ein Teil des BV in eine KapGes. eingebracht, der andere Teil an die Gesellschaft verpachtet. FA und Stpfl. nahmen zunächst irrig die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung an, obwohl diese nicht vorlagen (keine personelle Verflechtung wegen Einstimmigkeitsabrede im Besitzunternehmen und fehlender Gesellschafteridentität). Der BFH hat dennoch gewerbliche Einkünfte bejaht, indem er eine Betriebsunterbrechung (s. Anm. 655) durch Aufteilung der WG zwischen Verpachtungs- und Pachtunternehmen angenommen hat („verunglückte Betriebsaufspaltung“). Dies ist uE unzutreffend: Wenn Stpfl. und FA in der rechtl. Beurteilung der Voraussetzungen für die Annahme von Gewerblichkeit ein Fehler unterläuft, ist dieser nach den dafür geltenden Grundsätzen zu behandeln. Hier hätte also ein schlichter Nichtansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb bis zur letzten offenen Veranlagung erfolgen müssen (so für einen vergleichbaren Fall auch BMF v. 18.7.2000 – IV C 2 - S 2241-56/00, BStBl. I 2000, 1198, ebenso abl. Anm. WEBER-GRELLET, FR 1999, 905; MÄRKLE, BB 2002, 17 [19]).

Einstweilen frei.

659

3. Voraussetzungen der Betriebsverpachtung im Ganzen

660 a) Überblick über die Voraussetzungen

Die Voraussetzungen für einen Aufschub der Gewinnrealisierung in Fällen der Beendigung der bisherigen werbenden Tätigkeit stellen sich zusammengefasst wie folgt dar:

- Verpachtung (s. Anm. 661) eines Betriebs im Ganzen oder zumindest aller wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 663);
- keine wesentliche Umgestaltung des betrieblichen Organismus zu Beginn des Pachtverhältnisses oder während der Pachtzeit (s. Anm. 665);
- eine Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters (s. Anm. 667) stellt nach der hier vertretenen Auffassung kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal dar. Ohnehin gilt der Betrieb nach der gesetzlichen Regelung so lange nicht als aufgegeben, wie der Stpfl. keine ausdrückliche Aufgäbeerklärung abgibt (s. Anm. 673).

Weite Auslegung: Die neuere Rspr. legt alle genannten Voraussetzungen sehr weit aus, um eine zwangsweise Realisierung stiller Reserven ohne gleichzeitigen Zufluss von Liquidität möglichst zu vermeiden (im Einzelnen s. Anm. 661 ff.). Die vor allem in älteren Entsch. zu findende Äußerung, das Wahlrecht sei eine eng umgrenzte Ausnahme vom Gesetzesbefehl des Abs. 3, dessen Ausweitung abzulehnen sei (zB BFH v. 12.12.1973 – I R 122/72, BStBl. II 1974, 208; BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561, unter 3.b; ähnlich R 16 Abs. 5 Satz 2 EStR), wird von der heutigen Rspr. der Sache nach nicht mehr vertreten.

661 b) Verpachtung und andere Überlassungsverträge

Auch wenn die Verpachtung (§§ 591 ff. BGB) den typischen Überlassungsvertrag für die Anwendung des Instituts der Betriebsverpachtung im Ganzen darstellt, sind andere Formen der Nutzungsüberlassung gleichermaßen erfasst.

Mietverträge: Die Rspr. stellt sie den Pachtverträgen zu Recht gleich (zB BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.2.b).

Bestellung eines Nießbrauchs an einem Einzelunternehmen: Dies ist ebenso zu behandeln wie die Betriebsverpachtung im Ganzen (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663, unter 2.a; BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600, unter 1. mwN, beide betr. LuF), denn auch hier beendet der Nießbrauchsbesteller seine werbende Tätigkeit. Bei Bestellung eines Nießbrauchs an einem Anteil an einer PersGes. bleibt der Besteller hingegen im Regelfall Mitunternehmer (ausführl. s. § 15 Anm. 439 f.), so dass er nicht die Möglichkeit hat, die Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu erklären.

Unentgeltliche Überlassung: Die Verpachtungsgrundsätze sind nach der Rspr. jedenfalls dann anzuwenden, wenn nach der Übertragung der nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen im Wege vorweggenommener Erbfolge das Betriebsgrundstück (einzige wesentliche Betriebsgrundlage) unentgeltlich an den Übernehmer überlassen wird (so BFH v. 7.8.1979 – VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181, unter I.2 mwN; BFH v. 19.8.1998 – X R 176/96, BFH/NV 1999, 454, unter 2.b). Dies ist uE allerdings nicht zweifelsfrei, weil das Innehaben eines „Betriebs“ jedenfalls typischerweise das Erwirtschaften von Einnahmen voraussetzt (darauf weist – in anderem Zusammenhang – auch WENDT, FR 1998, 264 [266] hin).

c) Verpachtung eines Gewerbebetriebs „im Ganzen“**aa) Objekt der Betriebsverpachtung**

662

Nach dem Wortlaut des Abs. 3b Satz 1 bezieht sich diese Regelung auf Gewerbebetriebe, Anteile iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Mitunternehmeranteile) sowie Anteile iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA).

Gewerbebetrieb: Die Verpachtung eines (ganzen) Betriebs stellt in der Praxis den Regelfall für die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung im Ganzen dar. Dabei genügt die Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 663). Zu Sonderfällen s. Anm. 664.

Mitunternehmer- oder KGaA-Anteil: Fälle, in denen hinsichtlich eines derartigen Anteils die Grundsätze über die Betriebsverpachtung im Ganzen anwendbar sein könnten, sind kaum vorstellbar (s. dazu auch WENDT, FR 2011, 1023 [1027]).

Teilbetrieb: Dieser ist (ebenso wie in Abs. 3 Satz 1, s. Anm. 508) in Abs. 3b nicht erwähnt. Gleichwohl steht die Verpachtung eines Teilbetriebs der Betriebsverpachtung im Ganzen gleich (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102; R 16 Abs. 5 Satz 4 EStR 2012). Daher besteht das Wahlrecht hier – bezogen auf den Teilbetrieb – ebenfalls.

bb) Grundsatz: Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen

663

Im Regelfall verpachtet der Stpfl. den Betrieb als geschlossenen Organismus. Für die Annahme einer Betriebsverpachtung „im Ganzen“ genügt es aber bereits, wenn er alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.1.b; BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 14; krit. BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561, unter 3.b; die dortigen Äußerungen sind aber durch nachfolgende Rspr. überholt).

Traditionell wird eine Betriebsverpachtung im Ganzen – jedenfalls außerhalb der LuF, wo auch eine parzellenweise Verpachtung genügen kann (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260, unter 1.; BFH v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, unter II.1.a mwN) – nur bejaht, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen einheitlich an einen Pächter verpachtet werden. Allerdings bringt auch eine Verpachtung an verschiedene Pächter nicht zwingend eine Gewinnrealisierung mit sich; vielmehr kann dann eine Betriebsunterbrechung iES gegeben sein (s. Anm. 655 ff.).

Werden WG, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, nicht mitverpachtet, sondern zurückbehalten, bleiben auch diese WG BV, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung fehlt (BFH v. 26.4.1989 – I R 163/85, BFH/NV 1991, 357; BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710, Rz. 23).

Normspezifischer Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage: Für die Einstufung eines WG als wesentliche Betriebsgrundlage ist im Rahmen der Betriebsverpachtung allein maßgebend, ob das WG funktional wesentlich ist, also dem Betrieb das Gepräge gibt (BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BStBl. II 2009, 303, unter II.1.c aa; BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 15). Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung/-aufgabe (zum dort geltenden Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 121 mwN) kommt es nicht darauf an, ob in dem WG erhebliche stille Reserven gebunden sind (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388, unter II.2.b; BFH v. 19.2.2004 –

III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231, unter II.2 mwN). Die funktionale Wesentlichkeit ist nach den Verhältnissen des verpachtenden Unternehmens, nicht jedoch nach denen des Pächters, zu beurteilen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.1.c; BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, unter I.3.c bb; BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 62; bei der Betriebsaufspaltung wäre hingegen die Sichtweise des nutzenden Unternehmens maßgeblich).

Verpachtung der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage: Gibt es im Betrieb lediglich eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage (in der Praxis vor allem das Betriebsgrundstück bei Groß- und Einzelhandels- sowie Hotel- und Gaststättenbetrieben), genügt für die Eröffnung des Wahlrechts bereits die Verpachtung dieses einzelnen WG, ggf. iVm. Betriebsvorrichtungen; BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.1.f; BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160, unter II.1.c; BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, unter II.2.a (Bäckerei); BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BStBl. II 2009, 303, unter II.1.c aa (Einzelhandel mit Uhren und Schmuck); BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 16 ff. (Getränkhandel). In der neueren Rspr. wird diese Fallgruppe (die früher eher eine Ausnahme darstellte) immer stärker ausgeweitet, zB BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220 (auch bei einem Autohaus mit Reparaturwerkstatt sei das Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage; die umfangreichen und hochwertigen Betriebs-/Reparaturvorrichtungen sowie die Vertragshändlerkonzession sollen die Voraussetzungen dieses Begriffs hingegen nicht erfüllen, weil auch ein Autohaus im Kern einen „Einzelhandel“ darstelle); BFH v. 18.8.2009 – X R 20/06, BStBl. II 2010, 222 (eine Kfz-Reparaturwerkstatt sei zwar nicht als Handels-, sondern als Handwerksbetrieb anzusehen und weise insoweit eine Nähe zum produzierenden Gewerbe auf; das Werkstattinventar sei im Vergleich zum Betriebsgrundstück und zur Qualifikation des Inhabers und seiner Mitarbeiter aber von untergeordneter Bedeutung).

Zu Recht krit. zumindest zur Terminologie jedoch WENDT, FR 1998, 264 (272), da es sich in derartigen Fällen nicht mehr um eine Betriebsverpachtung, sondern allenfalls um eine Betriebsänderung handeln dürfte.

Die Verpachtung einer von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen genügt hingegen nicht. Insofern unterscheidet sich die Betriebsverpachtung im Ganzen von der Betriebsaufspaltung, wo für die Annahme einer sachlichen Verflechtung schon die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage ausreicht (BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 62). Daher begründet bei Produktionsbetrieben (dort gehört neben dem Grundstück idR auch der Maschinenpark zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen) allein die Verpachtung des Grundstücks keine Betriebsverpachtung im Ganzen, wenn der Maschinenpark weitgehend verkauft wird (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227, unter 3.; BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358; BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388, unter II.2.a).

Eigentumsbetrieb ohne weitere Produktionsmittel: Auch bei derartigen Betrieben ist die Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen nicht von vornherein ausgeschlossen (vgl. den Hinweis in BFH v. 20.5.2014 – IV B 81/13, BFH/NV 2014, 1366, Rz. 5 ff.).

cc) Sonderfälle

664

Verpachtung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit: Für die Verpachtung von land- und forstw. Betrieben gelten weitgehend dieselben Grundsätze wie bei Gewerbebetrieben; zu Besonderheiten s. § 13 Anm. 45 ff. Ob bei der Verpachtung von Betrieben der selbständigen Arbeit ein Verpächterwahlrecht besteht, ist hingegen umstritten (näher s. § 18 Anm. 390).

Verpachtung nach Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung: Ist die personelle oder sachliche Verflechtung entfallen, die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderlich ist, kann im Besitzunternehmen gleichwohl eine Gewinnrealisierung vermieden werden, sofern die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt sind (s. ausführl. Anm. 525).

Verpachtung ausschließlich von Sonderbetriebsvermögen kann genügen: Das Verpächterwahlrecht besteht auch dann, wenn sich die (einzige) wesentliche Betriebsgrundlage der Mitunternehmerschaft nicht im Gesamthandsvermögen, sondern im SonderBV eines Mitunternehmers befand, und dieser die Betriebsgrundlage nach Liquidation der PersGes. an einen Dritten verpachtet (BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BStBl. II 2009, 303, unter II.1.c bb).

Verpachtung an einen Miteigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlagen: Steht das von einer zweigliedrigen PersGes. genutzte Grundstück im Bruchteilseigentum der beiden Gesellschafter (SonderBV) und scheidet einer der Gesellschafter aus der PersGes. aus, um seinen Grundstücksanteil anschließend an den nunmehrigen Einzelunternehmer zu verpachten, der den Betrieb der PersGes. fortführt, hat der Ausscheidende zwingend die stillen Reserven seines SonderBV aufzudecken. Die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung ist nicht möglich. Die Rspr. (BFH v. 22.5.1990 – VIII R 120/86, BStBl. II 1990, 780) begründet dies damit, dass hier nur ein Teil einer wesentlichen Betriebsgrundlage verpachtet werde, was der Verpachtung einer ganzen wesentlichen Betriebsgrundlage nicht gleich stehe. Hingegen ist eine zwingende Betriebsaufgabe zu verneinen, wenn der Verpächter stirbt und der Pächter zur Erbengemeinschaft gehört, diese den Betrieb nunmehr also an einen Miterben verpachtet (BFH v. 5.8.2005 – VIII B 5/05, BFH/NV 2006, 75).

Verpachtung unmittelbar nach Betriebserwerb: Der (voll)entgeltliche Erwerber eines verpachteten Betriebs hat kein Wahlrecht, sondern erzielt zwingend Einkünfte aus VuV (s. ausführl. Anm. 667).

d) Erhaltung des betrieblichen Organismus während der Pachtzeit (keine wesentliche Umgestaltung)

665

Eine Betriebsverpachtung setzt weiter voraus, dass der Stpfl. dem Pächter einen Betrieb zur Nutzung überlässt, den der Pächter im Wesentlichen fortsetzen kann (Erhaltung des betrieblichen Organismus). Dem Verpächter muss objektiv die Möglichkeit verbleiben, den „vorübergehend“ eingestellten Betrieb als solchen wieder aufzunehmen und fortzuführen (BFH v. 3.6.1997 – IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373, unter 1.a; BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.1.d). Maßgebend ist dabei der Zustand des Betriebs in dem Zeitpunkt, als die letzte werbende Tätigkeit eingestellt wurde. Wenn zB der Betrieb ursprünglich mehrere Betriebsteile aufwies, aber zeitlich noch vor der Verpachtung andere Betriebsteile eingestellt werden, kommt es nur darauf an, ob der letzte bis zur Verpachtung noch aktiv betriebene Teil objektiv fortgeführt werden könnte

(BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.d cc [2]; unzut. aA wohl FG Düss. v. 27.7.2017 – 11 K 142/15, EFG 2018, 728, Az. BFH X R 36/17, Anm. REDDIG, EFG 2018, 731).

Umgestaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: Der in der Praxis wichtigste (und vom FA häufig übersehene) Fall einer Zwangsbetriebsaufgabe tritt ein, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können (BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902, unter II.1.b mwN). Wird eine solche wesentliche Umgestaltung sogleich bei Begr. der Verpachtung vorgenommen, hindert sie von vornherein die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung im Ganzen. Nehmen Pächter oder Verpächter während der Laufzeit des Pachtvertrags eine wesentliche Umgestaltung vor, kam es nach der bis zum 4.11.2011 geltenden Rechtslage auch ohne ausdrückliche Aufgabenerklärung zu einer Zwangsbetriebsaufgabe des Verpachtungsbetriebs. Ab dem 5.11.2011 gilt dies hingegen nur noch, wenn dem FA die Tatsachen bekannt werden, aus denen sich die Rechtsfolge der Zwangsbetriebsaufgabe ergibt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 674).

Beispiele für Umgestaltungen, die noch nicht zur Zwangsaufgabe des Verpachtungsbetriebs führen: Nach Zerstörung der Betriebsgebäude durch einen Brand wird der Pachtvertrag aufgelöst; der Stpfl. will den Betrieb aber innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise erneut verpachten (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392, unter II.2; BFH v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755, unter 3.a, betr. LuF; uE schon deshalb zutr., weil hier der Verpachtungsbetrieb lediglich unterbrochen ist [allg. zur Betriebsunterbrechung s. Anm. 655 ff.]); während der Verpachtung eines Autohauses mit Kfz-Werkstatt geht der Händlervertrag vom Verpächter auf den Pächter über (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, unter I.3.c cc); Veränderung des Kundenkreises (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, unter I.3.c cc); Umgestaltung lediglich einer von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 8.5.2000 – X B 142/99, BFH/NV 2001, 16, unter 2.c); Einräumung eines dinglichen Vorkaufsrechts zugunsten des Pächters, weil dies nur dann ausgeübt werden kann, wenn der Verpächter das Grundstück tatsächlich verkaufen sollte (BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, unter II.2.c); bei der Verpachtung eines Betriebs, der aus einer Tankstelle und zahlreichen vermieteten Garagen besteht, beendet der Pächter später die Tankstellennutzung, erhöht aber die Anzahl der vermieteten Garagen (zutr. FG Münster v. 17.1.2012 – 1 K 1936/09, EFG 2012, 916, rkr.). Die Verlegung des Pächterbetriebs führt dann nicht zur Beendigung einer Betriebsverpachtung im Ganzen, wenn auch das neue Betriebsgrundstück durch den bisherigen Verpächter zur Verfügung gestellt wird (BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 65). Bei der Verpachtung eines land- und forstw. Betriebs ist auch bei umfangreichen Flächenveräußerungen und Veränderungen an den Wirtschaftsgebäuden für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe „regelmäßig kein Raum mehr“ (BMF v. 1.12.2000 – IV A 6 - S 2242-16/00, BStBl. I 2000, 1556).

Beispiele für Umgestaltungen, die zur Zwangsaufgabe führen: Sie finden sich vor allem in der älteren Rspr., auf die insoweit jedoch nur mit Vorsicht zurückgegriffen werden kann, weil die neuere Rspr. den Anwendungsbereich des Instituts der Betriebsverpachtung tendenziell ausgedehnt hat: Umgestaltung eines Kinos in einen Supermarkt (BFH v. 16.11.1967 – IV R 8/67, BStBl. II 1968, 78); Umgestaltung eines Schlachthauses in einen Supermarkt (BFH v. 12.12.1973 – I R 122/72, BStBl. II 1974, 208); Umbau einer Bäckerei mit kleiner Gaststätte in eine Diskothek (BFH v. 19.1.1983 – I R 84/79, BStBl. II 1983, 412); ein Grundstück, das durch zufälligen Samenanflug bewaldet worden ist (aussetzender Forstbetrieb), wird an verschiedene Pächter zur Errichtung von Wochenendhäusern auf 50 Jahre verpachtet (BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257); das Grundstück eines Drogeriehandels wird an ein benachbartes größeres Warenhausunternehmen verpachtet, das die angepachteten Gebäude teilweise abreißt und im Übrigen in sein Warenhaus einbezieht (BFH v. 3.6.1997

– IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373, unter 1.); ebenso, wenn der Stpfl., dessen Betrieb bisher aus einer Tankstelle und vermieteten Garagen bestand, einem Dritten am Tankstellengrundstück ein Erbbaurecht bestellt und dieser dort unter Entfernung der bisherigen Betriebsanlagen ein Warenhaus errichten darf, selbst wenn die Garagenvermietung erweitert wird (BFH v. 18.12.2014 – IV R 40/10, BFH/NV 2015, 827).

Veräußerung wesentlicher Teile des Betriebsvermögens: Eine solche Handlung führt ebenfalls zur Zwangsbetriebsaufgabe, ohne dass eine ausdrückliche Aufgabebekräftigung erforderlich ist (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.1.e mwN; BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz. 66 mwN). Allein die Veräußerung des Inventars eines Einzelhandelsgeschäfts genügt allerdings nicht, wenn das Betriebsgrundstück weiterhin verpachtet wird (BFH v. 3.4.2014 – X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, Rz. 34 ff.). Ab dem 5.11.2011 setzt der Eintritt dieser Rechtsfolge aber zusätzlich voraus, dass dem FA die entsprechenden Tatsachen bekannt werden.

Branchenwechsel: Die Annahme einer Betriebsverpachtung wird nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass der Pächter einer anderen Branche als der Verpächter angehört (BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198; Großhändler verpachtet an Einzelhändler; BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.2.b, unter Aufgabe der früheren, gegenteiligen Rspr.: Verpachtung des Betriebsgrundstücks eines Großhandelsbetriebs an eine Druckerei; BFH v. 20.1.2005 – IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046; Verpachtung von Stallungen eines land- und forstw. Betriebs an eine Schreinerei; BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BStBl. II 2009, 303, unter II.1.c cc [1]; Verpachtung des Ladenlokals eines Uhren- und Schmuckgeschäfts an einen Textilhandel; ausführl. zur neueren Rspr. SCHIESSL, FR 2005, 823). Entscheidendes Kriterium ist nicht, ob der Pächter den bisherigen Betrieb fortführt, sondern ob der bisherige Betrieb vom Verpächter oder dessen Rechtsnachfolger nach Ende des Überlassungsvertrags ohne wesentliche Änderungen fortgeführt werden kann. Die Rspr. nimmt eine solche Möglichkeit der Fortführung auch dann noch an, wenn der Kundenstamm und Goodwill des früheren Betriebs sich – was bei branchenfremder Verpachtung zumeist der Fall ist – restlos verflüchtigt (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.2.c; BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220, unter II.4.d). Auch ein Sortimentswechsel steht der objektiven Möglichkeit der Fortführung nicht entgegen (BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 25). Erfordert die Verpachtung an einen Branchenfremden allerdings umfangreiche Baumaßnahmen am Verpachtungsobjekt, die eine künftige Nutzung zu den bisherigen Zwecken ausschließen, kommt es zur zwingenden Betriebsaufgabe (BFH v. 19.1.1983 – I R 84/79, BStBl. II 1983, 412; Umgestaltung einer Bäckerei in eine Diskothek; diese Entsch. wird auch von der neueren Rspr. noch in Bezug genommen, vgl. BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.2.f). Auch kann die branchenfremde Verpachtung gemeinsam mit anderen Beweisanzeichen darauf hindeuten, dass die – jedenfalls nach der älteren Rspr. erforderliche – Absicht zur späteren Fortführung des Betriebs entfallen ist (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.2.e).

Keine zeitliche Grenze: Anders als bei der Betriebsunterbrechung ieS (s. Anm. 655 ff.) fordert die Rspr. bei der Betriebsverpachtung im Ganzen nicht, dass die Wiederaufnahme und Fortführung des Betriebs „innerhalb eines überschaubaren Zeitraums“ erfolgen müsse, weil der ursprüngliche Betrieb in anderer Form fortgeführt wird (BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902, unter II.1.e; BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 27; BFH

v. 14.8.2014 – IV R 56/11, BFH/NV 2015, 317, Rz. 20; WENDT, FR 1998, 264 [272]). Allerdings ist das genannte Merkmal auch bei der Betriebsunterbrechung im Erg. nicht von erkennbarer praktischer Bedeutung.

Praktische Bedeutung dieses Merkmals: Schon die frühere Rspr. hat im konkreten Fall kaum einmal eine zwangsweise Gewinnrealisierung wegen einer wesentlichen Umgestaltung des Betriebs angenommen, auch wenn dieses Merkmal in den abstrakten Ausführungen immer wieder betont wurde. Die neuere Rspr. gesteht nun ausdrücklich zu, dass die Anforderungen an die wirtschaftliche Vergleichbarkeit bzw. Ähnlichkeit zwischen dem ursprünglichen und dem umgestalteten Betrieb „großzügig zu handhaben“ sind (BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220, unter II.4.d). Diese Klarstellung ist uE im Hinblick auf den Zweck des Instituts der Betriebsverpachtung zu begrüßen. Ein vollständiger Wegfall dieses Merkmals (so die Forderung von SCHUSTER, FR 2007, 584 [588 f.]) wäre indes problematisch, weil die Rspr. die Annahme „ewigen“ BV zu Recht ablehnt (s. Anm. 533). Dass die neuere Rspr. zur Betriebsverpachtung im Ganzen mit der Annahme wesentlicher Betriebsgrundlagen eher zurückhaltend ist (s. Anm. 663), hängt auch damit zusammen, dass eine großzügige Bejahung des Vorhandenseins wesentlicher Betriebsgrundlagen im Fall der späteren Umgestaltung/Veräußerung dieser WG notwendigerweise auch den Anwendungsbereich der Zwangsaufgabe ausweiten würde, was die Rspr. aber tendenziell zu vermeiden sucht (vgl. BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220, unter II.4.c). Hinzu kommt, dass eine stärkere Betonung der Zwangsaufgabe durch Umgestaltungen zu zahlreichen „unentdeckten Betriebsaufgaben“ führen würde (treffend SCHUSTER, FR 2007, 584 [585]: es „ist kritisch zu fragen, ob tatsächlich die Verschrottung eines Backofens ... zu einer Betriebsaufgabe ohne Erklärung und damit ohne Kenntnis der Finanzbehörde führen kann“).

666 Einstweilen frei.

667 e) **Notwendigkeit einer Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters oder Rechtsnachfolgers**

Die Rspr. ging bisher von dem Leitbild aus, dass eine Fortführung des BV in Fällen der Betriebsverpachtung die Absicht des bisherigen Betriebsinhabers voraussetze, die gewerbliche Tätigkeit künftig wieder aufzunehmen und fortzuführen. Diese Wiederaufnahmeabsicht sollte gleichbedeutend mit dem Fehlen des Aufgabewillens sein. Als Nachweis für diese – als innere Tatsache letztlich nicht nachweisbare – Absicht wurde jedoch das (objektive) Merkmal des Fehlens einer Aufgabenerklärung herangezogen; umgekehrt galt die Abgabe einer Aufgabenerklärung als Nachweis für den Wegfall der Fortführungsabsicht (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456, unter II.2; s. auch Anm. 681).

Tendenz zur Aufgabe dieses Merkmals: Der neueren Rspr. ist die Tendenz zu entnehmen, sich von dem Erfordernis eines eigenständigen Merkmals der Wiederaufnahmeabsicht zu lösen. So heißt es in neueren Entsch., von der Wiederaufnahmeabsicht sei auszugehen, solange die Fortsetzung des Betriebs objektiv möglich sei und keine eindeutige Aufgabenerklärung abgegeben werde (BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.c; BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, unter II.3; BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 14). Schon daraus wird deutlich, dass die „Wiederaufnahmeabsicht“ als eigenständiges subjektives Tatbestandsmerkmal längst aufgegeben worden ist. Mittlerweile hat der IV. Senat des BFH ausdrücklich angekündigt, in Zukunft an diesem Erfordernis nicht mehr festhalten zu wollen

(BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902, unter II.1.f cc; im dortigen Fall nicht entscheidungserheblich; deutlich auch BFH v. 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, Rz. 24).

Die neuere Rspr. ist uE zu begrüßen (sehr krit. hingegen PAUS, FR 2004, 198). Die Aufgabe eines subjektiven Tatbestandsmerkmals führt stets zu mehr Rechtssicherheit (ebenso DÖTSCHE, FR 2007, 589 [595]). Zudem ist das subjektive Merkmal der „Wiederaufnahmeabsicht“ längst objektiviert worden; die sich nunmehr ankündigende Rspr.-Änderung vollzieht auf der Ebene der Dogmatik lediglich das nach, was in der Praxis längst abw. gehandhabt wurde.

Zusätzlich zeigt uE auch die Einfügung des Abs. 3b, dass der Gesetzgeber eine stärkere Objektivierung des Instituts der Betriebsverpachtung im Ganzen anstrebt, denn die „ausdrückliche“ Aufgabenerklärung (Satz 1 Nr. 1) ist ein rein objektives Merkmal, ungeachtet dessen, dass die Abgabe einer solchen Erklärung von einer Willensentscheidung des Stpfl. abhängig ist. Ebenso knüpft Satz 1 Nr. 2 an das Bekanntwerden von Tatsachen beim FA an, was den Einfluss von Zufälligkeiten reduzieren soll.

Generationenübergreifende Betrachtung: Auch auf der Grundlage der früheren Rspr., die ausdrücklich eine Wiederaufnahmeabsicht forderte, genügt es, wenn die Wiederaufnahme von einem Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger verwirklicht werden soll (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456, unter II.2). Daher steht es der Wiederaufnahmeabsicht nicht entgegen, wenn der bisherige Betriebsinhaber – zB aus Alters- oder Krankheitsgründen – den Betrieb in eigener Person objektiv nicht fortsetzen könnte (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260, unter 5.a; BFH v. 21.9.2000 – IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433, unter 2.; BFH v. 3.4.2014 – X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, Rz. 28). Weder muss der potenzielle Rechtsnachfolger im Zeitpunkt des Beginns der Betriebsverpachtung bereits feststehen noch muss er dem sog. „Generationen-Nachfolgeverbund“ (s. § 10 Anm. 280) angehören (BFH v. 20.2.2008 – X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, unter II.3). Wegen der Zulassung auch der Einzelrechtsnachfolge durch die Rspr. ist die Auffassung der FinVerw., wonach ein vollständiger Gesellschafterwechsel bei der verpachtenden PersGes. zur zwingenden Betriebsaufgabe führen soll (BMF v. 17.10.1994 – IV B 2 - S 2242-47/94, BStBl. I 1994, 771, unter 2.), uE zweifelhaft.

Übertragung des verpachteten Betriebs auf einen Dritten: Hier ist zwischen der unentgeltlichen, vollentgeltlichen und teilentgeltlichen Übertragung zu differenzieren.

► *Unentgeltliche Übertragung:* In den Fällen des § 6 Abs. 3 tritt der unentgeltliche Betriebsübernehmer auch in das Verpächterwahlrecht ein (BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710, Rz. 27 mwN; zum Erbfall BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392, unter II.1; BFH v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, unter II.2). Dies gilt selbst dann, wenn ein verpachteter Betrieb, zu dessen Führung eine besondere Qualifikation erforderlich ist, nach dem Tod des vormaligen Betriebsinhabers auf dessen Erben übergeht, denen die erforderliche Qualifikation indes fehlt, denn die Erben könnten den Betrieb an einen entsprechend qualifizierten Dritten übertragen (zu Apotheken BFH v. 26.7.2006 – X R 10/05, BFH/NV 2006, 2072; BFH v. 3.4.2014 – X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, Rz. 29 ff.).

► *Vollentgeltliche Übertragung:* Das Wahlrecht besteht nur, wenn der Inhaber eines zuvorwerbenden Betriebs diesen anschließend verpachtet. Wird der verpachtete Betrieb veräußert, realisiert der Stpfl. die stillen Reserven. Der Erwerber hat von

Beginn an PV und erzielt Einkünfte aus VuV (BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710, Rz. 28); für ein Verpächterwahlrecht besteht hier kein Bedarf. Gleiches gilt, wenn ein bisher aktiv bewirtschafteter Betrieb verkauft wird und der Erwerber ihn im unmittelbaren Anschluss im Ganzen verpachtet; auch hier besteht kein Wahlrecht, sondern es handelt sich zwingend um Einkünfte aus VuV (BFH v. 20.4.1989 – IV R 95/87, BStBl. II 1989, 863; näher WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 705).

► *Teilentgeltliche Übertragung*: Liegt das Entgelt für die Betriebsübertragung über dem Buchwert, aber unter dem gemeinen Wert der betrieblichen WG, setzt der Erwerber das Verpächterwahlrecht fort (ausführl. BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710, Rz. 29 ff.). Da die teilentgeltliche Übertragung als solche nicht zur Realisierung sämtlicher stiller Reserven führt (Einheitstheorie), besteht weiterhin ein Bedürfnis für den Aufschub der Besteuerung der übrigen stillen Reserven, solange die Wiederaufnahme des Betriebs möglich ist. Auf den ersten Blick wirft diese Rspr. erhebliche praktische Probleme auf, weil der Erwerber idR weder den stl. Status des Betriebs (Gewerbe/VuV) noch den Buchwert der WG kennt (zutr. WENDT, FR 2016, 996). Üblicherweise wird ein teilentgeltlicher Erwerb aber nur zwischen Angehörigen verwirklicht, so dass in diesen Fällen beim Erwerber im Allgemeinen auch Kenntnisse der stl. und buchmäßigen Verhältnisse des Übertragenden vorhanden sein dürften.

668 f) Keine Erzielung originär gewerblicher Einkünfte (Nachrang der Betriebsverpachtung)

Die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung im Ganzen (insbes. das Wahlrecht zur jederzeitigen Erklärung der Betriebsaufgabe) ist nicht möglich, wenn bereits aus anderen Gründen (zwingend) gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Daher tritt das Institut der Betriebsverpachtung gegenüber dem der Betriebsaufspaltung als subsidiär zurück (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, unter I.3.b aa; § 15 Anm. 773). Gleiches gilt, wenn der an eine PersGes. verpachtete Betrieb zum SonderBV des verpachtenden Mitunternehmers gehört (BMF v. 17.10.1994 – IV B 2 - S 2242 - 47/94, BStBl. I 1994, 771, unter 1.b). Auch darf sich die Verpachtung nicht als originär gewerblich darstellen (zB durch umfangreiche Nebenleistungen; BFH v. 30.7.1985 – VIII R 263/81, BStBl. II 1986, 359, unter 2.), oder durch eine PersGes. erbracht werden, die der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 unterliegt oder gewerblich geprägt iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 ist (FICHELTMANN, EStB 2006, 373), zumal die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 ihrerseits voraussetzt, dass ohne diese Prägung keine gewerblichen Einkünfte erzielt würden, was bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen bis zur Erklärung der Betriebsaufgabe aber gerade der Fall ist (BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227, Rz. 36 ff.). Kapitalgesellschaften steht das Wahlrecht wegen § 8 Abs. 2 KStG ebenfalls nicht zu.

669 Einstweilen frei.

4. Rechtsfolgen

670 a) Betriebsverpachtung im Ganzen

Wahlrecht zum Aufschub der Gewinnrealisierung: Verpachtet der Stpfl. den bisher von ihm selbst geführten Gewerbebetrieb, würde dies nach allgemeinen Grundsätzen eine Betriebsaufgabe darstellen. Dem Stpfl. steht jedoch nach all-

gemeiner Auffassung aufgrund einer teleologischen Reduktion des Abs. 3 (DÖTSCH, FR 2007, 589 [595]) ein Wahlrecht zu, wenn er einen fortführungsfähigen Betrieb im Ganzen verpachtet.

Grundlegend BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124: „Fortführung des Gewerbebetriebs in anderer Form“; ferner BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388, unter II.2.a; BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198, mwN; BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10, unter II.1.a; BFH v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674, unter I.3.a; BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160, unter II.1.b; BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902, unter II.1.f aa (stärker objektivierende Formulierung als bisher); zu Gestaltungsüberlegungen ausführl. PAUS, EStB 2003, 137; krit. FÜHRER, DStR 1995, 785 (788).

Erklärung der Betriebsaufgabe: Der Stpfl. kann entweder eine ausdrückliche Erklärung dahingehend abgeben, dass mit der Verpachtung die Betriebsaufgabe eingetreten sein soll. Dies hat zur Folge, dass die WG seines BV unter Aufdeckung der stillen Reserven in sein PV überführt werden; der Aufgabegewinn ist unter Gewährung der Begünstigungen nach Abs. 4, § 34 zu versteuern (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, unter I.3.c aa, mwN). Ein Geschäftswert ist nicht anzusetzen (H 16 Abs. 5 „Geschäfts- oder Firmenwert“ EStH 2017; s. auch Anm. 583). Nachfolgend erzielt der Stpfl. aus der Verpachtung Einkünfte aus § 21. Die Bedeutung der in Abs. 3b Satz 1 Nr. 2, Sätze 2, 3 enthaltenen Regelungen erschöpft sich darin, die Anforderungen an diese Aufgabenerklärung festzuschreiben (s. Anm. 673, 681 f.).

Es ist naturgemäß sinnvoll, die Aufgabenerklärung in einem VZ abzugeben, in dem die StLast möglichst niedrig ist (zB wegen der Erfüllung der Voraussetzungen für den Freibetrag nach Abs. 4 oder den Sondersteuersatz nach § 34 Abs. 3 oder wegen des Fehlens anderweitiger Einkünfte). Das bestehende Wahlrecht ermöglicht hier entsprechende Gestaltungen (betriebswirtschaftliche Berechnungen des vorteilhaftesten Aufgabzeitpunkts bei SCHÖNEMANN/DIETRICH, DStR 2011, 231).

Fortbestehendes Betriebsvermögen: Gibt der Stpfl. keine Aufgabenerklärung ab, wird der Gewerbebetrieb als fortbestehend behandelt, so dass die stillen Reserven weiterhin steuerverstrickt bleiben, ihre Realisierung aber aufgeschoben wird. Der Betrieb scheidet allerdings auch in diesem Fall aus der GewStPflcht aus (R 2.2 GewStR 2009; BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; FG Köln v. 12.3.2009 – 10 K 399/06, EFG 2009, 1244, rkr., mit zust. Anm. WÜLENKEMPER, EFG 2009, 1246). Sonder- und Ansparabschreibungen bzw. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g können wegen des Fehlens eines werbenden Betriebs nicht mehr vorgenommen werden (BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/07, BFH/NV 2008, 380, unter 2.b, betr. Betriebsunterbrechung). Auch bei einem solchermaßen zunächst fortbestehenden Betrieb kann aber beim Eintritt bestimmter Ereignisse zwingend eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein. Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 verhindert in diesen Fällen – abw. von der bisherigen Rechtslage –, dass die Rechtswirkungen einer Zwangsbetriebsaufgabe eintreten können, bevor das FA von den entsprechenden Tatsachen erfährt (s. Anm. 674).

Die Interessenlage wandelt sich im Laufe der Betriebsverpachtung bzw. Betriebsunterbrechung: Während im VZ der Einstellung der werbenden Tätigkeit idR der Stpfl. daran interessiert ist, die Gewinnrealisierung zu vermeiden und die Voraussetzungen für den weiteren Bezug gewerblicher Einkünfte zu schaffen, kann er in späterer Zeit daran interessiert sein, sich darauf zu berufen, dass die Voraussetzungen für die Fortführung des BV bereits in verjährter Zeit ent-

fallen seien (WENDT, FR 2006, 828). Dies zu verhindern, ist Kern der durch Abs. 3b geschaffenen Regelung.

671 **b) Betriebsunterbrechung im engeren Sinne**

Ein Wahlrecht mit identischen Rechtsfolgen besteht im Erg. auch bei der Betriebsunterbrechung im engeren Sinne.

Fortbestehendes Betriebsvermögen: Die Annahme einer bloßen Betriebsunterbrechung bedeutet zunächst, dass der Betrieb fortbesteht. Da es sich allerdings nicht mehr um einen aktiven Betrieb handelt, können Sonder- und Anparabschreibungen bzw. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g nicht geltend gemacht werden (BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/07, BFH/NV 2008, 380, unter 2.b).

Gewerbesteuer: Die während einer Betriebsunterbrechung erzielten Einkünfte (zB aus der Vermietung einzelner WG) unterliegen trotz weiterer Anwendung des § 15 nicht mehr der GewSt (BFH v. 7.9.2016 – IV R 31/13, BStBl. II 2017, 482, Rz. 36 ff.). Dem steht § 2 Abs. 4 GewStG nicht entgegen: Zwar wird darin angeordnet, dass vorübergehende Unterbrechungen im Betrieb eines Gewerbes, die durch die Art des Betriebs veranlasst sind, die StPflcht für die Zeit bis zur Wiederaufnahme des Betriebs nicht aufheben. Diese Regelung hat aber im Wesentlichen Bedeutung für sog. Saisonbetriebe („durch die Art des Betriebs veranlasste“ Unterbrechungen). Bei längerfristigen Betriebsunterbrechungen, die durch die Einstellung jeglicher werbenden Tätigkeit gekennzeichnet sind, fehlt es hingegen an einem tauglichen Steuergegenstand der GewSt (ähnlich auch R 2.6 Abs. 1 Satz 2 GewStR 2009: Einstellung des Betriebs setzt nicht voraus, dass dieser für alle Zeiten aufgegeben wird; es genügt, wenn er für eine gewisse Dauer eingestellt wird).

Betriebsaufgabe: Zu diesem Gewinnrealisierungstatbestand (mit anschließendem Bezug von Einkünften aus VuV, sofern einzelne WG Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassen werden) kann es auf zweierlei Weise kommen: Zum einen durch Abgabe einer ausdrücklichen Aufgabenerklärung (ausführl. Anm. 673); wodurch dem Stpfl. im Erg. ein Wahlrecht eingeräumt wird. Zum anderen durch den Wegfall der Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsunterbrechung. In diesem Fall ist die Rechtsfolge der Betriebsaufgabe zwingend zu ziehen, sofern (für Betriebsaufgaben ab dem 5.11.2011) dem FA die entsprechenden Tatsachen bekannt werden. Die Rspr. lehnt es ab, dem Stpfl. „ewiges Betriebsvermögen“ zu belassen (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [563]; BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227, Rz. 26). Hauptfall ist der objektive Wegfall der Fortführungsmöglichkeit, dh. die grundlegende Umgestaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 665 zur Betriebsverpachtung).

672 Einstweilen frei.

5. Gesetzliches Hinausschieben des Zeitpunkts der Betriebsaufgabe

673 **a) Ausdrückliche Aufgabenerklärung gegenüber dem Finanzamt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 1)**

In den von Abs. 3b erfassten Fällen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen führt (erst) die Aufgabenerklärung zur Annahme einer Betriebsaufgabe (Satz 1 Nr. 1).

Aufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1: Die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung stellt sicher, dass auch in den Fiktionsfällen des Abs. 3b stets die allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufgabe vorliegen müssen. Fehlt es also tatsächlich noch an einer Beendigung des wirtschaftlichen Organismus des Betriebs, kann der Stpfl. eine Betriebsaufgabe nicht durch Abgabe einer Aufgabeerklärung herbeiführen.

Ausdrückliche Aufgabeerklärung: Nach dem Gesetzeswortlaut ist nunmehr eine ausdrückliche Erklärung des Stpfl. erforderlich; ein Schriftformzwang besteht allerdings nicht (BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter III.). Die vor Einfügung des Abs. 3b von der Rspr. zugelassenen konkludenten Aufgabeklärungen (s. Anm. 681) reichen daher seit dem 5.11.2011 nicht mehr aus. Sie hatten aber auch zuvor nur geringe praktische Bedeutung. Das Verlangen nach einer ausdrücklichen Erklärung fügt sich in das mit der Einfügung des Abs. 3b verfolgte gesetzgeberische Konzept, in Fällen der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung ein höheres Maß an Rechtssicherheit als zuvor zu schaffen.

Allerdings wird durch das Verlangen nach einer „ausdrücklichen“ Erklärung nicht ausgeschlossen, dass eine vom Stpfl. abgegebene Erklärung ausgelegt werden muss. So hat es der BFH – für die vor Einfügung des Abs. 3b geltende Rechtslage – für die Annahme einer „ausdrücklichen“ Aufgabeerklärung genügen lassen, wenn der Steuerberater des Stpfl. dem FA in zeitlicher Nähe zum Beginn der Verpachtung mitteilt, der Betrieb sei eingestellt worden, und in der zwei Jahre später abgegebenen EStErklärung ein Aufgabegewinn für den VZ des Verpachtungsbeginns erklärt wird, auch wenn der Stpfl. später behauptet, im Zeitpunkt der ersten Erklärung habe es ihm an dem Bewusstsein gefehlt, damit die Versteuerung der stillen Reserven auszulösen (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160, unter II.1.c, d: ein solches Bewusstsein sei bei ausdrücklichen Aufgabeklärungen nicht erforderlich). Das kommentarlose Erklären von Einkünften aus VuV stellt hingegen keine ausdrückliche Aufgabeerklärung, sondern lediglich das Vertreten einer bestimmten Rechtsauffassung dar (s. ausführl. Anm. 681 mwN). Umfasst der Verpachtungsbetrieb sowohl eine Brauerei als auch eine Gaststätte, ist die Erklärung, der Brauereibetrieb werde aufgegeben, nicht zugleich als ausdrückliche Aufgabeerklärung für den Gaststättenbetrieb anzusehen (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102, unter 2.a).

Eine Aufgabeerklärung kann auch durch den stl. Berater des Stpfl. abgegeben werden, dem eine Verfahrensvollmacht (§ 80 AO) erteilt worden war. Es kommt dann nicht darauf an, ob die Erklärung mit Wissen und Willen des Stpfl. erfolgt ist (BFH v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, unter II.4.b).

Erklärung gegenüber dem Finanzamt: Die Aufgabeerklärung muss gegenüber dem FA abgegeben werden, damit sie die in Satz 1 Nr. 1 genannten Rechtswirkungen entfaltet. Nach dem Gesetzeszweck (Schaffung von Rechtssicherheit) und dem Gesetzeswortlaut („dem“ FA, nicht „einem“ FA) muss es sich um dasjenige FA handeln, dass für die Besteuerung des Betriebs zuständig ist.

Zuständigkeit für Aufgabeerklärung bei Personengesellschaften: Hier wird vertreten, wegen § 116 Abs. 1 HGB (Zuständigkeit sämtlicher Gesellschafter für Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb hinaus gehen) sei eine Erklärung sämtlicher Gesellschafter erforderlich; allein eine Aufgabeerklärung des geschäftsführenden Gesellschafters reiche nicht aus (FICHTELMANN, EStB 2006, 373 [376]). Konsequenterweise könnte dann ein Berater, der die Aufgabeklä-

rung abgibt, nur aufgrund einer von sämtlichen Gesellschaftern erteilten Vollmacht wirksam handeln.

Diese Auffassung ist uE zu formalistisch; würde man ihr folgen, würden sich zahlreiche Aufgabeerklärungen bei PersGes. nachträglich als unwirksam herausstellen. § 116 Abs. 1 HGB ist ohnehin nicht unmittelbar anwendbar, da die Aufgabeerklärung allein die Besteuerung der Mitunternehmer (nicht aber die der PersGes. selbst) betrifft und daher handelsrechtl. keine Folgen für die PersGes. entstehen, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen. Auch der von der Gegenauffassung herangezogene Umstand, dass das im Fall der Betriebsverpachtung eröffnete Wahlrecht nur einheitlich ausgeübt werden kann (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922, unter II.2.d), spricht nicht zwingend gegen die Richtigkeit der hier vertretenen Auffassung, denn das Wahlrecht ist schon dann einheitlich ausgeübt, wenn keiner der Gesellschafter eine abweichende Erklärung abgibt; nicht erforderlich ist aber, dass jeder Gesellschafter eine ausdrückliche gleichgerichtete Erklärung abgibt. Auch die gesetzliche Wertung des § 351 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO spricht für die Zuständigkeit des zur Vertretung berufenen Geschäftsführers.

Anfechtung einer bereits abgegebenen Aufgabeerklärung? Die höchstgerichtliche Rspr. hat diese Frage bisher nicht entscheiden müssen. Sie hat allerdings die Tendenz erkennen lassen, die Anfechtung einer Aufgabeerklärung nicht zuzulassen (vgl. – ohne abschließende eigene Stellungnahme – die Nachweise in BFH v. 19.7.2007 – XI B 188/06, BFH/NV 2007, 1885, unter II.2). Eine eindeutige Aufgabeerklärung kann uE nicht angefochten werden (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 711; aA KANZLER, FR 2017, 573). Für die Anwendung der zivilrechtl. Grundsätze über die Anfechtung von Willenserklärungen fehlt es an einer Rechtsgrundlage (wie sie zB § 59 Abs. 1 VwVfG für den öffentlich-rechtl. Vertrag bietet). Ohnehin dürfte kaum einmal ein Anfechtungsgrund vorliegen, da Motiv- oder Rechtsfolgenirrtümer keine Irrtumsanfechtung nach § 119 BGB begründen. Bei nicht hinreichend eindeutigen Erklärungen wird man im Wege der Auslegung dahingehend „helfen“ können, dass das Merkmal der „Ausdrücklichkeit“ der Erklärung verneint wird. Allerdings ist – wie stets bei Wahlrechten im StRecht – ein Widerruf der ausgeübten Wahl bis zum Eintritt der Bestandskraft möglich (zut. KANZLER, FR 2017, 573 [576] unter Bezugnahme auf BFH v. 9.12.2015 – X R 56/13, BStBl. II 2016, 967).

674 **b) Dem Finanzamt werden Tatsachen für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 bekannt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 2)**

Diese Vorschrift stellt den Kern der gesetzlichen Neuregelung dar, da bis zum Inkrafttreten des Abs. 3b die Rechtsfolgen einer (zwingenden) Aufgabe des verpachteten oder unterbrochenen Betriebs auch dann eintraten, wenn das FA von den Tatsachen, aus denen die Beendigung des Wahlrechts zum Hinausschieben der Betriebsaufgabe folgte, innerhalb der Festsetzungsfrist keine Kenntnis erlangt hatte (s. Anm. 685 ff.).

Voraussetzungen für eine Aufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 erfüllt: Der Gesetzgeber hat hier diejenigen Fälle im Blick, die unter dem Stichwort der „Zwangsbetriebsaufgabe“ behandelt werden. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass die materiell-rechtl. Voraussetzungen dafür, den nicht mehr werbenden Betrieb als lediglich unterbrochen oder verpachtet – und daher fortbestehend – ansehen zu können, durch ein bestimmtes Ereignis entfallen sind. Häufigster Anwendungsfall bei der Betriebsverpachtung im Ganzen dürfte die Umgestaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen oder die Veräußerung wesentlicher Teile des BV dar-

stellen (zu Einzelheiten s. Anm. 665). Der Wegfall einer Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters kann uE hingegen nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe führen (s. Anm. 667), wenn nicht zugleich objektive Merkmale gegeben sind, die zu der Bewertung führen, dass der betriebliche Organismus auch in der stark reduzierten Form, die für die Beibehaltung einer Betriebsverpachtung ausreicht, nicht mehr fortbesteht.

Dem Finanzamt werden Tatsachen bekannt: Die Rechtsfolge der Zwangsbetriebsaufgabe tritt in den von Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 erfassten Fällen nicht schon ein, wenn die objektiven Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufgabe erfüllt sind, sondern erst, wenn dem FA die entsprechenden Tatsachen bekannt werden (zB die Veräußerung oder grundlegende Umgestaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen). Hingegen ist nicht erforderlich, dass das FA auch die zutreffenden rechtl. Würdigungen vornimmt. Hinsichtlich des Begriffs der „Tatsache“ (jeder objektive Lebenssachverhalt) sowie für die Frage, welche Tatsachenkenntnis sich das FA zurechnen lassen muss (idR den gesamten Akteninhalt), kann auf die Grundsätze verwiesen werden, die zu der – im Wortlaut vergleichbaren – Vorschrift des § 173 AO entwickelt worden sind (s. dazu LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 173 AO Rz. 2 ff. [4/2017]). Dies gilt uE auch für die Grundsätze, die im Rahmen des § 173 AO für Fälle entwickelt worden sind, in denen dem FA die Berufung auf eine fehlende Tatsachenkenntnis nach TuG verwehrt ist, weil es seine Ermittlungspflichten in einer Weise verletzt hat, die den Grad einer etwaigen Verletzung von Mitwirkungspflichten auf Seiten des Stpfl. übersteigt (näher s. GÜNTHER, EStB 2012, 146 [147]).

Nicht übertragbar sind die zu § 173 AO entwickelten Grundsätze uE allerdings hinsichtlich der Frage, ob eine Tatsachenkenntnis des FA genügt oder aber konkret die Kenntnis der für die Bearbeitung des Steuerfalls organisatorisch zuständigen Dienststelle im FA erforderlich ist (aA jedoch BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter IV.3; MANZ, DStR 2013, 1512 [1515]). Zwar wird bei § 173 AO Letzteres angenommen; dort ist der Wortlaut der Norm allerdings offen und damit auslegungsbedürftig, da insbes. der Begriff „Finanzamt“ nicht verwendet wird. In Abs. 3a Satz 1 Nr. 2 weist der Gesetzgeber hingegen ausdrücklich „dem Finanzamt“ die entscheidende Bedeutung zu. Gründe für eine teleologische Reduktion dieses Gesetzeswortlauts auf eine einzelne Dienststelle des FA sind nicht ersichtlich. Allerdings muss die Tatsachenkenntnis auch hier – wie bei Nr. 1 (vgl. Anm. 673) – bei dem für die Besteuerung des Betriebs zuständigen FA bestehen; die Kenntnis eines organisatorisch selbstständigen FA für Großbetriebsprüfungen reicht daher nicht aus.

Zur Überwachung derartiger Fälle durch die FinVerw. s. SenVerw. Bremen v. 31.5.2000 – S 2240 - 8 - 181, DStR 2000, 1308, unter 2.2 (noch zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 3b ergangen).

Maßgebender Zeitpunkt: Der Aufgabegewinn ist (unabhängig vom tatsächlichen Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) erst in dem VZ zu erfassen, in dem dem FA die entscheidungserheblichen Tatsachen bekannt geworden sind (unklar BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter IV.3, wo diese Rechtsfolge nur für den Fall ausgesprochen wird, dass die tatsächliche Betriebsaufgabe in einem festsetzungsverfährten VZ oder beim Rechtsvorgänger eingetreten ist; uE gilt die Fiktion des Abs. 3b aber unabhängig von derartigen Besonderheiten; wie hier wohl auch MANZ, DStR 2013, 1512 [1514]). Soweit es allerdings um Gewinne aus der Veräußerung oder unentgeltlichen Übertragung (Spezialfall der Entnahme) einzelner WG geht, können diese weiterhin nur im VZ der Veräußerung oder unentgeltlichen Übertragung ange-

setzt werden (glA BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter IV.3).

6. Begrenztes Wahlrecht zur Abgabe rückwirkender Aufgabeerklärungen (Abs. 3b Sätze 2 und 3)

675 a) Wahlrecht des Steuerpflichtigen

Abs. 3b Satz 2 räumt dem Stpfl. ein begrenztes Wahlrecht ein, die Rechtswirkungen der Aufgabeerklärung bis zu drei Monate zurückwirken zu lassen (zu Einzelheiten s. Anm. 676). Der Gesetzgeber verfolgte damit das Ziel, Aufgabeerklärungen für festsetzungsverjährte VZ auszuschließen (BTDrucks. 17/5125, 38).

Rückwirkung auch bei zwischenzeitlichen Wertsteigerungen: In vielen Fällen wird der maximal dreimonatige Rückwirkungszeitraum zu kurz sein, um nennenswerte Auswirkungen auf die Höhe des zu versteuernden Aufgabegewinns zu haben. Mitunter kann sich der Wert einzelner WG des unterbrochenen oder verpachteten Betriebs aber gerade in dem dreimonatigen Rückwirkungszeitraum deutlich erhöht haben (zB starker Kursanstieg bei Wertpapieren des BV; hinsichtlich eines Grundstücks des BV deutet sich an, dass es zu Bauland werden könnte, womit zuvor nicht zu rechnen war). Nach dem klaren Wortlaut des Satzes 2 gilt das Wahlrecht, die Aufgabeerklärung rückwirkend abzugeben, auch in diesen Fällen (glA WENDT, FR 2011, 1023 [1025]; SCHALLMOSEER in BLÜMICH, § 16 Rz. 526 [8/2017]; aA eventuell KANZLER, NWB 2011, 525 [529]; Satz 2 bewirke nicht die Anerkennung einer rückwirkenden erklärten Betriebsaufgabe, sondern stelle Vereinfachungsregelung durch Übernahme früher ermittelter Werte dar, die auf dem Erfahrungssatz beruhe, dass sich Werte innerhalb eines so kurzen Zeitraums regelmäßig kaum veränderten; dies entspräche der früheren Rechtslage, s. hierzu Anm. 682). Für die Rechtslage vor Einfügung des Abs. 3b hatten Rspr. und FinVerw. eine rückwirkende Aufgabeerklärung bei zwischenzeitlichen Wertsteigerungen hingegen nicht zugelassen (BFH v. 18.8.2005 – IV R 9/04, BStBl. II 2006, 581; H 16 Abs. 5 „Drei-Monats-Frist“ EStH bis 2011).

Wahlrecht auch nach Eintritt von Gesamtrechtsnachfolge: Interessante Gestaltungsmöglichkeiten können sich auch nach Eintritt eines Erbfalls ergeben. War der Erblasser Inhaber eines verpachteten oder unterbrochenen Betriebs, kann es günstiger sein, die Wirkungen der Betriebsaufgabe noch bei ihm – statt bei den Erben – eintreten zu lassen (zB bei einem Steuersatzgefälle oder wenn beim Erblasser ein Verlustvortrag besteht, der durch den Erbfall untergehen würde). Die FinVerw. lässt eine rückwirkende Aufgabeerklärung mW für den Erblasser ausdrücklich zu (BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter IV.2.a). Dies ist uE zutr., da der Wortlaut des Abs. 3b Satz 2 dem nicht entgegensteht und der Gesamtrechtsnachfolger nach § 45 AO umfassend in die Position des Rechtsvorgängers (des früheren Stpfl.) eintritt. Bei vorweggenommener Erbfolge/Schenkung kann der Übernehmer die Aufgabe aber nicht mW für den Übergeber erklären (ebenfalls zutr. BMF v. 22.11.2016 – IV C 6 - S 2242/12/10001, BStBl. I 2016, 1326, unter IV.2.b).

b) Abgabe der Aufgabenerklärung spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt 676

Grundsystematik: In den Fällen des Abs. 3b Sätze 2 und 3 sind jeweils zwei Zeitpunkte zu betrachten: zum einen der Zeitpunkt, in dem die Aufgabenerklärung des Stpfl. beim FA eingeht, zum anderen der Zeitpunkt, den der Stpfl. in seiner Aufgabenerklärung als Aufgabezeitpunkt bestimmt.

► *Der Steuerpflichtige benennt einen Aufgabezeitpunkt, der nicht mehr als drei Monate vor dem Eingang seiner Aufgabenerklärung liegt:* In diesem Fall ist der vom Stpfl. benannte Zeitpunkt maßgebend (Abs. 3b Satz 2). Dies gilt auch, wenn während dieses Rückwirkungszeitraums erhebliche Wertsteigerungen im BV eingetreten sind (s. Anm. 675).

► *Der Steuerpflichtige benennt einen Aufgabezeitpunkt, der mehr als drei Monate vor dem Eingang seiner Aufgabenerklärung liegt:* Hier gilt der Betrieb im Zeitpunkt des Eingangs der Aufgabenerklärung beim FA als aufgegeben (Abs. 3b Satz 3). Es kommt also nicht etwa zu einer „geltungserhaltenden Reduktion“ des Inhalts, dass der maximal zulässige Rückwirkungszeitraum von drei Monaten gewährt wird; auch wird eine solche Erklärung nicht als unwirksam behandelt.

Die im Gesetz angeordnete Verschiebung des Aufgabezeitpunkts kann besonders einschneidend sein, wenn der Zugang der Aufgabenerklärung beim FA sich verzögert. Eine Verzögerung von nur einem Tag kann dann zur Verschiebung des Wirksamkeitszeitpunkts der Aufgabenerklärung um drei Monate (ggf. in einen anderen VZ) führen. Trifft den Stpfl. kein Verschulden an der Verzögerung, kann uE allerdings Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, da es sich bei der Drei-Monats-Frist um eine „gesetzliche Frist“ iSd. § 110 AO handeln dürfte.

► *Der Steuerpflichtige benennt keinen Aufgabezeitpunkt:* Hier gilt der Betrieb ebenfalls im Zeitpunkt des Eingangs der Aufgabenerklärung als aufgegeben.

Aufgabenerklärung: Diese ist nur wirksam, wenn sie die Voraussetzungen des Satzes 1 Nr. 1 erfüllt. Sie muss also zum einen „ausdrücklich“ und zum anderen gegenüber dem für die Besteuerung des Betriebs zuständigen FA erklärt werden (zu Einzelheiten s. Anm. 673). Es genügt uE, wenn die Aufgabenerklärung irgendeiner Stelle im – als solchen zuständigen – FA zugeht; nicht erforderlich ist, dass sie zum organisatorisch zuständigen Veranlagungsbezirk gelangt (glA WENDT, FR 2011, 1023 [1026]; s. auch Anm. 674).

Einstweilen frei.

677–679

III. Rechtslage für Betriebsaufgaben bis zum 4.11.2011

1. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsunterbrechung bzw. Betriebsverpachtung 680

Da der Gesetzgeber durch die Schaffung des Abs. 3b lediglich den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe eindeutig festgelegt hat, hat die Neuregelung nicht zu einer Änderung der Voraussetzungen bzw. sonstigen Rechtsfolgen der Institute der Betriebsunterbrechung iES sowie der Betriebsverpachtung im Ganzen geführt (s. Anm. 653). Zu Einzelheiten kann daher auf die Erläuterungen zur neuen Rechtslage verwiesen werden (s. ausführl. Anm. 655 ff.).

Schon nach der früheren Rechtslage kam es in den meisten Fällen entscheidend auf das Fehlen oder Vorliegen einer Aufgabenerklärung des Stpfl. an: Dieser

konnte die Betriebsaufgabe – wie auch nach der aktuellen Rechtslage – auf den Beginn der Betriebsunterbrechung oder -verpachtung erklären. Er hatte aber auch später jederzeit die Möglichkeit, eine Aufgabeerklärung abzugeben. Dabei waren die Anforderungen an die Annahme einer Aufgabeerklärung allerdings weniger streng als nunmehr in Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 formuliert (zur früheren Rechtslage s. Anm. 681). Zur zeitlichen Wirkung der Aufgabeerklärung nach früherem Recht s. Anm. 682.

2. Besonderheiten der Aufgabeerklärung

681 a) Anforderungen an die Aufgabeerklärung

Wegen ihrer erheblichen Bedeutung (Beendigung der Erzielung betrieblicher Einkünfte und Realisierung eines Aufgabegewinns) und zur Gewährleistung von Rechtssicherheit sowohl für den Stpfl. als auch für das FA musste die Aufgabeerklärung schon nach der früheren Rechtslage klar und eindeutig sein. Dabei wurden neben ausdrücklichen Aufgabeklärungen (auf die sich nunmehr Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 beschränkt) auch konkludente Handlungen zugelassen.

Ausdrückliche Aufgabeklärungen stellten aus Gründen der Klarheit den Regelfall dar. Zu Einzelfragen s. Anm. 673.

Konkludente Handlungen reichten für die Annahme einer Aufgabeerklärung aus, sofern sie unmissverständlich und eindeutig waren; BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257, betr. LuF; BFH v. 5.3.1996 – IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735; BFH v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674, unter I.3.a, betr. LuF; BFH v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640, unter II.1.a; BFH v. 1.10.2015 – X B 71/15, BFH/NV 2016, 34, Rz. 22 (Insolvenzantrag reicht nicht aus). In sämtlichen vorgenannten Entsch. wurde im Erg. allerdings keine konkludente Aufgabeklärung angenommen, so dass jedenfalls die praktische Bedeutung der Zulassung konkludenter Aufgabeklärungen auch vor Einfügung des Abs. 3b gering war.

Soweit sich in anderen Entsch. die Wendung findet, eine Aufgabeerklärung müsse „ausdrücklich, das heißt klar und eindeutig“ sein (zB BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388, unter II.2.a), wird aus dem Gesamtzusammenhang der jeweiligen Entscheidungsgründe deutlich, dass damit nicht die Möglichkeit konkludenter Aufgabeklärungen ausgeschlossen, sondern das Erfordernis der Klarheit und Eindeutigkeit betont werden sollte.

Soweit ausnahmsweise mangels ausdrücklicher Aufgabeklärung aus anderen Umständen, Handlungen oder Äußerungen auf eine Betriebsaufgabe geschlossen wurde, musste das als Aufgabeklärung gewertete Verhalten erkennbar von dem Bewusstsein getragen sein, dass es als Folge dieser Erklärung zur Versteuerung der stillen Reserven kommt, um dem rechtsgestaltenden Charakter der Erklärung Rechnung zu tragen (BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398, unter 2.b; BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198; BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113, unter II.1.f bb). Daher stellte allein die Erklärung von Einkünften aus VuV noch keine Aufgabeklärung dar (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260, unter 5.b; BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, unter A.II.4.; BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388, unter II.2.a; BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665, unter II.2; ausführl. R 16 Abs. 5 Sätze 9–14 EStR bis 2008); dies galt selbst bei jahrelanger erklärungsgemäßer Veranlagung (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663, unter 2.a). Gleiches galt für die Erklärung, es würden

keinerlei Einkünfte mehr bezogen (BFH v. 19.8.1998 – X R 176/96, BFH/NV 1999, 454, unter 3.a). Auch die Beantragung einer Altersrente und der Antrag auf Löschung des Betriebs aus der Höferolle genügte nicht (BFH v. 27.11.1997 – IV R 86/96, BFH/NV 1998, 834, betr. LuF); ebenso wenig die Erklärung eines Landwirts, seinen letzten Viehbestand veräußert zu haben (FG Münster v. 13.6.2014 – 4 K 4560/11, EFG 2014, 1668, rkr.).

b) Zeitliche Wirkung der Aufgabenerklärung

682

Verneinung einer rückwirkenden Aufgabenerklärung durch die Rechtsprechung: Die höchstrichterliche Rspr. hat die Möglichkeit verneint, während einer bereits laufenden Betriebsverpachtung oder -unterbrechung die Betriebsaufgabe mit Rückwirkung zu erklären. Vielmehr war die Betriebsaufgabe – sofern ihre Verwirklichung keine weiteren Handlungen erforderte – mit dem Zugang der Aufgabenerklärung beim FA vollzogen und abgeschlossen (BFH v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755, unter 2.). Hatte der Stpfl. in seiner Erklärung ausdrücklich einen früheren Aufgabzeitpunkt bestimmt, war dies unbeachtlich, weil strechtl. Gestaltungserklärungen nicht rückwirkend abgegeben werden können (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36, unter A.II.4; BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, unter 1. aE; BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600, unter 1.c; BFH v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997, unter 1.a; BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BStBl. II 2009, 303, unter II.1.c cc [3]). Danach bestand idR nicht die Möglichkeit, eine Betriebsaufgabe erst mit Abgabe der EStErklärung für einen früheren VZ zu erklären. Vielmehr musste die Aufgabe schon während des laufenden VZ erklärt werden; lediglich die Ermittlung des Aufgabegewinns konnte der späteren EStErklärung vorbehalten bleiben.

Ob eine solche Erklärung eine Betriebsaufgabe im Zeitpunkt ihres Eingangs beim FA bewirkte, hing davon ab, ob der Stpfl. den Willen hatte, hilfsweise (für den Fall, dass das FA sich seiner Auffassung nicht anschließt, die Betriebsaufgabe könne rückwirkend erklärt werden) eine solche Erklärung abzugeben (BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600, unter 1.c). Hatte der Stpfl. diesen Willen nicht, war die rückwirkende Aufgabenerklärung insgesamt unwirksam (BFH v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997, unter 1.b; BFH v. 3.4.2014 – X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, Rz. 40 ff.).

Zulassung einer begrenzten Rückwirkung durch die Finanzverwaltung: Die FinVerw. ließ allerdings die Ermittlung des Aufgabegewinns auf einen bis zu drei Monate vor dem Eingang der Erklärung liegenden Zeitpunkt zu (R 16 Abs. 5 Sätze 6–8 EStR bis 2008). Die Rspr. sah in dieser Regelung aber nicht die Zulassung einer rückwirkend erklärten Betriebsaufgabe, sondern eine Vereinfachungsregelung durch Übernahme früher ermittelter Werte, die auf dem Erfahrungssatz beruhte, dass sich diese Werte während des kurzen Zeitraums von drei Monaten kaum verändert haben werden (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456, unter II.2; BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600, unter 1.c; BFH v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997, unter 1.a). Beim Eintritt zwischenzeitlicher Wertsteigerungen war die Vereinfachungsregelung daher nach übereinstimmender Auffassung von Rspr. und FinVerw. nicht anwendbar (BFH v. 18.8.2005 – IV R 9/04, BStBl. II 2006, 581; H 16 Abs. 5 „Drei-Monats-Frist“ EStH bis 2011).

Einstweilen frei.

683–684

3. Verfahrensrechtliche Möglichkeiten bei „übersehener“ Betriebsaufgabe

685 a) Einführung zu den verfahrensrechtlichen Problemen

Hat das FA eine zwingende Betriebsaufgabe nicht als solche erkannt und ist der entsprechende StBescheid bestandskräftig geworden, stellt sich die Position des Stpfl. als relativ günstig dar: Die Erfassung des Aufgabegewinns in einem späteren VZ ist (selbst unter Berücksichtigung der Grundsätze von TuG) nicht zulässig (s. Anm. 686); eine Möglichkeit zur Korrektur der StFestsetzung für den VZ der „übersehenen“ Betriebsaufgabe wird nur in Ausnahmefällen bestehen (s. Anm. 687).

Diese – isoliert betrachtet bürgerfreundliche – Handhabung des Verfahrensrechts durch den BFH dürfte allerdings wesentlich dazu beigetragen haben, dass die Rspr. die Möglichkeiten zur Annahme einer Betriebsunterbrechung (s. Anm. 655 ff.) immer weiter ausgedehnt hat (so auch HERFF, KÖSDI 2000, 12453 [12457]). Letztlich haben die verfahrensrechtl. Probleme und die damit verbundene Rechtsunsicherheit zur Schaffung der Regelung des Abs. 3b geführt.

Die Feststellungslast dafür, dass der Betrieb bereits in früherer Zeit zwingend aufgegeben worden ist, trägt der Stpfl., sofern er sich darauf beruft, der Gewinn aus der Veräußerung eines WG, das früher unstreitig BV war, sei wegen einer zwischenzeitlichen Betriebsaufgabe nicht mehr stbar (BFH v. 2.6.2006 – IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652; BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, unter II.4.a).

686 b) Keine Erfassung des Aufgabegewinns in einem späteren Veranlagungszeitraum

Vorrang des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung: Sieht das FA in Kenntnis des Sachverhalts rechtsirrig die Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung/Betriebsverpachtung als gegeben an, obwohl diese nicht vorlagen, ändert dies nichts daran, dass objektiv eine zwingende Betriebsaufgabe stattgefunden hat. Ist die Veranlagung für den entsprechenden Zeitraum bestandskräftig, bleibt der Gewinn aus der „übersehenen“ Betriebsaufgabe unbesteuerbar.

Keine Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben: An diesem Erg. ändern die Grundsätze von TuG auch dann nichts, wenn der Stpfl. selbst weiterhin gewerbliche Einkünfte erklärt hat (BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358; BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722, unter II.1.c; ggf. aA in einem obiter dictum Nds. FG v. 2.3.1999 – VII 668/94, EFG 2000, 170, best. durch BFH v. 13.12.2000 – X B 112/99, BFH/NV 2001, 766) oder zunächst sogar ausdrücklich die Rechtsauffassung vertreten hat, es handle sich weiterhin um gewerbliche Einkünfte (BFH v. 3.6.1997 – IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373, unter 2.; insoweit ggf. anders FG Ba.-Württ. v. 12.3.1998 – 14 K 215/95, EFG 1998, 1063 [1064 aE], rkr.), denn die in StErklärungen zum Ausdruck gekommene unzutreffende rechtl. Beurteilung von Vorgängen im Zusammenhang mit einer Betriebseinstellung nimmt dem FA nicht die Prüfung der materiellen Rechtslage ab (BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722; BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527). Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn das FA in Kenntnis des Sachverhalts rechtsirrig nicht den Schluss zieht, dass die Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsunterbrechung in einem späteren VZ weggefallen sind (zB durch wesentliche Umgestaltung der verpachteten Betriebsgrundlagen). Die Grundsätze von TuG

ermöglichen den Ansatz des Aufgabegewinns in einem späteren VZ auch dann nicht, wenn das FA den Sachverhalt zwar nicht vollständig kannte, aber Anlass zu entsprechenden Ermittlungen hatte (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388, unter II.4: widersprüchliche Erklärungen des Stpfl.; FG Ba.-Württ. v. 24.2.1999 – 12 K 137/95, EFG 1999, 1177 [1181], rkr.: Bekanntwerden des Verkaufs von Teilflächen und des Pachtvertrags).

Nicht ganz mit den vorgenannten Entsch. in Einklang stehen uE die Ausführungen in BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699, unter II.2.d. Dort sprach Einiges dafür, dass in früherer Zeit eine (unentdeckte) Betriebsaufgabe erfolgt war; der BFH hielt den Stpfl. jedoch daran fest, dass er stets gewerbliche Einkünfte erklärt und in jeder Bilanz angegeben hatte, eine gewerbliche Tätigkeit habe noch nicht wieder aufgenommen werden können. Der IV. Senat hat hier allerdings nicht ausdrücklich die Grundsätze von TuG herangezogen, sondern ausgeführt, wenn der Zeitpunkt einer vom Stpfl. angeführten „schleichenden Betriebsaufgabe“ nicht anhand äußerer Umstände eindeutig bestimmbar sei, komme es nur bei einer entsprechenden ausdrücklichen Erklärung zu einer Betriebsaufgabe. Letztlich wird aus der Angabe gewerblicher Einkünfte auf die Wiederaufnahmeabsicht und aus dieser Absicht auf das Vorliegen einer bloßen Betriebsunterbrechung geschlossen, bei der dann nur eine ausdrückliche Aufgabekerklärung zur Betriebsaufgabe führt. Indes lässt sich dieser Entsch. nicht entnehmen, ob der IV. Senat damit die materiell-rechtl. Grundsätze über die Zwangsbetriebsaufgabe und die Bedeutung der Aufgabekerklärung (s. Anm. 681) neu justieren möchte, oder ob er treuwidriges Verhalten nunmehr doch in die Würdigung einbeziehen will (zu Recht krit. KANZLER, FR 2007, 800, der darauf hinweist, dass es eine „schleichende Betriebsaufgabe“ ohnehin nicht gebe, und für eine stärkere Berücksichtigung treuwidrigen Verhaltens plädiert).

c) Korrekturmöglichkeiten für den vergangenen Veranlagungszeitraum der Betriebsaufgabe 687

Rückwirkende Korrekturmöglichkeiten werden nur in wenigen Fällen bestehen. Hinzu kommt, dass häufig auch die reguläre Festsetzungsfrist abgelaufen sein wird und nur bestimmte Korrekturvorschriften eine besondere Ablaufhemmung enthalten.

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (nachträglich bekannt gewordene Tatsachen): Eine Änderung nach dieser Vorschrift ist möglich, wenn der maßgebende Sachverhalt dem FA bisher nicht bekannt war. Hat das FA jedoch seine Ermittlungspflichten verletzt, können die Grundsätze von TuG der Änderung entgegenstehen. Nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist bietet § 173 AO keine Korrekturmöglichkeit mehr.

§ 174 Abs. 3 AO (erkennbare Nichtberücksichtigung eines Sachverhalts): Diese Vorschrift ist für das FA interessanter, weil sie mit einem Hinausschieben der Festsetzungsfrist einhergeht. Allerdings sind ihre Voraussetzungen in den hier zu beurteilenden Fällen nicht erfüllt, denn der Sachverhalt, der in der Vergangenheit zu einer zwingenden Betriebsaufgabe geführt hat, ist gerade nicht mit dem Sachverhalt identisch, den das FA – ggf. viele Jahre später – zum Anlass nimmt, den Fall aufzugreifen; BFH v. 8.3.2007 – IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813, unter II.A.2, betr. Entnahme; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 182; aA in einem obiter dictum BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226.

Selbst wenn Stpfl. und FA zunächst übereinstimmend die Auffassung vertreten haben, eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe sei durch Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen in eine gewerblich geprägte PersGes. vermieden worden, sich aber später herausstellt, dass die Voraussetzungen für eine gewerbliche Prägung nicht erfüllt waren, ist § 174 Abs. 3 AO nicht anwendbar (zur [von BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, 315 nicht anerkannten] „GmbH & Co. GbR“ BFH v. 14.1.2010 – IV R 33/07, BStBl. II 2010, 586; BFH v. 14.1.2010 – IV R 46/07, BFH/NV 2010, 1073; BFH v. 14.1.2010 – IV R 55/07, BFH/NV 2010, 1075; ebenso im AdV-Verfahren bereits BFH v. 27.1.2004 – X B 116/03, BFH/NV 2004, 913). Die ursprünglich gegenteilige Auffassung der FinVerw. (BMF v. 28.8.2001 – IV A 6 - S 2240-49/01, BStBl. I 2001, 614) ist durch die vorbehaltlose Veröffentlichung der Entsch. IV R 33/07 im BStBl. II aufgegeben worden. Gleiches gilt, wenn die FinVerw. bei einer Betriebsaufspaltung mit Einstimmigkeitsabrede im VZ des Auseinanderfallens der am Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Personengruppen zunächst gleichwohl das Fortbestehen der Gewerblichkeit des Besitzunternehmens bejaht, später aber zu einer anderen Rechtsauffassung kommt und die frühere Veranlagung ändern will (BFH v. 18.8.2005 – IV B 167/04, BStBl. II 2006, 158, gegen BMF v. 7.10.2002 – IV A 6 - S 2240 - 134/02, BStBl. I 2002, 1028, unter V.1).

§ 174 Abs. 4 AO (Rechtsbehelf nach irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts): Diese Korrekturvorschrift ist aus den genannten Gründen ebenfalls nicht anwendbar, selbst wenn der Stpfl. gegen die Erfassung des Aufgabegewinns im „falschen“ Jahr erfolgreich einen Rechtsbehelf einlegt (vgl. BFH v. 10.5.1995 – IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056; BFH v. 8.3.2007 – IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813, unter II.A.1, betr. Entnahme).

§ 174 Abs. 4 AO kann allerdings herangezogen werden, wenn der Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG im Rahmen einer sich über zwei VZ erstreckenden Betriebsaufgabe zunächst im „falschen“ VZ erfasst war und der Stpfl. dies erfolgreich anfecht (BFH v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385 [388]; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, unter I.2).

688–699 Einstweilen frei.

G. Erläuterungen zu Abs. 4: Freibetrag

Schrifttum ab 1995: BERING, Die Änderung der §§ 16 und 17 EStG durch das JStG 1996, DSr 1995, 1820; KANZLER, Die zeitliche Komponente beim erhöhten Freibetrag wegen Betriebsaufgabe oder -veräußerung nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG aF, FR 1995, 851; SCHOOR, Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, DSr 1995, 469; DÖTSCH, Die Behandlung der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG im Rahmen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, in Gedächtnisschrift Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 411; LEY, Besteuerung von Veräußerungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften, KÖSDI 1997, 11079; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; WENDT, StSenkG/StSenkErgG: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199; HAGEN/SCHYNOL, Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach dem Steuersenkungsgesetz und dem Steuersenkungsergänzungsgesetz, DB 2001, 397; HAGEN/SCHYNOL, Die Besteuerung der Einkünfte ab 2001, NWB (2001) F. 3, 11579; SCHOOR, Betriebsveräußerung oder -aufgabe: 100 TDM-Freibetrag richtig ausschöpfen, StuB 2001, 267; Förs-

TER, Kauf und Verkauf von Unternehmen nach dem UntStFG, DB 2002, 1394; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; KANZLER, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; PAUS, Ermittlung der Einkünfte bei Veräußerung des Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ 2003, 523; SCHOOR, Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne, DStZ 2004, 627; SCHNITZER, Verkauf von Betrieben gegen Leibrente, EStB 2005, 221; CARLÉ, Steuerfallen bei der Unternehmens- und Anteilsveräußerung, KÖSDI 2006, 15096; U. PRINZ/HICK, Neues aus der Finanzverwaltung: Veräußerter Mitunternehmeranteil und Halbeinkünftebesteuerung, FR 2006, 168; DOEGE, Abgrenzungsfragen zur Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe und den Steuerermäßigungen gem. §§ 16, 34 EStG, DStZ 2008, 474; KANZLER, Die gestreckte Betriebsaufgabe und -veräußerung im Einkommensteuerrecht – der lange Abschied vom Unternehmertum, DStR 2009, 400; SCHOOR, Praxisveräußerung oder Praxisaufgabe – Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten, NWB 2010, 54; WENDT, Personenbezogene Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG, FR 2010, 30; BRÄHLER/HOFFMANN, Steuerliche Optimierung von Betriebsübertragungen durch teilentgeltliche Erwerbe, StuW 2011, 259; SCHOOR, Praxisrelevante Fallbeispiele zum Veräußerungsfreibetrag, StBp. 2012, 50; HOHEISEL/TIPPELHOFER, Aktuelles zum gewerbsteuerlichen Sondertatbestand des § 18 Abs. 3 UmwStG, StuB 2015, 689; PAUS, Steuerliche Planungen für den Verkauf des Einzelunternehmens, EStB 2015, 144; SCHOOR, Tarifprivilegien bei Betriebs- und Anteilsveräußerung, NWB 2015, 932; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsaufgabe und Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns in der jüngsten BFH-Rspr., DB 2015, 2655.

Verwaltungsanweisungen: R 16 Abs. 13, 14 EStR 2012 und H 16 Abs. 13, 14 EStH 2017; BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7; OFD Nds. v. 20.12.2011 – S 2242 - 94 - St 221/St 222, DB 2012, 377; OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992.

I. Vorbemerkungen zu Abs. 4

1. Bedeutung des Abs. 4

700

Abs. 4 begünstigt die Veräußerung/Aufgabe eines Gewerbebetriebs bzw. Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), eines ganzen Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder eines ganzen Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Über einen Freibetrag von 45 000 € (s. Anm. 725) als sachliche StBefreiung werden kleinere Veräußerungs- oder Aufgabegewinne auf Antrag stfrei gestellt, sofern der Stpfl. „das 55. Lebensjahr vollendet“ hat oder „im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufs unfähig“ ist (Satz 1). Als persönliche StVergünstigung (s. Anm. 707) kann der Stpfl. den Freibetrag nur einmal in seinem Leben in Anspruch nehmen (Abs. 4 Satz 2). Der Freibetrag ermäßigt sich aufgrund einer Freibetragsgrenze (s. Anm. 735) um den Betrag, um den der begünstigte Gewinn 136 000 € übersteigt (Abs. 4 Satz 3). Die Veräußerung (oder Aufgabe) eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils führt idR zu einem zusammengeballten Gewinn, da ad hoc die mitunter über einen längeren Zeitraum gelegten stillen Reserven im BV aufgedeckt werden. Der dadurch bedingten Härte des progressiven EStTarifs begegnet das EStG zum einen mit der Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [175]; s. § 34 Anm. 37; zum Verhältnis von Abs. 4 zu § 34 HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 397 [405]). Zum anderen begünstigt Abs. 4 die Veräußerung oder Aufgabe insbes. mittelständischer Betriebe, indem Gewinne insgesamt stfrei sind, sofern sie sich innerhalb des Freibetrags von 45 000 € bewegen (s. BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]; BFH v. 26.3.2015 – IV R 3/12, BStBl. II

2016, 553, Rz. 17; KANZLER, FR 2003, 1 [4 f.]; WENDT, FR 2000, 1199). Zur Freibetragsgrenze nach Abs. 4 Satz 3 s. Anm. 735.

701 Einstweilen frei.

702 2. Verfahrensfragen

Das Wohnsitz-FA des Stpfl. entscheidet grds. im Rahmen der Veranlagung zur ESt, ob und ggf. in welchem Umfang nach dessen persönlichen Verhältnissen (Alter oder dauernde Berufsunfähigkeit, Höhe des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns) die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags vorliegen (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95 BStBl. II 1995, 893 [895], mwN; BFH v. 9.6.2015 – X R 6/13, BStBl. II 2016, 216, Rz. 16; R 16 Abs. 13 Satz 1 EStR 2012). Erstreckt sich eine Veräußerung bzw. Aufgabe über mehrere VZ (s. Anm. 402) und ist im ersten VZ noch nicht absehbar, ob insgesamt ein Gewinn erzielt wird, kommt eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 AO in Betracht.

Besonderheiten bei einer Mitunternehmerschaft: Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb bzw. veräußert der Stpfl. einen Mitunternehmeranteil, wird zuerst im Rahmen der (gesonderten und einheitlichen) Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 179 AO die Höhe und der Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewinn verbindlich festgestellt – anschließend entscheiden die jeweiligen WohnsitzFÄ der Mitunternehmer im Rahmen der Veranlagung zur ESt über die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [895], mwN; R 16 Abs. 13 Sätze 1–3 EStR 2012).

703–706 Einstweilen frei.

II. Freibetrag: Voraussetzungen und Höhe (Abs. 4 Satz 1)

1. Begünstigte Steuerpflichtige

707 a) Steuerpflichtiger iSd. Abs. 4

Seit der Änderung aufgrund des JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) wird der Freibetrag gem. Abs. 4 Satz 1 nur noch gewährt, wenn der Stpfl. (natürliche Person) einen Gewerbebetrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil altersbedingt oder (alternativ) infolge dauernder Berufsunfähigkeit veräußert oder aufgibt (persönliche StVergünstigung). Entscheidend sind stets die Verhältnisse des Stpfl. im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe.

Beschränkte Steuerpflicht: Zum Ausschluss des Freibetrags nach Abs. 4 gem. § 50 Abs. 1 Satz 3 s. § 50 Anm. 80; FG Düss. v. 1.7.2009 – 7 K 4348/08 E, EFG 2009, 2024, rkr.

Ehegatten: Bei zusammenveranlagten Ehegatten kommt es allein auf die persönlichen Umstände des Stpfl. an, der Ehegatte spielt insoweit keine Rolle (BFH v. 12.6.1980 – IV R 124/77, BStBl. II 1980, 645).

Mitunternehmerschaft: Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, ist auf jeden einzelnen Mitunternehmer gesondert abzustellen. Die einzelnen Mitunternehmer können den Freibetrag jeweils in voller Höhe nach ihren persönlichen Verhältnissen in Anspruch nehmen (s.

Anm. 725; BFH v. 17.4.1980 – IV R 58/78, BStBl. II 1980, 721 [723]; R 16 Abs. 13 Satz 3 EStR 2012; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 277, 280).

Erbfall: Im Erbfall ist danach zu differenzieren, ob noch der Erblasser zu Lebzeiten mit der Veräußerung bzw. Aufgabe begonnen hat oder ob dies erst in der Person des (oder der) Erben geschieht (BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813; BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]; BFH v. 9.6.2015 – X R 6/13, BStBl. II 2016, 216, Rz. 23). Zu Einzelheiten s. Anm. 58, 710.

b) Vollendung des 55. Lebensjahres

708

Der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 kann (auf Antrag) für eine altersbedingte Betriebsveräußerung gewährt werden, wenn der Stpfl. „das 55. Lebensjahr vollendet“ hat. Die Berechnung richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften (§ 108 AO, § 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB) – Vollendung tritt mit Ablauf des Tags ein, der dem 55. Geburtstag vorausgeht. Dieser Tag ist entscheidend für die Veräußerung bzw. Aufgabe, insbes. wenn sich diese über einen längeren Zeitraum erstrecken (s. Anm. 402).

Stichtag bei Veräußerung: Im Fall der Veräußerung ist nicht auf den Abschluss des Kausalgeschäfts, sondern – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – auf die Vollendung des Erfüllungsgeschäfts abzustellen (BFH v. 28.11.2007 – X R 12/07, BStBl. II 2008, 193 [194 f.]; BFH v. 12.5.2011 – IV R 37/09, BFH/NV 2012, 41, Rz. 26; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 579; SCHOOR, StuB 2001, 267 [268], unter Hinweis auf BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893; WENDT, FR 2000, 1199 [1201]; STAHL in KORN, § 16 Rz. 415 [8/2012]: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen; BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7 [8]).

Stichtag bei Betriebsaufgabe: Die Aufgabe eines Gewerbebetriebs (Veräußerung oder Übergang sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen ins PV) muss sich innerhalb eines einheitlichen und überschaubaren Vorgangs vollziehen (s. Anm. 530 ff.; BFH v. 21.5.1992 – X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659 [660]). Im Hinblick auf die Vollendung des 55. Lebensjahres ist nach hM nicht bereits der Aufgabebeschluss oder die erste auf Auflösung des Betriebs gerichtete Handlung maßgeblich, sondern das Ende der Betriebsaufgabe (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 579; SCHOOR, StuB 2001, 267 [268 f.]; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 274; KANZLER, FR 1995, 851). Diese ist abgeschlossen, wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage verwertet ist (s. Anm. 533; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227 [228]; BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7 [8]). Für die Realteilung als Unterfall der Betriebsaufgabe gilt dies entsprechend: Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen auf die Realteiler.

c) Dauernde Berufsunfähigkeit

709

Eine dauernde Berufsunfähigkeit des Stpfl. bestimmt sich ausschließlich nach den Vorschriften des Sozialversicherungsrechts („im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig“). Aufgrund des Gesetzeszwecks des Abs. 4 (s. Anm. 700) muss die Berufsunfähigkeit der Grund – dh. überwiegend kausal – für die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sein. Da die tatsächliche Motivlage des Stpfl. in der Praxis jedoch schwer zu beweisen sein wird, ist uE der Nachweis der Berufsunfähigkeit als entsprechendes Indiz ausreichend, sofern keine sonstigen Umstände vorliegen, die eindeutig gegen eine Aufgabe des

unternehmerischen Engagements aus Gesundheitsgründen sprechen (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 695 [8/2017]; GÄNGER in B/B, § 16 Rz. 255 [7/2008]).

In diesem Zusammenhang spielt insbes. eine Berufsunfähigkeit aus Rechtsgründen (Berufsverbot) eine Rolle, die wegen des eindeutigen Wortlauts („im sozialversicherungsrechtlichen Sinne“) eine Inanspruchnahme des Freibetrags per se nicht rechtfertigt.

Berufsunfähigkeit: Gemäß § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI idF v. 19.2.2002 (BGBl. I 2002, 754) ist ein Versicherter berufsunfähig, wenn seine „Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung im Vergleich zur Erwerbsfähigkeit von körperlich, geistig und seelisch gesunden Versicherten mit ähnlicher Ausbildung und gleichwertigen Kenntnissen und Fähigkeiten auf weniger als sechs Stunden gesunken ist“ – da § 240 SGB VI nicht nur auf die volle, sondern auch auf die teilweise MdE abstellt, erfüllt letztere uE ebenfalls das Kriterium der dauernden Berufsunfähigkeit iSd. Abs. 4 Satz 1. Die diesbezüglichen Feststellungen der Sozialversicherungsträger sind uE für die strechtl. Beurteilung auch verfahrensrechtl. bindend, da Abs. 4 Satz 1 ausdrücklich und in vollem Umfang auf die Vorschriften des Sozialversicherungsrechts – und damit auch auf die entsprechenden Verfahrensvorschriften – verweist (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 695 [8/2017]; KANZLER, FR 1995, 851 [852]; Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO; WENDT, FR 2000, 1199 [1201 f.]; aA zB WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 579; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 275; FG Rhld.-Pf. v. 16.9.2008 – 2 K 2140/07, EFG 2008, 1954, rkr.). Die FinVerw. ist wohl ebenfalls dieser Ansicht: Nach R 16 Abs. 14 Satz 1 EStR 2012 sind die FÄ an Bescheide der Sozialversicherungsträger über die Erwerbsunfähigkeit insoweit gebunden, als deren Vorlage zum Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit ausreicht. Maßstab für die Beurteilung ist der bisherige Beruf des Stpfl. (OFD Nds. v. 20.12.2011 – S 2242 - 94 - St 221/St 222, DB 2012, 377).

Zu den sog. Verweisungsberufen iSd. § 240 Abs. 2 Satz 2 SGB VI s. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 579; FG Düss. v. 20.2.2002 – 16 K 5432/99 E, EFG 2002, 823, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 16.9.2008 – 2 K 2140/07, EFG 2008, 1954, rkr. Nach Ansicht des BFH kann auch ein mittlerweile verpachteter Betrieb der LuF aus Gründen der gesundheitsbedingten Berufsunfähigkeit stl. begünstigt veräußert werden (BFH v. 13.3.1986 – IV R 176/84, BStBl. II 1986, 601 [602]).

Zeitpunkt: Im Gegensatz zu einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus Altersgründen ist für die Frage der dauernden Berufsunfähigkeit nicht auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Stpfl. wirtschaftlich die Veräußerung bzw. Aufgabe durch Übergabe bzw. Übergang materiell vollzogen hat (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]). Gemessen am Gesetzeszweck ist uE entscheidend, ob der Stpfl. bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufgeschäfts bzw. des Beginns der Aufgabe/Realteilung im sozialversicherungsrechtl. Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Nur in diesem Fall ist gewährleistet, dass der Entschluss zur Aufgabe des unternehmerischen Engagements auf gesundheitliche Gründe zurückzuführen und die Berufsunfähigkeit damit (überwiegend) kausal für die Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe ist (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 694 [8/2017]; SCHOOR, StuB 2001, 267 [269]; aA SIEKER in LADEMANN, § 16 Rz. 757 [8/2016]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 579; STAHL in KORN, § 16 Rz. 416 [8/2012]; OFD Nds. v. 20.12.2011 – S 2242 - 94 - St 221/St 222, DB 2012, 377).

Nachweis: Der Stpfl. muss seine dauernde Berufsunfähigkeit darlegen und ggf. beweisen. Der Nachweis kann sowohl über entsprechende Bescheide der Sozialversicherungsträger als auch über amtsärztliche Bescheinigungen geführt werden (R 16 Abs. 14 EStR 2012). Wegen des eindeutigen Verweises auf das Sozialversicherungsrecht dürften uE nicht-amtliche Unterlagen als alleiniger Nachweis nicht ausreichen (FG Sachs.-Anh. v. 10.7.2014 – 1 K 536/08, EFG 2015, 45, rkr.). Damit ist eine Bescheinigung über eine anhaltende Arbeitsunfähigkeit nicht geeignet, den Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit zu ersetzen (BFH v. 26.9.1996 – IV R 17/96, BFH/NV 1997, 224). Gleiches gilt für eine nach § 152 SGB IX (bis VZ 2018 nach § 69 SGB IX) getroffene Feststellung einer Behinderung iSd. § 33b (OFD Nds. v. 20.12.2011 – S 2242 - 94 - St 221/St 222, DB 2012, 377).

d) Erbfall

710

Die Veräußerung eines Betriebs infolge des Todes des bisherigen Betriebsinhabers ist keine Veräußerung aufgrund „dauernder Berufsunfähigkeit“ (BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204 [205]). Bei einer Veräußerung oder Aufgabe im Wege der Erbfolge übertragener Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile durch den Erben müssen die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 in der Person des Erben erfüllt sein (BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813; H 16 Abs. 14 „Erbfolge“ EStH 2017; REISS in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 276). Bei einer Erbengemeinschaft gilt dies für jeden einzelnen Miterben. Besonders relevant sind in diesem Zusammenhang die Fälle der Erbauseinandersetzung nach Realteilungsgrundsätzen, wenn dabei ein Aufgabegewinn entsteht (s. Anm. 82 ff.).

Eine Ausnahme gilt, wenn der Erblasser noch zu Lebzeiten aus Altersgründen oder infolge dauernder Berufsunfähigkeit einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben hat und die Veräußerung bzw. Aufgabe infolge des Todes nicht mehr beenden konnte (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 579; SCHOOR, StuB 2001, 267 [269 f.]). In diesen Fällen ist – abw. vom regulären Zeitpunkt einer begünstigten Veräußerung oder Aufgabe (s. Anm. 708 f.) – für die Gewährung des Freibetrags auf die Person des Erblassers abzustellen, wenn dieser noch zu Lebzeiten ein bindendes Kausalgeschäft über die Veräußerung/Übertragung abgeschlossen bzw. mit der Betriebsaufgabe begonnen hat und der Erbe diese Geschäfte lediglich vollends abwickelt (s. Anm. 58; GRAW in KSM, § 16 Rz. I 14 [12/2017]).

Einstweilen frei.

711–714

2. Veräußerungsgewinn

a) Begriff und Umfang des begünstigten Veräußerungsgewinns

715

Der Begriff des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 4 Satz 1 ist grds. als Verweisung auf die Gewinndefinition des Abs. 2 Satz 1 zu verstehen (s. Anm. 55, 425). Im Fall der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV bzw. im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3) den Wert des Anteils am BV übersteigt. Entsprechendes gilt gem. Abs. 3 Satz 1 für den

Fall der Aufgabe bzw. den Unterfall der Realteilung. Die Teile des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, die (bereits) nach anderen Vorschriften stbefreit sind, werden nicht von Abs. 4 Satz 1 erfasst (BFH v. 14.7.2010 – X R 61/08, BStBl. II 2010, 1011, Rz. 10 ff.; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 578, 587). Zur sukzessiven Verwirklichung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns in mehreren VZ s. Anm. 402.

Teilentgeltliche Veräußerung: Ist eine teilentgeltliche Übertragung strechtl. als vollentgeltlicher Vorgang zu behandeln (s. Anm. 75 f.), findet Abs. 4 auf den Veräußerungsgewinn ebenfalls Anwendung (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 [814]; BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 581: Entgelt höher als Buchwert).

Sonderbetriebsvermögen: Der Gewinn aus der Veräußerung von WG des SonderBV zählt nur zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn, sofern das SonderBV nicht isoliert, sondern im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils übertragen wird (ggf. wirtschaftlicher Zusammenhang, s. Anm. 431, 507; BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892], mwN; BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 [27 f.]). Gewinne und Verluste aus der Veräußerung des Gesellschaftsvermögens (BV) und des SonderBV sind – ggf. auch periodenübergreifend – miteinander zu verrechnen (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 583).

Keine Begünstigung laufenden Gewinns aus „Veräußerung an sich selbst“ und Realteilung: Die Teile des Veräußerungsgewinns, die nach Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 5 als „laufender Gewinn“ gelten (s. Anm. 455 ff., 578), werden uE nach zutreffender Ansicht der FinVerw. nicht von Abs. 4 erfasst: Für den laufenden Gewinn wird weder der Freibetrag nach Satz 1 gewährt, noch fließt er in die Kürzung des Freibetrags gem. Satz 3 ein (R 16 Abs. 13 Satz 9 EStR 2012; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 578; s. Anm. 735).

Bei einer Realteilung mit Spitzenausgleich ist hingegen umstritten, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe beim Ausgleichsberechtigten ein begünstigungsfähiger Aufgabegewinn entsteht (s. Anm. 555 ff.; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 549 mwN).

Einbringung: Wird bei einer Sacheinlage des Stpfl. (natürliche Person) in eine KapGes. ein Veräußerungsgewinn realisiert, kann nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG der Freibetrag nach Abs. 4 nur in Anspruch genommen werden, wenn die Gesellschaft das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert ansetzt. Gleiches gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG für die Einbringung von BV in eine PersGes. Werden Anteile an einer KapGes. in eine andere KapGes. gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht (Anteilstausch), setzt die Anwendung des Abs. 4 nach § 21 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG zusätzlich zum Ansatz des gemeinen Werts beim Einbringenden voraus, dass eine im BV gehaltene Beteiligung an einer KapGes. eingebracht wird, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.

Die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils ist gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 bzw. § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG generell nicht stl. begünstigt. Gleiches gilt für die Versteuerung des sog. Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG bzw. des sog. Einbringungsgewinns II nach § 22 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG (s. auch REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 273).

Umwandlung: Der nach Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes. nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG iVm. § 7 Satz 1 GewStG in den Gewerbeertrag ein-

zubeziehende Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der PersGes. ist nicht um den Freibetrag nach Abs. 4 zu kürzen (BFH v. 26.3.2015 – IV R 3/12, BStBl. II 2016, 553, Rz. 16).

Veräußerungsgewinn und § 6b-Rücklage: Bildet der Stpfl. für einen Teil des Veräußerungsgewinns eine § 6b-Rücklage (s. § 6b Anm. 30), erstreckt sich der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 nur auf den verbleibenden Gewinn (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 586; SCHOOR, DStZ 2004, 627 [633]; DÖTSCH, GS Knobbe-Keuk, 1997, 411 [418], mwN). Löst der Stpfl. eine in früheren Wj. gebildete § 6b-Rücklage anlässlich einer Betriebsveräußerung auf, zählt der Auflösungsbetrag zum (begünstigten) Veräußerungsgewinn (s. Anm. 438; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]; SCHOOR, StuB 2001, 267 [275 f.]). Zur § 6b-Rücklage im Fall der Betriebsveräußerung s. auch Anm. 122.

Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a: Wird für einen Veräußerungsgewinn der Freibetrag gem. Abs. 4 in Anspruch genommen, kann der Stpfl. nicht zusätzlich eine begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne nach § 34a beantragen (sog. Thesaurierungsbegünstigung, § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2; s. § 34a Anm. 38).

Veräußerungsgewinne, die dem Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren unterliegen: Abs. 4 war auch anwendbar, soweit Teile des Veräußerungsgewinns dem Halbeinkünfteverfahren unterlagen (R 16 Abs. 13 Satz 9 EStR 2005; BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7; SCHOOR, DStZ 2004, 627 [630]). Der Freibetrag wurde insoweit erst nach hälftiger Freistellung (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b aF, § 3c Abs. 2 aF) vom verbleibenden Gewinn abgezogen (BFH v. 14.7.2010 – X R 61/08, BStBl. II 2010, 1011, Rz. 10 ff.; U. PRINZ/HICK, FR 2006, 168; HAGEN/SCHYNOL, NWB [2001] F. 3, 11579 [11581 f.], mit Berechnungsbeispiel; H 16 Abs. 13 „Halbeinkünfteverfahren“ EStH 2006). Sinngemäß gilt dies auch für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, das ab VZ 2009 nur noch eine Freistellung von 40 % vorsieht (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2; s. § 3 Nr. 40 Anm. 37; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 587; R 16 Abs. 13 Satz 10 EStR 2012; H 16 Abs. 13 „Teileinkünfteverfahren“ EStH 2017).

b) Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge

716

Veräußerung gegen Kaufpreistraten: Soweit ein Kaufpreis in Raten zu zahlen ist, entsteht der Veräußerungsgewinn ebenfalls unabhängig vom tatsächlichen Zufluss im Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 402; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902], mwN; BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306). Für diesen Gewinn kann der Freibetrag gem. Abs. 4 Satz 1 in voller Höhe in Anspruch genommen werden (SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 680 [8/2017]). Zur Ratenzahlung mit Versorgungscharakter s. BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH 2017.

Veräußerung gegen Rentenzahlung: Bei Veräußerung gegen Zahlung einer Leibrente hat der Veräußerer ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Barwert der Rente abzgl. Veräußerungskosten und Buchwert des BV) im Zeitpunkt der Veräußerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge als nachträgliche gewerbliche Einkünfte im Zuflusszeitpunkt (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2; hierzu auch SCHNITTER, EStB 2005, 221 [222 ff.]; s. Anm. 406 ff., § 24 Anm. 81).

Im Gegensatz zur sofortigen Versteuerung entsteht bei der nachträglichen Versteuerung kein iSd. Abs. 4 Satz 1 begünstigter Veräußerungsgewinn (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410]; BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75 [79]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 221, 585). Zur Ablösung einer betrieblichen Veräußerungsrente s. BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75.

Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente: Auch bei der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis und eine Leibrente hat der Veräußerer hinsichtlich der Rentenzahlung das Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge im Zuflusszeitpunkt (s. § 24 Anm. 81).

► *Freibetrag (Abs. 4 Satz 1):* Wählt der Stpfl. die sofortige Versteuerung, wird der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 für den gesamten Veräußerungsgewinn – realisiert durch den festen Kaufpreis und den Barwert der Rente – gewährt. Bei einer Versteuerung im Zuflusszeitpunkt kann der Freibetrag nur für den Veräußerungsgewinn hinsichtlich des festen Kaufpreises in Anspruch genommen werden (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH 2017; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 682 [8/2017]).

► *Freibetragsgrenze (Abs. 4 Satz 3):* Der Barwert der Rente fließt in die mögliche Kürzung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 3 ein (s. Anm. 735; BFH v. 17.8.1967 – IV R 81/67, BStBl. II 1968, 75 [76]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 682 [8/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 585; FG Münster v. 25.4.2001 – 8 K 4427/98 E, EFG 2001, 1275 [1278], rkr.).

717–719 Einstweilen frei.

720 3. Antrag

Ab VZ 1996 wird der Freibetrag nicht mehr von Amts wegen, sondern nur noch „auf Antrag“ des Stpfl. gewährt (Abs. 4 Satz 1). Der Antrag ist formlos gegenüber dem FA im Rahmen der Veranlagung zur ESt zu stellen. Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb bzw. einen Teilbetrieb oder veräußert der Stpfl. einen Mitunternehmeranteil, ist dies das WohnsitzFA des (jeweiligen) Mitunternehmers (s. Anm. 702; BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [895]; R 16 Abs. 13 Sätze 1 und 2 EStR 2012).

Rechtsnatur des Antrags: Bei dem Antrag handelt es sich um eine höchstpersönliche Erklärung des Stpfl. und die Geltendmachung eines stl. Gestaltungsrechts (SCHOOB, StuB 2001, 267 [271]; bloße Verfahrenshandlung). Da der Freibetrag nach Abs. 4 nur einmal und in voller Höhe für einen Veräußerungs- oder Aufgabevorgang gewährt wird, begründet der Antrag gleichzeitig ein entsprechendes Wahlrecht des Stpfl., wenn dieser in einem VZ mehrere begünstigungsfähige Veräußerungen oder Aufgaben vorgenommen hat (BFH v. 3.5.2017 – X R 12/14, BFH/NV 2017, 1485, Rz. 71 ff.; GRAW in KSM, § 16 Rz. I 20 [12/2017]; R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR 2012). Eine Aufteilung des Freibetrags auf zwei oder mehrere Veräußerungsvorgänge ist nicht möglich (BERING, DStR 1995, 1820 [1821]).

Frist: Der Antrag ist nicht fristgebunden und muss nicht bereits mit der StErklärung abgegeben werden. Als verfahrensrechtl. Gestaltungsrecht kann er nach stRspr. des BFH (zB BFH v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225

[228], mwN) spätestens bis zum Eintritt der Bestandskraft des betreffenden ESt-Bescheids – auch innerhalb eines gerichtlichen Verfahrens – gestellt werden.

Nach Eintritt der Bestandskraft kann der Antrag jedenfalls dann erstmalig gestellt oder geändert werden, wenn das FA einen steuererhöhenden Änderungsbescheid erlassen hat, mit dem ein weiterer steuererheblicher Sachverhalt erfasst worden ist, aufgrund dessen überhaupt erst die wirtschaftliche Notwendigkeit entstanden ist, sich mit der erstmaligen bzw. geänderten Ausübung des Antragsrechts zu befassen (BFH v. 27.10.2015 – X R 44/13, BStBl. II 2016, 278, Rz. 13).

Rücknahme: Der Antrag kann bis zum Eintritt der Bestandskraft der Entsch. jederzeit zurückgenommen werden (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 580). Zur Rücknahme des Antrags bei sukzessiver Veräußerung, wenn nach anfänglichem Gewinn in einem späteren VZ insgesamt ein Veräußerungsverlust entsteht, s. Anm. 725.

Erbfall: Im Erbfall tritt der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger nach § 45 Abs. 1 Satz 1 AO auch in das Steuerschuldverhältnis des Rechtsvorgängers ein und übernimmt aus verfahrensrechtl. Sicht dessen Position (s. Anm. 58; BFH v. 10.8.1972 – VIII R 1/67, BStBl. II 1973, 9 [10]).

Hat der Erblasser noch zu Lebzeiten den Tatbestand einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ganz oder zT verwirklicht, kann der Antrag nach Abs. 4 Satz 1 auch noch durch den Erben gestellt werden, sofern in der Person des Erblassers die geforderten tatbestandlichen Voraussetzungen vorlagen und der betreffende StBescheid noch nicht bestandskräftig ist (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]). Wird ein vererbter Gewerbebetrieb etc. erst durch den Erben veräußert, kann diesem der Freibetrag nur nach seinen persönlichen Verhältnissen gewährt werden – im Fall einer Erbengemeinschaft gilt dies entsprechend für jeden einzelnen Miterben (s. Anm. 710; BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813; H 16 Abs. 14 „Erbfolge“ EStH 2017).

Einstweilen frei.

721–724

4. Freibetrag von 45 000 €

725

Unter den personenbezogenen Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 „wird der Veräußerungsgewinn (...) nur herangezogen, soweit er 45 000 Euro übersteigt“. Der Freibetrag ist „objektbeschränkt“, dh., er kann dem Stpfl. nur einmal in seinem Leben (s. Anm. 730) für einen Vorgang der entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gewährt werden – Veräußerungsfreibeträge für Veräußerungen vor dem 1.1.1996 bleiben allerdings gem. § 52 Abs. 34 Satz 5 Halbs. 2 aF unberücksichtigt (BFH v. 19.1.2010 – VIII R 49/07, BFH/NV 2010, 870). Er kann nur in voller Höhe in Anspruch genommen werden, auch wenn der Gewinn im Einzelfall unter 45 000 € liegt. Ein nicht ausgeschöpfter Rest ist nicht auf weitere Veräußerungen oder Aufgaben des Stpfl. übertragbar (R 16 Abs. 13 Satz 4 Halbs. 2 EStR 2012; SCHOOR, StuB 2001, 267 [271]).

Mitunternehmerschaft: Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, steht der Freibetrag in voller Höhe und ohne anteilige Aufteilung jedem einzelnen Mitunternehmer nach seinen persönlichen Verhältnissen zu (R 16 Abs. 13 Satz 3 EStR 2012; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 277; zur Rechtslage vor dem 1.1.1996 s. BFH v. 17.4.1980 – IV R

58/78, BStBl. II 1980, 721). Veräußert ein Einzelunternehmer neben seinem Betrieb einen zum BV des Einzelunternehmens gehörenden Mitunternehmeranteil und liegen bezüglich beider Vorgänge die Voraussetzungen des Abs. 4 vor, hat der Stpfl. ein Wahlrecht, für welchen Vorgang er den Freibetrag in Anspruch nehmen will (R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR 2012; s. Anm. 730). Zum Fall der doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 730.

Sukzessive Veräußerung bzw. Aufgabe über mehrere Veranlagungszeiträume: Erstreckt sich die Veräußerung bzw. Aufgabe als gleichwohl einheitlicher Vorgang über mehrere VZ (s. Anm. 129, 402) – dh., der Gewinn entsteht nicht geballt, sondern sukzessive –, kann für den gesamten Vorgang der Freibetrag gleichwohl nur einmal in Anspruch genommen werden (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]). Er ist in diesen Fällen auf die Gewinne der einzelnen VZ aufzuteilen.

► *Aufteilungsmaßstab:* Aufgrund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung (s. Einf. ESt. Anm. 17 f.) muss der Freibetrag uE zuerst vom angefallenen Gewinn im ersten VZ abgezogen werden. Ein uU verbleibender Rest des Freibetrags wird gewissermaßen „vorgetragen“ und kann anschließend vom Gewinn im nächsten VZ usw. so lang abgezogen werden, bis der Betrag von 45 000 € ausgeschöpft ist (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 584; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 673 [8/2017]; GRAW in KSM, § 16 Rz. I 25 [12/2017]; aA BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7). Die Gegenansicht nimmt eine quotale Aufteilung im Verhältnis der in den einzelnen VZ verwirklichten Gewinne vor (zB REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 282, unter Hinweis auf BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802; SCHOOR, DStR 1995, 469 [470]), um den Zweck des Abs. 4 – Abmilderung von Progressionshärten – effektiv zu verwirklichen.

Umstritten ist nach der Gegenansicht ferner, ob dem Stpfl. im Rahmen seines Antrags nach Abs. 4 Satz 1 ein Wahlrecht hinsichtlich der Aufteilung des Freibetrags auf mehrere VZ oder der Zuordnung zu einem bestimmten VZ zusteht (für ein Wahlrecht STAHL in KORN, § 16 Rz. 427 [8/2012]; KANZLER, FR 1995, 851 [852]; aA wohl REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 282).

► *Verluste:* Verwirklicht der Stpfl. im ersten VZ einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn und in einem folgenden VZ entsprechende Verluste, sind nach hM Gewinn und Verlust zu saldieren (zB SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 673 [8/2012]). Entsteht dabei insgesamt kein Gewinn, läuft der Freibetrag ins Leere und entfällt aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mW für die Vergangenheit (SCHOOR, DStZ 2004, 627 [632]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 584; BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7). Der Stpfl. sollte in diesen Fällen allerdings seinen Antrag zurücknehmen, um den auf einmalige Gewährung begrenzten Freibetrag (s. Anm. 730) nicht wirkungslos zu verbrauchen.

Eine Rücknahme ist aber nur möglich, sofern die betreffenden VZ noch nicht bestandskräftig veranlagt sind (zur Möglichkeit der vorläufigen StFestsetzung gem. § 165 AO s. Anm. 702). Entsprechendes gilt, wenn durch die periodenübergreifende Saldierung von Gewinnen und Verlusten ein – uU nur sehr geringer – Gesamtgewinn entsteht (STAHL in KORN, § 16 Rz. 425 [8/2012]; SCHOOR, StuB 2001, 267 [271]).

Verlustverrechnung: Erzielt der Stpfl. anderweitig negative Einkünfte, wird der nach Abs. 4 stfreie Veräußerungs- oder Aufgabegewinn weder auf horizontaler Ebene (innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb) noch auf vertikaler Ebene

III. Einmalige Gewährung des Freibetrags (Satz 2) Anm. 725–730 § 16

(innerhalb anderer Einkunftsarten) mit diesen Verlusten verrechnet (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 577; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 272).

Abs. 4 enthält keine tarifliche Regelung. Der Freibetrag stellt vielmehr wegen seiner tatbestandlichen Anknüpfung an die Veräußerung bzw. Aufgabe eines Gewerbebetriebs etc. eine sachliche StBefreiung dar (BFH v. 8.5.1991 – I R 33/91, BStBl. II 1992, 437 [438]). Die nach Abs. 4 stbefreiten Gewinne fließen von vornherein nicht in die stbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein (BFH v. 14.1.1972 – VI R 30/69, BStBl. II 1972, 341 [342]).

Einstweilen frei.

726–729

III. Einmalige Gewährung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 2)

730

Nach Abs. 4 Satz 2 kann dem Stpfl. (natürliche Person) seit dem 1.1.1996 der Freibetrag nur „einmal“ – dh. einmal in seinem Leben – gewährt werden (BFH v. 27.10.2015 – X R 44/13, BStBl. II 2016, 278, Rz. 30), wobei Veräußerungsfreibeträge, die für Veräußerungen vor dem 1.1.1996 in Anspruch genommen wurden, im Rahmen dieser Objektbeschränkung nicht berücksichtigt werden (§ 52 Abs. 34 Satz 6 Halbs. 2 aF; s. auch BFH v. 19.1.2010 – VIII R 49/07, BFH/NV 2010, 870). Beim Freibetrag wegen Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach Abs. 4 handelt es sich um eine persönliche StBegünstigung, die von den persönlichen Verhältnissen des Stpfl. abhängig ist (Veräußerer, Vollendung des 55. Lebensjahres, dauernde Berufsunfähigkeit).

Verbrauch des Freibetrags: Der Freibetrag ist mit seiner einmaligen Inanspruchnahme auch dann verbraucht, wenn der Stpfl. einen Gewinn unterhalb des Freibetrags von 45 000 € erzielt (R 16 Abs. 13 Satz 4 EStR 2012; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 581; KANZLER, FR 1995, 851 [852]; FG Hamb. v. 5.5.2008 – 6 K 24/05, EFG 2008, 1790, rkr.). Zudem ist der Freibetrag grds. für die Zukunft verbraucht, wenn das FA die Vergünstigung zu Unrecht gewährt hat (BFH v. 1.12.2015 – X B 111/15, BFH/NV 2016, 199, Rz. 10 zu § 34 Abs. 3). Wirkt sich der Freibetrag stl. überhaupt nicht aus bzw. wird er gem. Abs. 4 Satz 3 (s. Anm. 735) auf 0 € gekürzt, tritt uE mangels tatsächlicher Inanspruchnahme auch kein Verbrauch ein. Es empfiehlt sich jedoch, den ins Lee-re gehenden Antrag sicherheitshalber zurückzunehmen (so wohl auch STAHL in KORN, § 16 Rz. 425 [8/2012]). Wurde der Freibetrag bereits in einem früheren VZ gewährt, kommt es nicht darauf an, ob der Freibetrag zu Recht gewährt worden ist oder nicht. Entscheidend ist allein, dass die StVergünstigung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Soll der Freibetrag erst für einen späteren VZ in Anspruch genommen werden, muss der Stpfl. die StFestsetzung anfechten, in der ihm die StVergünstigung trotz Fehlens eines entsprechenden Antrags (bzw. weiterer gesetzlicher Voraussetzungen) gewährt wurde. Nach TuG muss sich der Stpfl. den Verbrauch des Freibetrags nach Abs. 4 allenfalls dann nicht entgegenhalten lassen, wenn für ihn angesichts der geringen Höhe des Freibetrags und des fehlenden Hinweises in den Erläuterungen nicht erkennbar gewesen ist, dass das FA den Freibetrag nach Abs. 4 ohne Antrag angesetzt hat (BFH v. 21.7.2009 – X R 2/09, BStBl. II 2009, 963; WENDT, FR 2010, 30; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 581).

Wahlrecht bei Veräußerung mehrerer Objekte in einem Veranlagungszeitraum: Veräußert der Stpfl. – ggf. in einem VZ – mehrere Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile, hat er ein Wahlrecht, für welchen Ver-

äußerungsvorgang er den Freibetrag in Anspruch nehmen will (s. Anm. 715). Gleiches gilt, wenn ein zum Betrieb eines Einzelunternehmens gehörender Mitunternehmeranteil zusammen mit dem Einzelunternehmen veräußert wird (R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR 2012: zwei getrennt zu beurteilende Vorgänge mit Wahlrecht; OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992; SCHOOR, StuB 2001, 267 [270]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 672 [8/2017]). Eine erweiterte Auslegung des Abs. 4 kommt nicht dahingehend in Betracht, dass der Freibetrag bei mehreren Veräußerungen auf die einzelnen Veräußerungen aufgeteilt wird bzw. dass wirtschaftlich zusammenhängende Veräußerungen lediglich als eine Veräußerung angesehen werden (BFH v. 3.5.2017 – X R 12/14, BFH/NV 2017, 1485, Rz. 71).

Doppelstöckige Personengesellschaft: Im Fall einer doppelstöckigen PersGes. ist zwischen den Ebenen der Ober- und der Untergesellschaft zu unterscheiden (LEY, KÖSDI 1997, 11079 [11081 f.]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 582). Veräußert ein Mitunternehmer seinen Anteil an der Obergesellschaft, umfasst diese Veräußerung als einheitlicher Veräußerungsvorgang auch die Veräußerung der (mittelbaren) Beteiligung an der Untergesellschaft, für die insgesamt der Freibetrag nach Abs. 4 in Anspruch genommen werden kann (R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR 2012; OFD Koblenz v. 28.2.2007 – S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, 992; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 689 [8/2017]; s. hierzu auch Anm. 10, 122, 276; aA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 582; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 281; LEY, KÖSDI 1997, 11079 [11081]; FÖRSTER, DB 2002, 1394 [1396]; offengelassen BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BFH/NV 2004, 1707 [1709]).

Einkunftsart: Da der Freibetrag nach Abs. 4 personenbezogen gewährt wird, steht er dem Stpfl. einkünfteübergreifend für alle Gewinneinkunftsarten nur einmal zu (BFH v. 21.7.2009 – X R 2/09, BStBl. II 2009, 963; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 581; R 16 Abs. 13 Satz 5 EStR 2012; KANZLER, FR 2000, 1245 [1254]).

731–734 Einstweilen frei.

735

IV. Kürzung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 3)

Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn (s. Anm. 715) 136 000 € übersteigt (Abs. 4 Satz 3). Die Freibetragsgrenze von 136 000 € entspricht dem Normzweck des Abs. 4: Es soll gerade die alters- oder berufsuntfähigkeitsbedingte Veräußerung kleinerer und mittlerer Betriebe stl. begünstigt werden.

Auf den Teil des Veräußerungsgewinns, der über dem nach Abs. 4 Satz 3 ermäßigten Freibetrag liegt – dh. der stpfl. Teil –, findet die Tarifbegünstigung des § 34 Anwendung (s. § 34 Anm. 17; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2002, 667 [668]), sofern es sich dabei nicht um laufende oder nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb – zB nach § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 – handelt (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410 ff.]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH 2017).

Umfang des Veräußerungsgewinns iSd. Abs. 4 Satz 3: Nach Ansicht der FinVerw. (R 16 Abs. 13 Satz 9 EStR 2012) und der wohl hM im Schrifttum umfasst der Begriff des „Veräußerungsgewinns“ im Sinne der Freibetragsgrenze nur den nach Satz 1 begünstigten Gewinn. Es erfolgt damit im Rahmen der Kür-

zung des Freibetrags uE zu Recht keine Zusammenrechnung des (reinen) Veräußerungsgewinns mit den gem. Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5 in laufenden Gewinn umqualifizierten Gewinnbestandteilen (s. Anm. 455 ff., 578; glA STAHL in KORN, § 16 Rz. 420 [8/2012]; aA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 674 [8/2017]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 578).

Bei einer teilentgeltlichen Veräußerung ermäßigt sich der Freibetrag hingegen nach Maßgabe des insgesamt erzielbaren Veräußerungspreises (BFH v. 31.8.1994 – X R 170/93, BFH/NV 1995, 299 [300]).

Veräußerungsgewinn aus einmaligem Entgelt und wiederkehrenden Bezügen: Wird gegen eine Kombination aus Einmalentgelt und wiederkehrenden Bezügen veräußert, kann der Stpfl. hinsichtlich der wiederkehrenden Bezüge zwischen einer sofortigen Versteuerung und einer laufenden Besteuerung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuflusszeitpunkt wählen (s. § 24 Anm. 81; BFH v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630).

► *Sofortversteuerung:* Wählt der Stpfl. die sofortige Versteuerung, zählt zum Veräußerungsgewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Einmalbetrag zuzüglich des Kapitalwerts der wiederkehrenden Bezüge und dem Buchwert (R 16 Abs. 11 EStR 2012). Die kapitalisierten wiederkehrenden Bezüge werden damit als Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 4 Satz 3 – neben dem Einmalbetrag – im Rahmen der Freibetragsgrenze berücksichtigt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 585; FG Münster v. 25.4.2001 – 8 K 4427/98 E, EFG 2001, 1275 [1278], rkr.).

► *Zuflussbesteuerung:* Mit der Wahl der Zuflussbesteuerung werden die wiederkehrenden Bezüge zwingend als nachträgliche gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 besteuert, was zur Konsequenz hat, dass (insoweit) kein Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 in Anspruch genommen werden kann (s. Anm. 716) – der Freibetrag wird stets nur für den Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen Einmalentgelt und Buchwert gewährt. Bei der Kürzung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 3 ist dem Einmalentgelt der Kapitalwert der wiederkehrenden Bezüge gleichwohl Freibetragsmindernd hinzuzurechnen (BFH v. 17.8.1967 – IV R 81/67, BStBl. II 1968, 75 [76]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH 2017; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 587; STAHL in KORN, § 16 Rz. 423 [8/2012]).

Veräußerungsgewinne, die dem Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren unterliegen: Unterlagen Teile des Veräußerungsgewinns dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b aF, § 3c Abs. 2 aF), erstreckte sich der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 nur auf den stpfl. Teil der Gewinne (BFH v. 14.7.2010 – X R 61/08, BStBl. II 2010, 1011, Rz. 10 ff.). Der steuerfreie Teil wurde auch im Rahmen der Freibetragsgrenze nicht berücksichtigt (R 16 Abs. 13 Satz 10 EStR 2008). Sinngemäß gilt dies auch für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, das ab VZ 2009 nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2 nur noch eine Freistellung von 40 % vorsieht (s. § 3 Nr. 40 Anm. 37).

Bildung einer § 6b-Rücklage: Bildet der Stpfl. für einen Teil des Veräußerungsgewinns eine § 6b-Rücklage (s. Anm. 438), wird – obwohl nur der verbleibende Gewinn vom Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 erfasst wird – innerhalb der Freibetragsgrenze nach Satz 3 der gesamte Veräußerungsgewinn (verbleibender Gewinn zzgl. des Betrags der Rücklage) herangezogen (glA WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 587).

Einstweilen frei.

736–749

**H. Erläuterungen zu Abs. 5:
Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft nach
Realteilung mit Übertragung von Teilbetrieben**

750

I. Einordnung des Abs. 5

Bedeutung: Abs. 5 will verhindern, dass stille Reserven, die in Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (insbes. in Anteilen an KapGes.) enthalten sind, von natürlichen Personen auf Körperschaften verlagert und anschließend durch die Körperschaft nach § 8b Abs. 2 KStG stfrei realisiert werden.

Die Vorschrift ergänzt die – auf die Übertragung einzelner WG beschränkte und daher lückenhafte (s. Anm. 566) – Körperschaftsklausel des Abs. 3 Satz 4 um eine Regelung für solche Realteilungen, bei denen Teilbetriebe übertragen werden. Sie wird daher auch als „Körperschaftsklausel II“ bezeichnet; ihr systematisch zutreffender Standort wäre nicht Abs. 5, sondern Abs. 3 Satz 5.

Inhalt der gesetzlichen Regelung: Der Anwendungsbereich des Abs. 5 ist eröffnet, wenn bei einer Realteilung Teilbetriebe übertragen werden und dadurch Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von einer natürlichen Person oder einer PersGes. auf eine Körperschaft übertragen werden (s. Anm. 751). Damit Abs. 5 eigene Rechtsfolgen entfalten kann, müssen die genannten Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung veräußert oder mittels bestimmter gleichgestellter Vorgänge weiter übertragen werden (s. Anm. 752). Der rückwirkend zu versteuernde Gewinn mindert sich für jedes seit der Realteilung vergangene Zeitjahr um ein Siebtel (s. Anm. 755).

Zeitliche Anwendung: Siehe Anm. 2.

II. Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands

751 **1. Übertragung von Anteilen bei einer Realteilung mit Teilbetrieben**

Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden: Zum Begriff der Realteilung s. Anm. 541 ff.; zum Begriff des Teilbetriebs s. Anm. 140–147. Der Übertragung eines Teilbetriebs steht es gleich, wenn eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. übertragen wird. Solche Übertragungen fallen daher nicht unter Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 566), sondern ebenfalls unter Abs. 5 (ebenso BTDrucks. 16/3369, 6; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 556; REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 243). Werden im Rahmen der Realteilung einzelne WG übertragen, ist bei einer Übertragung auf Körperschaften nicht Abs. 5 anwendbar, sondern Abs. 3 Satz 4 (Folge: in jedem Fall Ansatz des gemeinen Werts bei der Realteilung; nicht nur dann, wenn die Anteile/WG innerhalb der Sperrfrist veräußert werden). Der Fall, dass im Rahmen einer Realteilung mehrere Betriebe übertragen werden, ist nicht denkbar, da eine PersGes. nur einen einzigen Betrieb haben kann (s. Anm. 115; aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [78]).

Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse: Zu diesen Begriffen s. § 1 KStG Anm. 29 ff. In der Praxis geht es hauptsächlich um Anteile an KapGes.

Unmittelbare oder mittelbare Übertragung von einem nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer: Im Hinblick auf den Zweck der Regelung, den Übergang stiller Reserven von natürlichen Personen auf Körperschaften zu verhindern, stellt dies die Hauptvoraussetzung des Abs. 5 dar. Waren an der Realteilungsgesellschaft nur Körperschaften beteiligt, ist Abs. 5 nicht anwendbar.

► *Begünstigung/Nichtbegünstigung durch § 8b Abs. 2 KStG:* Zum persönlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG s. § 8b KStG Anm. 10. Danach gilt § 8b Abs. 2 KStG, der keine Einschränkungen seines persönlichen Anwendungsbereichs enthält, für sämtliche unbeschränkt oder beschränkt stpfl. KStSubjekte iSd. §§ 1–4 KStG. Im Gegenzug sind „nicht durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigt“ alle Stpfl., die nicht unter das KStG fallen. Dies sind in erster Linie natürliche Personen. Bei PersGes. (hier: Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Realteilungsgesellschaft/doppelstöckige PersGes.) ermöglicht § 8b Abs. 6 KStG für die Anwendung der Begünstigung nach § 8b Abs. 2 KStG einen Durchgriff auf die Ebene der jeweiligen Mitunternehmer (näher s. § 8b KStG Anm. 202 ff.): Soweit an der Ober-PersGes. Körperschaften beteiligt sind, ist § 8b Abs. 2 KStG daher anzuwenden. Sind auf der obersten Ebene hingegen natürliche Personen beteiligt, ist § 8b Abs. 2 KStG nicht anzuwenden.

► *Mittelbare oder unmittelbare Übertragung:* Der Gesetzgeber dürfte sich unter einer „unmittelbaren Übertragung“ vorgestellt haben, dass die Anteile an einer Körperschaft zuvor zum BV des Teilbetriebs der PersGes. gehört haben und dieses BV im Rahmen der Realteilung auf einen durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Stpfl. übergeht. Indes dürfte es sich bereits bei diesem „Grundfall“ lediglich um eine „mittelbare Übertragung“ handeln, da die Anteile der natürlichen Person zuvor nur mittels ihrer Beteiligung an der Realteilungsgesellschaft zuzurechnen waren. Darüber hinaus sind mittelbare Übertragungen zB gegeben, wenn zum BV des Teilbetriebs eine Beteiligung an einer KapGes. gehört, die ihrerseits Beteiligungen an Tochter-KapGes. hält.

2. Veräußerung oder Weiterübertragung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung 752

Allein das Übergehen stiller Reserven von einer natürlichen Person auf eine Körperschaft reicht für die Anwendung des Abs. 5 noch nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr, dass die Körperschaft diese stillen Reserven innerhalb von sieben Jahren nach dem Übergang auch realisiert. Die Regelung des Abs. 5 („Körperschaftsklausel II“) ist insoweit deutlich milder als die für EinzelWG geltende Parallelvorschrift des Abs. 3 Satz 4 („Körperschaftsklausel I“).

Unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der Anteile: Eine unmittelbare Veräußerung der Anteile ist gegeben, wenn die übernehmende Körperschaft selbst die Anteile veräußert. Die Fallgestaltungen mittelbarer Veräußerungen lassen sich auf zwei Grundformen zurückführen: Zum einen genügt es für die Anwendung des Abs. 5, wenn die Anteile im Rahmen der Realteilung nicht unmittelbar auf eine Körperschaft übertragen werden, sondern auf eine PersGes., an der die Körperschaft beteiligt ist (wegen § 8b Abs. 6 KStG). Veräußert die PersGes. später die Anteile, handelt es sich aus Sicht der Körperschaft um eine mittelbare Veräußerung. Zum anderen liegt eine mittelbare Veräußerung vor, wenn nicht die Anteile an der übertragenen Körperschaft (KapGes.) selbst veräußert

§ 16 Anm. 752–755 H. Abs. 5: Anteilsveräußerung nach Realteilung

werden, sondern die übertragene Körperschaft Anteile an einer Tochter-Körperschaft veräußert.

Weiterübertragung der Anteile durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG: Der Veräußerung gleichgestellt sind die in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG aufgezählten Vorgänge. Dazu gehören die unentgeltliche Übertragung der Anteile (Nr. 1), die Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen (Nr. 3), sowie die Einbringung der Anteile in eine andere KapGes., wenn anschließend entweder die Anteile an der eingebrachten KapGes. (Nr. 4) oder die Anteile an der anderen KapGes. (Nr. 5) veräußert werden.

Innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung: Die Rechtsfolgen des Abs. 5 treten nur ein, wenn die Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung erfolgt. Nach Ablauf dieses Zeitraums können die stillen Reserven hingegen stfrei realisiert werden. Die Sperrfrist entspricht derjenigen des § 22 UmwStG; die Regelung weicht daher in mehrfacher Hinsicht von der für die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen geltenden Sperrfrist des Abs. 3 Satz 3 ab: Die Dauer der Frist ist hier mit sieben Jahren (statt drei Jahren) zwar erheblich länger; dafür ist der Beginn der Sperrfrist auf einen früheren Zeitpunkt festgelegt worden (maßgebend ist der Zeitpunkt der Realteilung selbst, nicht derjenige der Abgabe der StErklärung). Sofern die Realteilung sich über einen gewissen Zeitraum erstreckt, kommt es auf den Zeitpunkt der Zuweisung desjenigen Teilbetriebs an, der die Anteile enthält, die später veräußert werden.

753–754 Einstweilen frei.

755 III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts

Ansatz des gemeinen Werts rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung: Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllt, ist für die im Rahmen der Realteilung übertragenen und später veräußerten Anteile an der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen (Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Die Regelungstechnik entspricht damit derjenigen des § 22 UmwStG; zugleich entspricht die Rechtsfolge des Abs. 5 (mit Ausnahme der jährlichen Minderung um ein Siebtel) derjenigen des Abs. 3 Satz 3. Zu Einzelheiten s. daher Anm. 562. Der entstehende Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 2 KStG begünstigt, nicht aber nach § 34.

Entsprechende Anwendung von § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG: Durch den Verweis auf die genannte Regelung vermindert sich der rückwirkend zu versteuernde Gewinn (gemeiner Wert der Anteile abzgl. Veräußerungskosten und Buchwert) um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.

Zurechnung des Gewinns: Im Hinblick auf den Zweck des Abs. 5 (Vermeidung des Übergangs stiller Reserven auf eine Körperschaft) erscheint es hier zwingend, den Gewinn sämtlichen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (im Erg. ebenso FÖRSTER, DB 2007, 72 [78]). Eine alleinige Zurechnung des Gewinns an die veräußernde Körperschaft kommt nicht in Betracht (auch wenn dies mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung am besten vereinbar wäre, weil keiner der anderen Realteiler eine steuerauslösende Handlung vornimmt), denn durch eine derartige

Zurechnung würde gerade das durch Abs. 5 missbilligte Erg. – stfreie Realisierung stiller Reserven – eintreten. Es ist auch nicht damit zu rechnen, dass die FinVerw. das zu Abs. 3 Satz 3 eingeräumte Wahlrecht, im Gesellschafts- oder Realteilungsvertrag mit stl. Wirkung Regelungen über die Zurechnung des Veräußerungsgewinns zu treffen (s. Anm. 562), auf die Fälle des Abs. 5 erstrecken wird. Realteilungsvereinbarungen sollten daher Abreden über die Tragung der Steuer Mehrbelastung enthalten, die durch spätere Veräußerungshandlungen der Körperschaft bei den übrigen Realteilern ausgelöst werden kann.

Behandlung des Veräußerungsgewinns bei der Körperschaft: Abs. 5 ändert nichts daran, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile bei der (unmittelbar oder mittelbar) veräußernden Körperschaft nach § 8b Abs. 2 KStG stfrei bleibt. Soweit es auf den Buchwert der Anteile ankommt (zB für den Pauschalabzug nach § 8b Abs. 3 KStG oder in den Weiterübertragungsfällen des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG), ist hierfür der Wert maßgebend, der nach der Siebtelregelung letztlich im Rahmen der Realteilung der Besteuerung unterlegen hat. Dies folgt sowohl aus den allgemeinen Grundsätzen über die AK als auch aus einer analogen Anwendung des § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (glA nunmehr REISS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 16 Rz. 243).

Einstweilen frei.

756–799

I. ABC der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe

800

Abfindung: Der Abfindungsanspruch eines ausscheidenden Gesellschafters entspricht dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 413; BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227). Dies gilt auch, soweit der ausscheidende Gesellschafter durch die verbleibenden Gesellschafter an Erfüllung statt (§ 364 Abs. 1 BGB) mit WG des Gesamthandsvermögens (BV) abgefunden wird (Sachwertabfindung). Zur Bewertung der Abfindung s. Anm. 415.

Abstandszahlungen des Übernehmers an den Übergeber sind Entgelt (s. Anm. 63).

Änderung der Beteiligungsverhältnisse: Siehe „Teilanteilsveräußerung“.

Alter: Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils nach Vollendung des 55. Lebensjahrs des Stpfl. gewährt Abs. 4 Satz 1 seit VZ 2004 einen Freibetrag von 45 000 € (vormals 51 200 €; s. Anm. 708; s. auch „Zeitpunkt der Altersvoraussetzung für den Freibetrag“). Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, kann der Freibetrag nur von den Gesellschaftern in Anspruch genommen werden, die das 55. Lebensjahr vollendet haben.

Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA: Die entgeltliche Übertragung des gesamten Anteils des pHG einer KGaA führt zu einem Freibetrags- und tarifbegünstigten Gewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 356 ff.). Der Veräußerungsgewinn ist (im Zweifel) im Rahmen eines Feststellungsverfahrens (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) zu erfassen (BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, BFH/NV 2017, 1548). Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind die Buchansätze aus einer anlässlich des Erwerbs der Beteiligung gebildeten Ergänzungsbilanz einzubeziehen (als Wert des Anteils iSd. Abs. 2 Satz 1; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, BFH/NV 2017, 1548, Rz. 29).

Antrag: Der Freibetrag wegen einer alters- oder gesundheitsbedingten Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe wird nach Abs. 4 Satz 1 nur auf Antrag gewährt. Zur Antragsbefugnis im Erbfall s. Anm. 720.

Anwachungsmodell: Zum entschädigungslosen Ausscheiden der Kommanditisten aus einer GmbH & Co. KG (sog. einfaches Anwachsungsmodell oder Austrittsmodell) und zum sog. erweiterten Anwachsungsmodell s. Anm. 288.

Aufbau-Betrieb: Ein noch nicht werbend tätiges Unternehmen kann bereits unter § 16 fallen (s. Anm. 120).

Aufgabe eines Mitunternehmeranteils: Siehe Anm. 277, 378, 507.

Aufgabe eines Teilbetriebs: Siehe Anm. 508.

Aufgabebilanz: Siehe Anm. 580.

Aufgabeerklärung: Siehe Anm. 537, 673, 681.

Aufgabegewinn: Siehe Anm. 580 ff.

Aufgabehandlung: Siehe Anm. 520 ff.

Aufgabekosten: Siehe Anm. 587.

Aufgabewille: Siehe Anm. 537.

Aufgabezeitraum: Siehe Anm. 530 ff.

Aufgeschobene Gewinnrealisierung: Zum Besteuerungsverzicht trotz Vorliegens des Tatbestands des § 16 s. Anm. 5; s. auch „Überführung“.

Auslandsbetriebsstätten: Zur Geltung des § 16 für Steuerinländer mit ausländ. BS s. Anm. 14 f.

Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto: Siehe Anm. 27.

Austrittsmodell: Siehe „Anwachungsmodell“.

Befreiung von einer privaten Verbindlichkeit: Die Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils an Erfüllung statt (§ 364 Abs. 2 BGB) zwecks Tilgung einer privaten Geldschuld (= Befreiung von einer privaten Schuld) fällt unter § 16. Dies gilt auch, wenn die private Geldschuld durch Schenkung oder Erbfall (wie auf Geldzahlung gerichtete Erbfallschulden) begründet wurde (s. Anm. 81); s. auch „Verzicht“.

Berufsunfähigkeit: Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils wegen dauernder Berufsunfähigkeit gewährt Abs. 4 Satz 1 seit VZ 2004 einen Freibetrag von 45 000 € (vormals 51 200 €; s. Anm. 709). Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, kann der Freibetrag von den einzelnen Gesellschaftern nur nach ihren jeweiligen persönlichen Verhältnissen in Anspruch genommen werden (s. Anm. 707). Die dauernde Berufsunfähigkeit bemisst sich nach § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI; der Nachweis kann durch entsprechende Bescheide der Sozialversicherungsträger oder amtsärztliche Bescheinigungen geführt werden.

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: Siehe „Kapitalbeteiligung“.

Betriebsabwicklung: Siehe Anm. 534.

Betriebsaufgabe: Siehe Anm. 500 ff.

Betriebsaufspaltung: Zu den Rechtsfolgen eines Wegfalls der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung s. Anm. 525.

Betriebsbegriff: Zum engen Betriebsbegriff iSd. § 16 s. Anm. 115. Zur zeitpunkt-, nicht zeitraumbezogenen Beurteilung s. Anm. 123.

Betriebseinstellung: Siehe Anm. 655.

Betriebsstilllegung: Siehe Anm. 522.

Betriebsunterbrechung: Zur Frage des Fortbestehens des Gewerbebetriebs in Fällen der Betriebsunterbrechung (Betriebsverpachtung; „ruhender Betrieb“; eigentumsmäßig geteilter Betrieb) s. Anm. 120, 650 ff.

Betriebsverlegung ins Ausland: Siehe Anm. 625 ff.

Betriebsverpachtung im Ganzen: Siehe Anm. 660 ff.

Bewertung des Veräußerungspreises: Der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 entspricht grds. dem Nennwert der Kaufpreisforderung (s. Anm. 415). Gegenleistungen des Erwerbers in Geldeswert werden nach §§ 2–16 BewG mit dem gemeinen Wert erfasst (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]). Zur Bewertung einer gestundeten Kaufpreisforderung s. Anm. 415.

Buchwertfortführung: Zur Buchwertfortführung bei Realteilung s. Anm. 552 ff.

Buchwertklausel: Zum Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Abfindung in Höhe des Buchwerts s. Anm. 288.

Buchwertprivileg bei Sachspenden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4) ist auch auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne anwendbar (s. Anm. 4, 128, 277, 584).

Doppelstöckige Personengesellschaft: Zur Einkünfteerzielung der Mitunternehmer bei der Anteilsveräußerung s. Anm. 285 f. Zur Veräußerung der Beteiligung an der Obergesellschaft s. Anm. 274, 298, 320. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Anteils an der Obergesellschaft und des Anteils an der Untergesellschaft s. Anm. 296. Zur GewStPflcht der Gewinne iSd. § 16 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 40.

Durchschnittsbewertung: Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils veräußert, den der Veräußerer nach und nach zu unterschiedlichen AK erworben hat, ist der Buchwert des veräußerten Teilanteils wegen der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 385) im Wege der Durchschnittsbewertung zu ermitteln (s. Anm. 394).

Einbringungsvorgänge: Zu den § 16 verdrängenden Spezialregelungen in §§ 20–24 UmwStG s. Anm. 100 ff. und s. Anm. 288, 366 (bei der Einbringung von Anteilen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3). Zur Rückbeziehung der Einbringung s. Anm. 301.

Einheitstheorie: Die betriebliche Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 EStG und §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG wird für Zwecke der entgeltlichen Übertragung als Einheit betrachtet. Hieraus folgt, dass zur Sachgesamtheit rechnende Passiva keine Gegenleistung des Erwerbers, sondern unselbständige Bestandteile der Einheit sind (Nettobetrachtung). Wird die Sachgesamtheit teilentgeltlich übertragen, verhindert die Einheitstheorie eine Aufspaltung des einheitlichen Rechtsvorgangs (s. „Teilentgeltliche Übertragung“).

Entgeltbegriff: Siehe Anm. 62; s. auch „Veräußerungspreis“. Zur Vereinbarung eines überhöhten Entgelts s. Anm. 78.

Entschädigung: Eine Entschädigung für entfallende Gewinnaussichten ist Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1. Dies gilt auch, wenn die Entschädigung nicht vom Erwerber, sondern von dritter Seite geleistet wird (s. Anm. 411; BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]).

Entstrickung: Siehe Anm. 5, 16, 524.

Erbauseinandersetzung: Zur Erbauseinandersetzung (Gesamtauseinandersetzung, personelle oder gegenständliche Teilauseinandersetzung) über gewerbliches BV s. Anm. 83 ff.

Erbfall: Der Übergang eines Betriebs auf einen Alleinerben (Miterben) ist eine unentgeltliche Betriebsübertragung iSd. § 6 Abs. 3; es sind zwingend die Buchwerte fortzuführen (s. Anm. 81 f.). Im Fall des Übergangs auf Miterben entsteht eine geborene Mitunternehmerschaft (s. Anm. 82). Zum Tod eines Mitunternehmers s. § 6 Anm. 1240.

Zum Freibetrag nach Abs. 4 im Erbfall s. Anm. 707, 710.

Erbfallsschulden des (Betriebs-)Erbens führen weder zu AK (beim Erben) noch zu einem Entgelt (beim Berechtigten); s. Anm. 81.

Erblasserschulden: Der Übergang privater Erblasserschulden stellt weder Entgelt (beim Erblasser) noch AK (beim Erben) dar; s. Anm. 81.

Erbteilsverzicht: Siehe „Verzicht“.

Ergänzungsbilanz: Ist für den Veräußerer eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 eine Ergänzungsbilanz gebildet worden, gehört das im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung vorhandene (positive oder negative) Ergänzungskapital für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zum Wert des BV gem. Abs. 2 Satz 2. Zur Ergänzungsbilanz bei Anteilsveräußerung an eine Obergesellschaft bei doppelstöckiger PersGes. s. Anm. 274.

Erläss: Zum Erlass von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen s. Anm. 46.

Ermittlungsfehler des Finanzamts: Siehe Anm. 685 ff.

Feststellungsverfahren: Zum Feststellungsverfahren bei Betriebsveräußerungs-/(Teil-)Anteilsveräußerungsgewinnen s. Anm. 45.

Fiktive Betriebsveräußerung: Eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 kraft gesetzlicher Fiktion ist gegeben,

- wenn ein Kommanditist mit einem aus gleichs- oder abzugsfähigen Verlusten herrührenden negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft ausscheidet (s. § 52 Abs. 24 Satz 3, s. Anm. 27) oder
- wenn einbringungsgeborene Anteile an KapGes. iSd. § 21 UmwStG aF veräußert oder die Ersatzrealisationstatbestände des § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aF verwirklicht werden (s. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aF; diese Regelung gilt zeitlich unbegrenzt fort, s. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG).
- Auch die Aufgabe gilt nach Abs. 3 Satz 1 als Veräußerung.

Finaler Entnahmebegriff: Siehe Anm. 5, 16, 524.

Forderungsausfall: Der Ausfall der Forderung des Erwerbers auf den Veräußerungspreis führt als Ereignis mit stl. Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) zu einer nachträglichen Änderung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 62, 446; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]).

Formwechsel: Zum Formwechsel einer PersGes. s. Anm. 331; s. auch „KGaA“.

Freibetrag: Abs. 4 Satz 1 gewährt seit VZ 2004 für die Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe aus Altersgründen oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit iSd. § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI einen Freibetrag von 45 000 € (vormals 51 200 €). Zum Stichtag für die Bestimmung der Altersgrenze s. „Zeitpunkt der Altersvoraussetzung für den Freibetrag“. Der Freibetrag kann nur einmal im Leben des Stpfl. in Anspruch genommen werden (s. Anm. 730) und mindert sich nach Abs. 4 Satz 3 seit VZ 2004 um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn

136 000 € übersteigt (vormalige Freibetragsgrenze 154 000 €; s. Anm. 735). Der Freibetrag ist auch bei einer Teilbetriebsveräußerung in voller Höhe zu gewähren (s. Anm. 725). Zum Erbfall s. Anm. 710.

Freibetragsgrenze: Der Freibetrag für eine stl. begünstigte Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe mindert sich nach Abs. 4 Satz 3 seit VZ 2004 um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt (vormals 154 000 €; s. Anm. 735).

Funktionale Betrachtungsweise: Zur Bestimmung der Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen anhand funktionaler Kriterien s. Anm. 121 und 296.

Gemeiner Wert: Siehe Anm. 583 f.

Gesamtplanrechtsprechung: Nach der in § 16 verankerten zeitraumbezogenen Betrachtung können einzelne Teilschritte zu einem einheitlichen Vorgang bei der materiell-rechtl. Beurteilung von §§ 16, 34 verklammert werden. Diese Betrachtung ist insbes. dann zu berücksichtigen, wenn kurze Zeit vor der Veräußerung/Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven in ein anderes BV übertragen oder überführt werden; ein solches Vorgehen kann der Annahme einer stbegünstigten Aufgabe/Veräußerung entgegenstehen; s. Anm. 129, 294, 298, 378, 396. Die Gesamtplanrechtsprechung kann auch dazu führen, an sich nicht nach §§ 16, 34 zu beurteilende Veräußerungs-/Einbringungssachverhalte von Mitunternehmerteilanteilen bei einem einheitlichen „Veräußerungsplan“ als steuerbegünstigte Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 (s. Anm. 295) oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 anzusehen (s. Anm. 378).

Geschäftswert: Zum Ansatz im Rahmen der Betriebsaufgabe s. Anm. 583.

Gesellschafterwechsel: Siehe „Veräußerung des Mitunternehmeranteils“.

Gewerbesteuer: Zur Frage der GewStFreiheit/-pflicht der Veräußerungs-/Aufgabebezugnisse iSd. § 16 s. Anm. 40; s. ferner Anm. 40, 274, 321 (zum Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils), Anm. 40 (zum Gewinn aus der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils), Anm. 321 (zum Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer GrundstückshandelsPers-Ges.), Anm. 501 (zum Aufgabegewinn allgemein), Anm. 556 (zum Gewinn aus einer Realteilung mit Spitzenausgleich), Anm. 562 (zum Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG innerhalb der Sperrfrist nach einer Realteilung). Zur GewSt als Veräußerungskosten iSd. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 420 „Steuern“.

Gleichstellungsgelder des Übernehmers an Dritte sind Entgelt (s. Anm. 63).

Güterstandsvereinbarungen: Zu den Auswirkungen von Güterstandsvereinbarungen bei Existenz betrieblicher Sachgesamtheiten s. Anm. 61.

Halbeinkünfteverfahren: Zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in Fällen des § 16 s. Anm. 26, 162; s. auch „Teileinkünfteverfahren“.

Insolvenzverfahren: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens als solche führt zu keiner Betriebsaufgabe (s. Anm. 527). Der sich in der Abwicklungsphase befindliche insolvente Betrieb ist noch Gewerbebetrieb iSd. § 16 (s. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594).

Kapitalbeteiligung: Siehe „Teilbetriebsfiktion“ und „Liquidationsbesteuerung“. Zur Aufgabe einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung s. Anm. 509.

Kapitalerhöhung (bei Personengesellschaften): Zur disquotalen Kapitalerhöhung als Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 oder Einbringung gem.

§ 24 UmwStG bei Entgeltlichkeit s. Anm. 332 f. und bei Unentgeltlichkeit s. Anm. 334; kein Veräußerungsvorgang bei verhältnismäßiger Kapitalerhöhung, s. Anm. 336.

Kapitalkonto: Zur Anpassung der Kapitalkonten bei der Realteilung s. Anm. 554.

Kaufpreisforderung: Zur Frage, ob die Kaufpreisforderung auch nach Vollzug eines Veräußerungsgeschäfts iSd. Abs. 1 Satz 1 weiterhin BV bleibt bzw. bleiben kann, s. Anm. 405.

KGaA: Zur Beteiligung des pHG s. Anm. 356 ff. Zur Umwandlung und zum Formwechsel der KGaA s. Anm. 367 f.

Körperschaften: Veräußerungs-/Aufgabegewinne von Körperschaften (insbes. KapGes.) sind nicht stbegrünstigt. Dies gilt selbst dann, wenn die KapGes. zu einer natürlichen Person oder einer PersGes. aus natürlichen Personen in einem Organschaftsverhältnis iSd. §§ 14 ff. KStG steht (s. Anm. 10).

Zur Gewinnrealisierung bei Übertragung einzelner WG auf Körperschaften im Rahmen einer Realteilung s. Anm. 565 ff.

Kongruenzgebot: Zur anteiligen Mitübertragung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens (Kongruenzgebot) bei der Teilanteilsveräußerung s. Anm. 388 f., 396. Zum Kongruenzgebot im Fall der Einbringung eines Teilanteils gem. §§ 20, 24 UmwStG s. Anm. 100.

Konkurrenzverbot: Siehe „Wettbewerbsverbot“.

Laufender Gewinn: Zur Abgrenzung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns vom laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb s. Anm. 128, 321, 440 und 581. Zur Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns in laufenden Gewinn gem. Abs. 2 Satz 3 bei einer „Veräußerung an sich selbst“ s. Anm. 455 ff.

Leibrenten: Zur Veräußerung gegen Zahlung einer Leibrente als wiederkehrende Bezüge s. Anm. 406 ff.

Bei Wahl der Sofortversteuerung (s. „Wiederkehrende Bezüge“) ist der Veräußerungsgewinn (Barwert der Rente) aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach Abs. 4 begünstigt (Freibetrag). Zur Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente s. Anm. 716.

Liebhabebetrieb ist kein Gewerbebetrieb (s. Anm. 120, 523).

Liquidationsbesteuerung: Zur Besteuerung der Gewinne aus der Auflösung und Abwicklung (Liquidation) von KStSubjekten auf Ebene der Körperschaft s. Anm. 35. Von der Liquidationsbesteuerung der Körperschaft ist die Besteuerung des Liquidationserlöses beim Anteilseigner zu unterscheiden. Zur Besteuerung des Anteilseigners bei Vorliegen einer zum BV gehörenden 100 %-Kapitalbeteiligung s. Anm. 175 f.

Mehrstöckige Personengesellschaft: Siehe „Doppelstöckige Personengesellschaft“.

Mitunternehmeranteil: Zum Mitunternehmeranteil als Gegenstand einer Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s. Anm. 290 ff. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Mitunternehmeranteils und zum Mitunternehmeranteil selbst als wesentliche Betriebsgrundlage s. Anm. 296. Der Mitunternehmeranteil kann nicht zum Sonderbetriebsvermögen bei einer PersGes. gehören s. Anm. 296. Zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 277, 378, 507 und zum Tausch von Mitunternehmeranteilen s. Anm. 288.

Mitunternehmerschaft: Zur Veräußerung des (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 130, 137, 156; zu der des Mitunternehmeranteils s. „Veräußerung des Mitunternehmeranteils“. Zur Aufgabe des Betriebs einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 510; zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 277, 378 und 507; zur Realteilung einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 540 ff.; s. auch „Formwechsel“.

Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Zur Abgrenzung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 24 Anm. 75 f.; s. auch Anm. 440, 589.

Negatives Kapitalkonto: Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos durch den Erwerber im Rahmen eines entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerungsgeschäfts erhöht im Erg. den (begünstigten) Veräußerungsgewinn (s. Anm. 412; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]).

Zum Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem Kapitalkonto, das aufgrund verrechenbarer oder ausgleichs- und abzugsfähiger Verluste negativ geworden ist, s. Anm. 27. Zur Erlassproblematik im zweitgenannten Fall s. Anm. 46.

Nettobetrachtung: Siehe „Einheitstheorie“.

Normspezifische Auslegung: Zur normspezifischen Auslegung des Betriebsbegriffs s. Anm. 115, des Teilbetriebsbegriffs s. Anm. 140 und des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen s. Anm. 121 und Anm. 296.

Pflichtteilsverzicht: Siehe „Verzicht“.

Quantitative Betrachtungsweise: Zur Bestimmung der Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen anhand quantitativer Kriterien s. Anm. 121 und 296.

Realteilung: Siehe Anm. 540 ff. Zum Begriff der „echten“ Realteilung s. Anm. 542, zu dem der „unechten“ Realteilung s. Anm. 543. Zur Anwendung der Realteilungsregeln im Rahmen der Erbauseinandersetzung s. Anm. 84 f.

Restbetriebsvermögen: Zum RestBV bei der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Zurückbehalt von WG) s. Anm. 428.

Rücklage nach § 6b: Zum Zusammentreffen von § 6b und § 16 s. Anm. 23, 321; § 6b Anm. 11, 33 f. Zur Frage, ob eine § 6b-Rücklage wesentliche Betriebsgrundlage ist, s. Anm. 122.

Rückpacht: Die nach der Veräußerung erfolgende Rückpacht der betrieblichen Sachgesamtheit steht der Annahme einer stbegünstigten Betriebsveräußerung nicht entgegen; s. Anm. 136; s. auch „Tätigkeitseinstellung“ und „Vorbehaltssnießbrauch“.

Rückwirkung einer Betriebsveräußerung: Der Zeitpunkt der Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist die Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an der Sachgesamtheit. Eine stl. Rückbeziehung ist gesetzlich nicht zugelassen. Nur ausnahmsweise ist eine stl. wirksame Rückbeziehung möglich, wenn ein streitiger Sachverhalt mit einem Vergleich vorliegt oder wenn aus Vereinfachungsgründen die Rückwirkung nur eine kurze Zeitspanne umfasst und nicht auf stl. Erwägungen beruht (s. Anm. 301 ff., 402).

Ruhender Betrieb: Siehe „Betriebsunterbrechung“ und Anm. 653.

Sachliche Steuerpflicht: Zur Frage, ob § 16 die sachliche StPflcht lediglich best. oder konstitutiv anordnet, s. Anm. 3.

Sachwertabfindung: Siehe Anm. 543.

Schätzung: Erstellt der Veräußerer weder eine (letzte) Schlussbilanz gem. § 6 Abs. 2 EStDV noch freiwillig eine gesonderte Veräußerungsbilanz, ist der Wert

des BV bzw. des Anteils am BV im Zeitpunkt der Veräußerung gem. Abs. 2 Satz 2 nach den Grundsätzen der § 4 Abs. 1, § 5 zu schätzen (s. Anm. 55, 437; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]).

Schenkung: Siehe „Unentgeltliche Betriebsübertragung“.

Schlussbilanz: Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV iSd. Abs. 2 Satz 2 wird auf der Grundlage der letzten Schlussbilanz (§ 6 Abs. 2 EStDV) nach den allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen ermittelt (s. Anm. 20, 55, 437 f.; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]).

Schuldübernahme: Die Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer von einer privaten oder betrieblichen Verbindlichkeit freizustellen, erhöht im Erg. den (begünstigten) Veräußerungsgewinn (s. Anm. 412; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]).

Sofortversteuerung: Siehe „Wiederkehrende Bezüge“.

Sonderbetriebsvermögen: Zum SonderBV als wesentliche Betriebsgrundlage s. Anm. 122. Zur Zugehörigkeit des SonderBV zum Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s. Anm. 291 ff. Zu dessen Mitübertragung bei der Veräußerung eines Mitunternehmerteilanteils s. Anm. 387 ff. und 396. Zur Behandlung bei der Realteilung s. Anm. 558. Zur Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung von WG des SonderBV nach Abs. 4 (Freibetrag) s. Anm. 715.

Sperrfrist: Zur Sperrfrist bei Realteilungen unter Übertragung einzelner WG s. Anm. 560 ff.

Spitzenausgleich: Siehe Anm. 555 ff.

Steuerausländer: Zur Geltung des § 16 für Steuerausländer mit inländ. BS s. Anm. 12 f.

Steuerbegünstigung: Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSd. § 16 unterliegt der (partiellen) StBefreiung des Abs. 4 (Freibetrag) und ist regelmäßig nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 tarifermäßig. Zu den Fällen, in denen trotz Vorliegens eines Gewinns iSd. § 16 die Vorschrift des § 34 nicht eingreift, s. „Tarifermäßigung“.

Steuerentstrickung: Zur Frage der Gewinnrealisierung (Betriebsaufgabe) durch Steuerentstrickung (zB Betriebsverlegung ins Ausland) s. Anm. 5, 16, 551, 620 ff.; s. auch „Betriebsverlegung“.

Steuerermäßigung nach § 35: Zur Einbeziehung der Veräußerungs-/Aufgabegewinne in die StErmäßigung des § 35 s. Anm. 30.

Steuern: Zu Steuern als Veräußerungskosten s. Anm. 420.

Strukturwandel: Siehe Anm. 523.

Stundung: Zum Ansatz einer gestundeten Kaufpreisforderung im Rahmen des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 415. Zur Stundung von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen s. Anm. 46.

Sukzessive Veräußerung: Siehe „Übertragungsvorgang“.

Tätigkeitseinstellung: Eine stbegünstigte Veräußerung/Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit liegt nur vor, wenn die bisher ausgeübte gewerbliche Tätigkeit eingestellt wird; s. Anm. 110, 136 f., 158, 299, 515 ff.; s. auch „Rückpacht“ und „Wirtschaftliche Identität“.

Tarifermäßigung: Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 sind grds. nach § 34 tarifermäßig (s. § 34 Abs. 2 Nr. 1). Die Gewährung der Tarifermäßigungen des § 34 Abs. 1 (Fünftelregelung) und Abs. 3 (ermäßigter StSatz) auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne setzt allerdings voraus, dass alle in den wesentlichen

Betriebsgrundlagen befindlichen stillen Reserven aufgedeckt werden (s. zB BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 [397 f.]). Zu den Fällen, in denen trotz Vorliegens eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns die TarifiermäBigungen nicht anwendbar sind, s. Anm. 29; s. auch „Gesamtplanrechtsprechung“ und „Überführung“; s. ferner Anm. 321 (zu Gewinn aus einer Anteilsveräußerung), Anm. 531 (zur zeitlich gestreckten Betriebsaufgabe), Anm. 556 (zu Gewinn aus einer Realteilung mit Spitzenausgleich).

Tauschvorgänge: Zur Gewinnrealisierung beim Tausch betrieblicher Sachgesamtheiten s. Anm. 62, 170, 288 und 415.

Teilanteilsveräußerung: Zu den Rechtsfolgen der Teilanteilsveräußerung s. Anm. 394 und 397 f. Zum SonderBV beim Teilanteil und zur Bedeutung des Kongruenzgebots s. Anm. 387 ff. Zur Änderung der Beteiligungsverhältnisse in einer PersGes. s. Anm. 332 ff. Zur teilentgeltlichen Veräußerung eines Teilanteils s. „Teilentgeltliche Übertragung“. Zum Teilanteil des pHG einer KGaA s. Anm. 393.

Teilbetrieb: Siehe Anm. 140 ff.

Teilbetriebsfiktion: Die im gewerblichen (land- und fortwirtschaftlichen oder freiberuflichen) BV gehaltene 100 %-Kapitalbeteiligung gilt gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 als Teilbetrieb (s. Anm. 160); s. auch „Kapitalbeteiligung“. Veräußert der Stpfl. den gesamten Gewerbebetrieb oder Mitunternehmeranteil einschließlich der im BV gehaltenen 100 %-Kapitalbeteiligung, liegt uE nur ein Veräußerungsvorgang iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 vor (s. Anm. 112, 122, 273 und 296).

Teileinkünfteverfahren: Zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in Fällen des § 16 s. Anm. 26, 162; s. auch „Halbeinkünfteverfahren“.

Teilentgeltliche Übertragung (zum Begriff der Teilentgeltlichkeit s. Anm. 75) einer betrieblichen Sachgesamtheit ist einheitlich entweder als voll entgeltlicher (bei höherem Entgelt als Netto-Buchwert) oder voll unentgeltlicher Vorgang (bei Entgelt bis zur Höhe des Netto-Buchwerts) zu behandeln (sog. Einheitstheorie); s. Anm. 76 und Anm. 288 (bei der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils). Das gilt auch bei der teilentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 394). Diese Einheitstheorie ist allerdings nicht bei der Übertragung einer im BV befindlichen 100 %-Kapitalbeteiligung anwendbar; zu Einzelheiten s. Anm. 170. Ebenso kommt die Einheitstheorie nicht im Rahmen einer Betriebsaufgabe zur Anwendung, wenn einzelne WG teilentgeltlich veräußert werden; hier ist zugleich eine Entnahme verwirklicht, so dass die vollen stillen Reserven aufzudecken sind (BFH v. 19.3.2014 – X R 28/12, BStBl. II 2014, 629, Rz. 72; ebenso bei teilentgeltlicher Veräußerung einer Sachgesamtheit an eine KapGes. mit verdeckter Einlage, s. Anm. 288 aE und Anm. 394 aE).

Tod: Die Betriebsveräußerung aufgrund des Todes des bisherigen Betriebsinhabers ist keine begünstigte Veräußerung wegen „dauernder Berufsunfähigkeit“ iSd. Abs. 4 Satz 1 (BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204 [205]; s. Anm. 710).

Totalentnahme: Siehe Anm. 500.

Überführung betrieblicher Sachgesamtheiten in ein anderes (Sonder-)BV desselben Stpfl. führt trotz Vorliegens des Betriebsaufgabebetands zu keiner Gewinnrealisierung (s. Anm. 22); s. auch „Aufgeschobene Gewinnrealisierung“. Die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes BV desselben Stpfl. schließt das Vorliegen einer stbegünstigten Veräuße-

rung/Aufgabe aus (s. Anm. 128, 297). Erfolgt die Überführung im Vorfeld der Veräußerung/Aufgabe, ist die sog. Gesamtplanrechtsprechung (s.o.) zu beachten.

Übergangsgewinn: Der sich bei § 4 Abs. 3-Rechnern in Fällen des § 16 aufgrund des zwingenden Wechsels zur Bilanzierung ergebende Übergangsgewinn ist nicht stbegünstigt (s. Anm. 20, 439); s. auch „Überschussrechnung“.

Überschussrechnung: Steuerpflichtige, die ihren laufenden Gewinn bis zur Veräußerung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt haben, müssen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt der Veräußerung auf eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1) übergehen (s. Anm. 437, 439; BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239 [241]; BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707 [709]).

Übertragungsvorgang: Die Annahme einer Veräußerung iSd. § 16 setzt das Vorliegen eines einheitlichen Übertragungsvorgangs voraus (s. Anm. 129, 155, 170, 289, 295). Bei Vorliegen eines einheitlichen Vorgangs können die Gewinne auch dann stbegünstigt sein, wenn sich der Veräußerungstatbestand auf zwei VZ erstreckt (s. Anm. 129, 170); zur Gewinnermittlung in diesen Fällen s. Anm. 436.

Umsatzsteuer: Eine evtl. im Kaufpreis enthaltene USt ist Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1. Gleichzeitig handelt es sich um Veräußerungskosten, womit sich die USt auf die Höhe des Veräußerungsgewinns nicht auswirkt (s. Anm. 405; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]).

Unentgeltliche Betriebsübertragung: Die unentgeltliche Übertragung (zB Schenkung oder Erbfall) von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 führt zu keiner Gewinnrealisierung; sie ist weder Betriebsveräußerung noch Betriebsaufgabe; s. Anm. 21. Gleiches gilt für teilentgeltliche Übertragungen, wenn das Entgelt niedriger als der Netto-Buchwert des übertragenen BV ist (sog. Einheitstheorie); s. „Teilentgeltliche Übertragung“. Die unentgeltliche Übertragung einer isolierten 100 %-Kapitalbeteiligung fällt nicht unter § 6 Abs. 3 (s. Anm. 160).

Unterbeteiligung: Zur entgeltlichen Einräumung und Beendigung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung s. Anm. 337.

Veräußerer: Zur Frage, wer Veräußerer iSd. § 16 sein kann, s. Anm. 61. Eine zweigliedrige PersGes. kann ihren Betrieb an einen Gesellschafter veräußern (s. Anm. 130, 275); ebenso ist eine Veräußerung zwischen zwei (beteiligungsidentischen) SchwesterPersGes. möglich (s. Anm. 130).

„Veräußerung an sich selbst“: Bei einer (auch quotalen) Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers gilt nach der Fiktion des Abs. 2 Satz 3 der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn (s. Anm. 455, 578). Der Gewinn ist im Umfang der Beteiligungsidentität nicht gem. Abs. 4 (Freibetrag) begünstigt (s. Anm. 458; BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [755 ff.]).

Veräußerung des Mitunternehmeranteils: Zum Ausscheiden eines Mitunternehmers s. Anm. 325; zum Eintritt eines neuen Mitunternehmers s. Anm. 326 ff.; zum Gesellschafterwechsel s. Anm. 330.

Veräußerung gegen Sachgüter: Der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 entspricht dem gemeinen Wert der eingetauschten (dh. der erlangten) Gegenstände (s. Anm. 415).

Veräußerung unter Buchwert: Liegt im Fall des entgeltlichen Erwerbs eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Kaufpreis unter dem Betrag des zugehörigen positiven Kapitalkontos, erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsverlust iSd. Abs. 2 (vgl. BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112, unter 4.). Dies gilt bei einem Gesellschafterwechsel gleichermaßen wie beim Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer weiter bestehenden PersGes. gegen eine Abfindung, die sein Kapitalkonto nicht erreicht (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Veräußerung zum Buchwert: Siehe „Buchwertklausel“.

Veräußerungsbegriff: Zum Begriff der Veräußerung s. Anm. 60 ff. und 287 ff. Eine Nutzungsüberlassung ist bei § 16 (und § 20 UmwStG) nicht ausreichend (s. Anm. 127).

Veräußerungsbilanz: Der Veräußerer ist nicht verpflichtet, zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 eine gesonderte Veräußerungsbilanz zu erstellen (s. Anm. 437; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]).

Veräußerungsgewinn ist die Differenz zwischen dem um die Veräußerungskosten gekürzten Veräußerungspreis und dem Wert des BV bzw. des Anteils am BV im Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 425). Erstreckt sich der Veräußerungsvorgang über mehrere VZ, entsteht der Veräußerungsgewinn sukzessive durch die Übertragung des jeweiligen BV (BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BFH/NV 2001, 246; s. Anm. 402). Zum Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 445 ff.

Veräußerungskosten sind Kosten, die vom Veräußerer getragen werden und gem. dem Veranlassungsprinzip in einer unmittelbaren sachlichen Beziehung zum Veräußerungsvorgang stehen (s. Anm. 420; BFH v. 18.10.2000 – X R 70/97, BFH/NV 2001, 440; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640]). Zur nachträglichen Änderung der Veräußerungskosten s. Anm. 447.

Veräußerungspreis: Der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 umfasst neben der Gegenleistung des Erwerbers für die Übertragung des BV die Gesamtheit aller Vorteile in Geld oder Geldeswert, die dem Veräußerer aus Anlass (wirtschaftlicher Zusammenhang) einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 zufließen (s. Anm. 405; BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396 [397]). Der Zufluss kann auch von dritter Seite erfolgen (s. Anm. 411). Zur nachträglichen Änderung des Veräußerungspreises s. Anm. 446. Zum Ansatz des Veräußerungspreises im Rahmen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 582.

Veräußerungsverlust: Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 kann auch eine negative Größe sein. Sofern die Differenz zwischen Veräußerungspreis und Veräußerungskosten nebst Wert des BV bzw. des Anteils am BV negativ ist, liegt ein Veräußerungsverlust vor (s. Anm. 400, 425; BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854f.]).

Verdeckte Sacheinlage: Die verdeckte Sacheinlage einer betrieblichen Sachgesamtheit in eine KapGes. führt – egal, ob die Anteile im PV oder BV gehalten werden – zwingend zu einer Gewinnrealisierung. Es ist der Aufgabetatbestand erfüllt (s. zum Ganzen Anm. 62, 102, 170, 288, 366, 383). Zur verdeckten Sacheinlage einer betrieblichen Sachgesamtheit in eine PersGes. s. Anm. 106.

Verlustverrechnung: Zur Behandlung der Einkünfte nach § 16 im Verlustverrechnungssystem (Verlustausgleich/-abzug/-verrechnungsbeschränkungen) s. Anm. 25, 27.

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Siehe Anm. 93 ff.

Vermutungsregeln: Zur Abgrenzung entgeltlicher von unentgeltlichen Vorgängen anhand widerlegbarer Vermutungsregeln s. Anm. 71, 73.

Verschleierte Sachgründung: Zur Gewinnrealisierung bei verschleierter Sachgründung/Sachkapitalerhöhung s. Anm. 102, 289.

Verzicht: Der Verzicht des Übernehmers/Erwerbers auf den Erbeil oder Pflichtteil stellt kein Entgelt für eine Betriebsübertragung dar (s. Anm. 63). Die Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit an Erfüllung statt zur Befreiung des Übertragenden von einer privaten Verbindlichkeit (zB Zugewinnausgleichsanspruch) fällt unter § 16 (s. Anm. 63); dies gilt auch, wenn die private Geldschuld durch Schenkung oder Erbfall (wie auf Geldzahlung gerichtete Erbfallschulden) begründet wurde (s. Anm. 81); s. auch „Befreiung von einer privaten Verbindlichkeit“.

Vollentgeltliche Übertragung: Zur Bestimmung der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung s. Anm. 70.

Vorbehaltstnießbrauch: Der Vorbehaltstnießbrauch zugunsten des Übertragenden führt zum Entstehen von zwei Betrieben. Der Übertragende erfüllt das Merkmal der Tätigkeitseinstellung (s. Anm. 115, 136).

Vorweggenommene Erbfolge: Siehe Anm. 90 ff.

Wechsel der Betriebsart: Siehe Anm. 517.

Wert des Betriebsvermögens: Für die Ermittlung des Werts des BV bzw. des Anteils am BV iSd. Abs. 2 Satz 2 gelten über die Verweisung auf § 4 Abs. 1, § 5 die allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätze (s. Anm. 435; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]).

Wesentliche Betriebsgrundlage: Die gegenstandsbezogene Komponente des Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils wird durch die Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestimmt (s. Anm. 121, 146, 293). Zu den dazu gehörenden WG s. Anm. 121 f. (zum Betrieb) und 296 ff. (zum Mitunternehmeranteil). Zu den Auswirkungen bei Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen s. Anm. 128, 154, 297. Zur Frage, ob bei gemeinsamer Nutzung wesentlicher Betriebsgrundlagen ein Teilbetrieb vorliegt, s. Anm. 143, 159 „Produktionsbetriebe“.

Wettbewerbsverbot: Es ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Regelfall: Wettbewerbsverbot als Kaufpreisfaktor:* Wird im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ein Wettbewerbsverbot vereinbart, gehört in aller Regel ein hierauf entfallendes Entgelt zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 292, 405). Der Erwerber des Mitunternehmeranteils hat den einheitlichen Anschaffungspreis auf die übernommenen ideellen WG zu verteilen. Das Wettbewerbsverbot ist unselbständiger Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts.

► *Wettbewerbsverbot als eigenes Wirtschaftsgut:* Hat das Wettbewerbsverbot ausnahmsweise neben der Übertragung der Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung, ist die entgeltliche Vereinbarung, den Wettbewerb zu unterlassen, insoweit nicht als Betriebsveräußerung zu beurteilen (zur Anteilsveräußerung s. Anm. 292). Der Betriebserwerber und Begünstigte des Wettbewerbsverbots hat ein immaterielles WG zu aktivieren (s. § 5 Anm. 1587 und Anm. 1870 „Wettbewerbsverbot“).

Widerstreitende Steuerfestsetzungen bei Übersehen einer Betriebsaufgabe: Siehe Anm. 687.

Wiederaufnahmeabsicht: Siehe Anm. 655 (zur Betriebsunterbrechung), Anm. 667 (zur Betriebsverpachtung im Ganzen), Anm. 522 (zur Betriebsstilllegung).

Wiederkehrende Bezüge: Bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge hat der Veräußerer die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Barwert der Rente) im Zeitpunkt der Veräußerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 im Zuflusszeitpunkt (s. Anm. 406 ff.). Zur Bewertung der wiederkehrenden Bezüge s. Anm. 415.

Zur Begünstigung einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge nach Abs. 4 s. Anm. 716.

Wirtschaftliche Identität: Die Neuaufnahme einer gewerblichen Tätigkeit steht einer stbegrünstigten Veräußerung/Aufgabe nicht entgegen, wenn diese mit der bisherigen Tätigkeit wirtschaftlich nicht identisch ist (s. Anm. 136, 516 f.); s. auch „Tätigkeitseinstellung“.

Wirtschaftliches Eigentum: Siehe Anm. 60, 289 und „Zeitpunkt der Veräußerung/Gewinnrealisierung“. Zum wirtschaftlichen Eigentümer als Veräußerer eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 286.

Zeitliche Rückbeziehung: Siehe Anm. 301 ff., 402.; s. auch „Rückwirkung einer Betriebsveräußerung“.

Zeitpunkt der Altersvoraussetzung für den Freibetrag: Der Freibetrag gem. Abs. 4 kann nur gewährt werden, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) vollendet hat (s. Anm. 708). Erfolgt die Betriebsveräußerung in Gestalt der rückwirkenden Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in eine KapGes. oder PersGes. zum gemeinen Wert, ist nicht der Abschluss des Einbringungs- oder Umwandlungsvertrags, sondern der Ablauf des rückbezogenen stl. Übertragungsstichtags (§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG) maßgebend.

Zeitpunkt der Veräußerung/Gewinnrealisierung: Der Gewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist verwirklicht, sobald das wirtschaftliche Eigentum am veräußerten BV einvernehmlich auf den Erwerber übergeht (s. Anm. 402; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]); s. auch Anm. 300 (zur Anteilsveräußerung), Anm. 394 (zur Teilanteilsveräußerung). Dies entspricht dem Zeitpunkt, auf den der Wert des BV bzw. des Anteils am BV gem. Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln ist (s. Anm. 436). Siehe auch „Rückwirkung einer Betriebsveräußerung“.

Zeitpunkt für Beurteilung eines Teilbetriebs: Das Vorliegen einer (Teil-)Betriebsveräußerung richtet sich nach den Verhältnissen beim Übertragenden. Maßgebender Zeitpunkt ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums; es ist eine streng auf diesen Zeitpunkt bezogene Betrachtung anzustellen (s. Anm. 123, 147).

Zerstörter Betrieb/Teilbetrieb fällt nicht unter § 16 (s. Anm. 120, 143).

Zuflussbesteuerung: Siehe „Wiederkehrende Bezüge“.

Zugewinnausgleichanspruch: Siehe „Befreiung von einer privaten Verbindlichkeit“ und „Verzicht“.

Zurechnung: Zur Zurechnung der Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 s. Anm. 58, 285, 590.

Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern: Soweit es sich bei zurückbehaltenen WG des BV um nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, erhöht deren gemeiner Wert (§ 9 BewG) den Veräußerungspreis (Abs. 3 Satz 7 analog; s. Anm. 405, 415; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]).

Zum Zurückbehalt von WG und dessen Auswirkungen auf die Frage eines begünstigten Vorgangs bei der Veräußerung von Betrieben s. Anm. 128, von Teilbetrieben s. Anm. 154 und von Mitunternehmeranteils. Anm. 297, 298.

Zwangsbetriebsaufgabe: Siehe Anm. 665, 674.

Zwangsbetriebsveräußerung: Die aus einer wirtschaftlichen oder rechtl. **Zwangslage** heraus erfolgte (unfreiwillige) Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (zB Enteignung, Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses) hindert nicht die Annahme des Tatbestands iSd. Abs. 1 Satz 1 und der entsprechenden Rechtsfolgen (s. Anm. 60 „Übergang des [wirtschaftlichen] Eigentums“).

Zweistufenmodell: Siehe Anm. 28, 375 und 557.