Kauf, Verkauf und Übertragung von Unternehmen

von
Dr. Hans Ulrich Lang, Prof. Dr. Claudia Ossola-Haring

2., erweiterte und überarbeitete Auflage

HDS-Verlag Weil im Schönbuch 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 95554 016 6

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

B. Steuerliche Behandlung beim Kauf und Verkauf von Betrieben und Personengesellschaften

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung ... 91
2. Abgrenzung der entgeltlichen Veräußerung von der unentgeltlichen Übertragung ... 91
3. Entgeltliche Veräußerung ... 92
3.1 Veräußerung eines ganzen Betriebs ... 92
3.1.1 Voraussetzungen für die Betriebsveräußerung im Ganzen ... 92
3.1.2 Veräußerung des Betriebes einer Personengesellschaft ... 94
3.2 Veräußerung eines Teilbetriebs ... 94
3.2.1 Abgrenzung des Teilbetriebs ... 94
3.2.2 Veräußerung aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft ... 95
3.3 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ... 96
3.3.1 Begriff des Mitunternehmeranteils ... 96
3.3.2 Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils ... 96
3.3.3 Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Abfindung durch die Gesellschaft ... 97
3.4 Zeitpunkt der Veräußerung ... 97
3.5 Ermittlung des Veräußerungsgewinns ... 98
3.5.1 Veräußerungsgewinn für den Betrieb, Teilbetrieb ... 98
3.5.1.1 Ermittlung des Veräußerungspreises ... 98
3.5.1.2 Ermittlung des Buchwertes des Betriebsvermögens ... 98
3.5.1.3 Veräußerungskosten ... 99
3.5.2 Veräußerungsgewinn für einen Mitunternehmeranteil ... 99
3.5.2.1 Ermittlung des Veräußerungspreises ... 99
3.5.2.2 Ermittlung des Buchwertes des Mitunternehmeranteils ... 99
3.5.2.3 Veräußerungskosten ... 100
3.5.3 Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge ... 100
3.5.3.1 Grundsätzliches zum Wahlrecht für Sofortversteuerung/Zuflussversteuerung ... 100
3.5.3.2 Sofortversteuerung mit Vergünstigungen gem. §§ 16, 34 EStG ... 100
3.5.3.3 Zuflussbesteuerung der Renten-/Ratenzahlungen ... 101
4. Betriebsaufgabe ... 102
4.1 Begriff der Betriebsaufgabe ... 102
4.1.1 Voraussetzungen der Betriebsaufgabe ... 102
4.1.2 Wesentliche Betriebsgrundlagen ... 102
4.1.3 Zusammenhängender Vorgang innerhalb kurzer Zeit ... 102
4.1.4 Veräußerung an mehrere Erwerber oder Privatentnahme ... 103
4.1.5 Beendigung der Tätigkeit ... 104
4.2 Aufgabe eines Teilbetriebs ... 105
4.3 Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ... 105
4.4 Aufgabe einer Beteiligung, die das gesamte Nennkapital an einer Kapitalgesellschaft umfasst ... 105
4.5 Realteilung einer Mitunternehmerschaft ... 106
4.5.1 Begriff der Realteilung von Mitunternehmerschaften ... 106
4.5.2 Durchführung einer Realteilung ... 107
4.5.2.1 Realteilung ohne Spitzenausgleich ... 107
4.5.2.2 Realteilung mit Spitzenausgleich ... 108
4.5.2.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Körperschaften ... 108
4.5.2.4 Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist ... 108
4.6 Übersteigende Verbindlichkeiten bei der Betriebsaufgabe ... 109
5. Betriebsverpachtung ... 110
5.1 Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen ... 110
5.2 Wahlrecht zur Betriebsaufgabe ... 110
5.3 Verpachtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung ... 111
5.3.1 Grundzüge der Betriebsaufspaltung ... 111
5.3.2 Folgen der Betriebsaufspaltung ... 112
5.3.3 Folgen der Beendigung der Betriebsaufspaltung ... 112
6. Nachträgliche Veränderungen nach Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ... 112
6.1 Ausfall/Minderung der Kaufpreisforderung und Änderung sonstiger Faktoren bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ... 112
6.2 Faktoren, die nicht zur Korrektur des Veräußerungsgewinns führen ... 113
6.2.1 Längere oder kürzere Laufzeiten von Leibrenten ... 113
6.2.2 Veräußerungsgewinne oder -verluste von Kapitalgesellschaften ... 114
6.2.3 Sonstige Gewinne und Verluste im Veräußerungs-/Aufgabe-Wirtschaftsjahr ... 114
6.3 Rückgängigmachung des Veräußerungsvorgangs ... 114
7. Der Freibetrag gem. §§ 14 Satz 1, 16 Abs. 4, 18 Abs. 3 EStG ... 115
7.1 Persönliche und sachliche Voraussetzungen ... 115
7.1.1 Persönliche Voraussetzungen ... 115
7.1.2 Sachliche Voraussetzungen ... 115
7.2 Abzug auf Antrag ... 116
7.3 Ermittlung der Höhe des Freibetrags ... 116
8. Steuerermäßigung gem. § 34 EStG ... 117
8.1 Grundzüge der Ermäßigungen für Veräußerungsgewinne ... 117
8.2 Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ... 118
8.3 Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG ... 120

9. Besteuerungsfragen beim Erwerber 122
9.1 Steuerfolgen beim Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs 122
9.2 Besteuerung beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils 123
10. Gewerbesteuer 125
10.1 Grundzüge der Gewerbesteuer 125
10.2 Gewerbesteuer bei Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs/Teilbetriebs 126
10.3 Veräußerung/Aufgabe von Anteilen an Personengesellschaften 126
11. Grunderwerbsteuer 127
11.1 Grunderwerbsteuer bei der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben 127
11.1.1 Aufteilung des Kaufpreises auf veräußerte Grundstücke 127
11.1.2 Abgrenzung Grundstück und sonstige Vermögenswerte 128
11.1.3 Mehrfache Grunderwerbsteuer bei Benennungsrecht, Abtretung, Stellvertretung 128
11.2 Grunderwerbsteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen 129

1. Einleitung

Die steuerlichen Belastungen für den Verkäufer und die sich aus der Kaufpreiszahlung ergebenden Steuerminderungspotenziale für den Erwerber sind beim Unternehmenskauf ganz entscheidende Gesichtspunkte. Auch die Art der Finanzierung hat großen Einfluss auf die Strukturierung des Erwerbsvorgangs (s. Teil 15). Abhängig von der Art des zu erwerbenden Unternehmens:

- Teilbetrieb,
- Einzelbetrieb,
- Anteil an einer Personengesellschaft

sind die unterschiedlichen Interessen beider Seiten des Kaufvertrages in Einklang zu bringen. Dies ist nur möglich, wenn nach einer Bestandsaufnahme des Erwerbsobjektes – in Fällen von größerer Bedeutung üblicherweise nach einer Due Diligence – die jeweiligen Folgen für den Verkäufer und den Käufer in Bezug auf alle hierbei in Betracht kommenden Steuern durchgespielt werden. Im Bereich des Erwerbs von Betrieben und Personengesellschaftsanteilen ist im Ergebnis immer ein sogenannter „Asset deal" mit seinen Steuerfolgen zu beurteilen. Die gegensätzliche Besteuerung beim „Share deal" trifft nur auf Anteile an Kapitalgesellschaften zu. Daher hat deren Besteuerung hier nur Bedeutung, soweit zum veräußerten Vermögen auch Anteile an Kapitalgesellschaften gehören, sei es als Beteiligungen im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter von Personengesellschaften.

Die Zielsetzung des Verkäufers im hier behandelten Segment der Betriebe, Anteile an Personengesellschaften geht i.d.R. dahin, für die Ertragsteuern die steuerlichen Vergünstigungen nach den §§ 14, 16, 18 Abs. 3 i.V.m. § 34 EStG zu erreichen. Der Käufer will dagegen den vereinbarten Kaufpreis möglichst schnell abschreiben und seine Finanzierungskosten steuermindernd geltend machen. Außerdem wird er darauf achten, dass eine Belastung mit Verkehrssteuern, im Wesentlichen die Grunderwerbsteuer möglichst gering ausfällt.

Diese Zielsetzungen sind beim Asset deal erheblich leichter übereinstimmend zu erreichen als bei dem sog. Share deal.
S. auch Teil 9.

2. Abgrenzung der entgeltlichen Veräußerung von der unentgeltlichen Übertragung

Die **entgeltliche Veräußerung** setzt voraus, dass die Beteiligten die Leistung – **Übergabe des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteil** – und die Gegenleistung – einmalige oder laufende Entgeltzahlungen – nach kaufmännischen Grundsätzen gegeneinander abgewogen haben. Wenn sie als Ergebnis dieser Beurteilungen davon ausgehen konnten, dass die Leistungen sich gleichwertig gegenüberstehen, dann liegt eine entgeltliche Veräußerung vor. Wegen weiterer Einzelheiten zu diesem Bereich s. Teil 5 B 2.2.1.

3. Entgeltliche Veräußerung

3.1 Veräußerung eines ganzen Betriebs

3.1.1 Voraussetzungen für die Betriebsveräußerung im Ganzen

Eine Betriebsveräußerung i.S.d. §§ 16, 34 EStG liegt vor, wenn die **wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Einzelunternehmens** entgeltlich in einem Akt auf einen oder mehrere natürliche oder juristische Personen übertragen werden. Bei dem Betrieb kann es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen Gewerbebetrieb oder eine freiberufliche Tätigkeit handeln. Der Veräußerer des Betriebs erzielt mit dem Veräußerungsgewinn auch Einkünfte der jeweiligen Einkunftsart. Liegen die **Voraussetzungen für einen Veräußerungsgewinn** vor, dann wird dieser Gewinn begünstigt besteuert. Zunächst wird von dem Veräußerungsgewinn ein Freibetrag nach den §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG abgezogen, wenn und soweit der Gewinn 136.000 € nicht übersteigt. Weiterhin können Tarifvergünstigungen gem. § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 4 EStG gewährt werden.

Ein Veräußerungsgewinn liegt nur vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang veräußert werden. Werden wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten und z.B. verpachtet, liegt keine Betriebsveräußerung vor. Welche Wirtschaftsgüter für den Betrieb als wesentlich anzusehen sind, hängt von der Funktion für den Betrieb ab. Daher gehören bei einem Produktionsunternehmen insbesondere die der Produktion dienenden Betriebsgrundstücke sowie die Produktionsmaschinen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, weiterhin für die Produktion erforderliche Patente und das Produktions-Know-how.

Betrieblich genutzte Grundstücke gehören i.d.R. zu den **wesentlichen Betriebsgrundlagen**, das gilt selbst dann, wenn das Grundstück nicht auf die speziellen Belange des jeweiligen Betriebs zugeschnitten ist. Daher ist auch **eine Lagerhalle eine wesentliche Betriebsgrundlage**, wenn sie nur für Zwecke des Betriebs genutzt wird (BFH-Beschluss vom 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl II 1995, 890). Die wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören i.d.R. zum Anlagevermögen eines Betriebs. Kurzfristig wiederbeschaffbares Umlaufvermögen ist im Allgemeinen keine wesentliche Betriebsgrundlage. In Einzelfällen kann aber der gesamte Warenbestand zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, wenn die Ware nicht jederzeit wieder beschafft werden kann, z.B. bei einem Antiquitätengeschäft, einem Juwelier oder im Textileinzelhandel, wenn es sich um Saisonwaren bzw. Modeartikel handelt, die nicht sofort wieder beschafft werden können.

Auch **Anteile an Kapitalgesellschaften** können wesentliche Betriebsgrundlagen sein, wenn die **Kapitalgesellschaft für den Betrieb funktional wesentliche Aufgaben erfüllt,** z.B. als Vertriebsgesellschaft, Einkaufsgesellschaft oder als Servicegesellschaft für den Kundendienst.

Demgegenüber kann ein Mitunternehmeranteil keine wesentliche Betriebsgrundlage bilden, da er gleichrangig neben dem Betrieb oder Teilbetrieb Subjekt der Besteuerung ist. Für einen Mitunternehmeranteil in einem Betrieb muss im Fall der Veräußerung des Gesamtbetriebs eine eigenständige **Ermittlung des Veräußerungsgewinns** erfolgen.

Der BFH hat in verschiedenen Urteilen auch eine quantitative Betrachtung mit zur Beurteilung der wesentlichen Betriebsgrundlage angeführt, z.B. im Urteil vom 13.02.1996, VIII R 39/92, BStBl II 1996, 409; Urteil vom 03.02.1994, III R 23/89, BStBl II 1994, 709; Urteil vom 19.03.1991, VIII R 76/87, BStBl II 1991, 635. Dabei wurde die Höhe der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven mit zur Entscheidung herangezogen, ausschlaggebend war dieses Merkmal aber nicht. In anderen Urteilen wird nur auf die Funktion der Wirtschaftsgüter abgestellt.

Wirtschaftsgüter, die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, sind i.d.R. keine wesentlichen Betriebsgrundlagen.

In der modernen Wirtschaft stehen **materielle Wirtschaftsgüter** vielfach nicht mehr im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens, daher sind als wesentliche Betriebsgrundlagen immaterielle Werte, wie Kundenstamm, Mandantenstamm bei Freiberuflern, Geschäftsbeziehungen, letztlich aber der

Firmen- oder Geschäftswert die bestimmenden Elemente. Ohne diese Wirtschaftsgüter ist eine Übertragung des Betriebs mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen daher nicht möglich.

Werden einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, andere dagegen in das Privatvermögen überführt, dann liegt eine Betriebsaufgabe vor. Wird nur unwesentliches Betriebsvermögen entnommen, dann wird der Teilwert dieser Wirtschaftsgüter zum Veräußerungserlös zugerechnet, es liegt dann aber eine Betriebsveräußerung im Ganzen vor.

Werden dagegen **wesentliche Betriebsgrundlagen** zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen des Veräußerers übertragen, dann liegt keine Betriebsveräußerung im Ganzen vor, sondern eine Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter (BFH vom 09.12.1986, VIII R 36/80, BStBl II 1987, 342).

Eine **begünstigte Betriebsveräußerung** liegt ebenfalls nicht vor, wenn vor der Veräußerung eine einzelne wesentliche Betriebsgrundlage veräußert und der Gewinn in eine Rücklage gem. § 6b EStG eingestellt wurde. Wird die Rücklage anlässlich der Veräußerung der übrigen Wirtschaftsgüter nicht aufgedeckt, sondern weitergeführt, fehlt es an einer zusammengefassten Aufdeckung aller stillen Reserven.

Nach Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Rn. 26 zu § 16, soll dies aber entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nur für Rücklagen gelten, die zeitnah mit der Betriebsveräußerung für die an einen Dritten erfolgte Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen gebildet wurden.

Die **Betriebsveräußerung im Ganzen** erfordert eine Veräußerung in einem Vorgang an einen Erwerber. Liegt ein einheitlicher Willensakt der Übertragung zugrunde, dann kann auch eine schrittweise Übertragung in mehreren Akten als Betriebsveräußerung angesehen werden, wenn zwischen den Übertragungsakten ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Von der Rechtsprechung wurden hier bis zu 2 Jahre anerkannt. Nach dem BFH-Urteil vom 14.07.1993, X R 74/90, BStBl II 1994, 15 erfordert dies aber eine Planung der Veräußerung in einem Akt, bei dem sich durch besondere Umstände die Übertragung verzögert.

Liegt dieser Tatbestand vor, dann können auch für die in zwei Veranlagungszeiträumen anfallenden Gewinne die Steuerbegünstigungen des § 34 EStG beansprucht werden (BFH vom 17.10.1991, BStBl II 1992, 392).

Die Voraussetzung, dass eine Veräußerung an einen Erwerber vorliegen muss, ist auch erfüllt, wenn eine Veräußerung an mehrere Erwerber erfolgt, die sich in einer Gesellschaft zu einer Mitunternehmerschaft verbunden haben.

Der Begriff der Betriebsveräußerung im Ganzen enthält auch die Voraussetzung, dass im Zeitpunkt des Betriebsübergangs ein geschäftlicher Organismus vorhanden ist, der es dem Erwerber ermöglicht, den Betrieb fortzuführen. Das kann auch in der Form eines Teilbetriebes in einem Betrieb des Erwerbers erfolgen. Wesentlich ist nur, dass der Betrieb fortgeführt werden kann, nicht jedoch die tatsächliche Fortführung durch den Erwerber. Die Fortführung ist auch möglich für einen im Aufbau befindlichen Betrieb, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind, ebenso bei einem in Abwicklung befindlichen Betrieb, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen noch in einem selbständig lebensfähigen Organismus verbunden sind.

Auch die **Beendigung der bisherigen Tätigkeit durch den Unternehmer** ist Merkmal der Betriebsveräußerung im Ganzen. Nach der Rechtsprechung wird dies gefordert, da der Gewerbebetrieb tätigkeitsbezogen zu verstehen ist und die angesammelten, in einem Zuge realisierten und zu versteuernden stillen Reserven nur dann eine Begünstigung erfahren sollen, wenn das Betriebsvermögen nicht mehr der gewerblichen Tätigkeit des Veräußerers dient. Es muss aber nicht die gesamte jeweilige landwirtschaftliche, gewerbliche oder selbständige Tätigkeit eingestellt werden, sondern nur die mit dem veräußerten Betrieb spezifisch ausgeübte Tätigkeit.

Das bedeutet, dass der bisherige Geschäftszweck nicht mehr weiterverfolgt werden darf. Eine **reine Verlagerung des Betriebs** ist anzunehmen, wenn zwar eine Einstellung an einem Ort erfolgt, die Tätigkeit aber mit dem gleichen Kundenstamm in der gleichen Art und in der Nähe des bisherigen Geschäftssitzes weitergeführt wird. Auch die Einbringung einer freiberuflichen Praxis in eine GbR unter weiterer Mitwirkung des Einbringenden als Gesellschafter ist keine Betriebsveräußerung. Die

Tätigkeit für die Gesellschaft als Arbeitnehmer ist keine Fortführung der bisherigen selbstständigen Arbeit (s. auch BFH vom 09.08.1989, X R 62/87, BStBl II 1989, 973) für einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH.

3.1.2 Veräußerung des Betriebes einer Personengesellschaft

Auch eine **Personengesellschaft kann ihren Betrieb mittels gleichzeitiger Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußern**. Auch wenn die erwerbende Personengesellschaft teilweise beteiligungsidentisch ist, liegen zwei verschiedene Besteuerungssubjekte vor. Dies gilt selbst bei völlig identischen Gesellschaften. Im Gegensatz zur Veräußerung an einen Dritten gilt der Gewinn jedoch als laufender Gewinn, soweit er auf einen Gesellschafter entfällt, der auch in der erwerbenden Gesellschaft Mitunternehmer ist (§ 16 Abs. 2 S. 3 EStG). Die anderen Gesellschafter erzielen aber einen Veräußerungsgewinn.

Wird mit dem aus der Betriebsveräußerung erzielten Erlös von der Personengesellschaft eine andere gewerbliche Tätigkeit aufgenommen, bleibt es bei der erfolgten Betriebsveräußerung. Es muss sich aber wie bei der Veräußerung durch einen Einzelunternehmer, um eine der Art nach andere Tätigkeit mit neu erworbenem Betriebsvermögen handeln.

3.2 Veräußerung eines Teilbetriebs

3.2.1 Abgrenzung des Teilbetriebs

Die allgemein verwendete **Definition eines Teilbetriebs** lautet, dass es sich um einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs handelt, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs aufweist und als solcher lebensfähig ist (R 16 Abs. 3 S. 1 EStR). Ein **Teilbetrieb** liegt nur vor, wenn der Betrieb daneben noch wenigstens einen weiteren Betrieb hat. Der Teilbetrieb muss mit seinen Leistungen selbst am Markt tätig werden. Erbringt eine Organisationseinheit nur innerhalb des Unternehmens Hilfstätigkeiten, ist kein Teilbetrieb gegeben. Die **Anforderungen an den Begriff des Teilbetriebes** dürfen aber nicht überspannt werden, eine geringere Selbständigkeit als beim Betrieb ist Kennzeichen des Teilbetriebs, z.B. braucht der Teilbetrieb keine eigene Buchführung zu haben. Es müssen nach der Rechtsprechung für den Teilbetrieb aber buchmäßige Abgrenzungen der Erlöse und Aufwandsarten möglich sein, ebenso muss das **Anlagevermögen** abgegrenzt werden können (BFH vom 15.03.1984, IV R 189/81, BStBl II 1984, 486). Einzelne Bereiche können dabei zentral für den gesamten Betrieb von einer Zentralabteilung erstellt werden, z.B. die Lohn- und Finanzbuchhaltung, Einkaufsabteilung beim Produktionsbetrieb.

In welchem Umfang für verschiedene Wirtschaftszweige und Unternehmensorganisationen der Teilbetrieb eigene Ressourcen haben muss, ist in der Rechtsprechung über Jahrzehnte hinweg in zahlreichen Einzelfällen entschieden worden. Nachfolgend wird für wesentliche Merkmale ein Abriss dieser Rechtsprechung gegeben:

- **Örtliche Abgrenzung**
  Selbstverständliche Notwendigkeit bei Einzelhandelsfilialen. Bei einem Fertigungsbetrieb müssen die Erzeugnisse innerhalb eigener Gebäude abgegrenzt von weiteren Produktionsstätten des Unternehmens produziert werden. Bei gleichartigen Dienstleistungen kann ein Teilbetrieb nur bei örtlich unterschiedlichen Organisationseinheiten vorliegen. Eine örtliche Aufteilung ohne weitere eigene Merkmale schafft für sich aber keinen Teilbetrieb.
- **Eigenes Sortiment**
  Bei Handelsbetrieben ist dies das ausschlaggebende Merkmal neben der örtlichen Abgrenzung für einen Teilbetrieb, z.B. Großhandel- und Einzelhandel oder Verkauf von Möbeln und Haushaltsgeräten.
- **Eigenes Personal**
  Das Personal des Gesamtbetriebs muss im Betrieb identifizierbar dem Teilbetrieb zugeordnet sein. Der BFH hat es im Urteil vom 24.11.1982, I R 123/78, BStBl II 1983, 113 als schädlich angesehen,

wenn Mitarbeiter gemeinsam ausgebildet werden und je nach Bedarf in verschiedenen Einheiten des Unternehmens eingesetzt werden. Insbesondere bei Einzelhandelsfilialen müssen für eine Teilbetriebseigenschaft die für die Beschaffung, die Darbietung und den Verkauf erforderlichen Mitarbeiter der Filiale zur Verfügung stehen.

- **Eigener Kunden-/Mandantenstamm**
  Bei der Anbietung gleichartiger Waren oder Dienstleistungen ist ein unterschiedlicher Abnehmerkreis für die Leistungen des Teilbetriebes wesentlich. Daraus ergibt sich, dass bei gleichartigen Leistungen eine örtliche Abgrenzung für die Teilbetriebseigenschaft Voraussetzung ist. Bei unterschiedlichen Leistungen/Warensortimenten kann auch eine teilweise Überschneidung des Kundenstamms bestehen.
- **Eigenes Warenlager**
  Ob dies ein wesentliches Kriterium für die Abgrenzung von Teilbetrieben ist, richtet sich nach der Art des Betriebs. Für eine Unterscheidung in Groß- und Einzelhandel war die getrennte Lagerung der Waren für den BFH ein entscheidendes Abgrenzungsmerkmal (Urteil vom 13.02.1996, VIII R 39/92, BStBl II 1996, 409). Dagegen sah er bei Gastwirtschaften den Warenbestand nicht als wesentliches Kriterium für Teilbetriebe an (Urteil vom 18.06.1998, IV R 56/97, BStBl II 1998, 735).
- **Eigenes Anlagevermögen**
  Sowohl bei einem Produktionsunternehmen als auch im Einzelhandel kommt der Zuordnung des Anlagevermögens auf die jeweiligen Betriebsteile wesentliche Bedeutung zu. Dies kann insbesondere bei Grundstücken zu Schwierigkeiten führen, wenn sie mehreren Teilbetrieben dienen und eine Trennung im Zuge einer Veräußerung nicht möglich ist. Nach dem BFH um Urteil vom 30.10.1974, BStBl II 1975, 232 liegt keine Teilbetriebseigenschaft vor, wenn eine Übertragung des dem Teilbetrieb dienenden Grundstücksanteils nicht möglich ist.

3.2.2 Veräußerung aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Die **Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung** aus einem **Betriebsvermögen** gilt gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG als Veräußerung eines Teilbetriebes. Diese Fiktion wirkt sich seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens – und nunmehr ab dem 01.01.2009 des Teileinkünfteverfahrens – i.d.R. nur für die Gewährung des Freibetrags gem. § 16 Abs. 4 EStG aus. Die Begünstigung kann damit für Anteile an einer GmbH, AG bzw. KGaA in Betracht kommen. Auch alle ausländischen Gesellschaftsformen, die den deutschen Kapitalgesellschaften entsprechen, fallen unter die Regelung.

Die Veräußerung muss alle an Gesellschafter ausgegebenen Anteile der Kapitalgesellschaft umfassen, die eigenen Anteile der Gesellschaft rechnen dabei nicht mit.

Sind bei einer AG unterschiedliche Aktienkategorien ausgegeben worden, z.B. Vorzugs- und Stammaktien, dann müssen sämtliche Aktien beider Kategorien in einer Hand liegen. Diese **Zusammenrechnung** ist insbesondere bei **ausländischen Kapitalgesellschaften** zu berücksichtigen, da bei diesen Gesellschaften häufiger Anteilsrechte ausgegeben werden, die nicht eindeutig als Beteiligungsrechte am Gesellschaftsvermögen zu definieren sind. **Nicht zu den Anteilen am Nennkapital zählen Bezugsrechte, Wandlungs- und Optionsrechte** auf die Ausgabe von Aktien und auch **stille Beteiligungen**. Der Veräußerer muss wirtschaftlicher Eigentümer aller Anteile sein, dabei sind treuhänderisch gehaltene Anteile dem Treugeber zuzurechnen sind. Bei einer KGaA zählt der Anteil des persönlich haftenden Gesellschaftes nicht zu den Anteilen, die gleichzeitig übertragen werden müssen. Dieser Anteil wird gesondert in § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgeführt.

Sämtliche Anteile müssen sich im Betriebsvermögen des Veräußerers befinden. Nach Ansicht der Literatur können dies aber unterschiedliche Betriebe eines Veräußerers sein (Schmidt/Wacker, EStG, § 16, 29. Aufl., Rz. 163 m.w.N.). Diese Auffassung wird nicht geteilt, denn die 100 %ige Beteiligung wird per Gesetz fiktiv zu den Teilbetrieben gerechnet und ein Teilbetrieb kann nicht mehreren Betrieben zugeordnet sein.

Anders liegt es bei einer **Mitunternehmerschaft**, wenn die Anteile zum Gesamthandsvermögen und/oder zum Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter gehört. In diesem Fall liegt eine Beteiligung mit allen Anteilen in einer Hand i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG vor.

Die Veräußerung der Anteile muss wie bei einem **Betrieb/Teilbetrieb** aufgrund eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs erfolgen und innerhalb des gleichen Wirtschaftsjahres abgewickelt werden.

3.3 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

3.3.1 Begriff des Mitunternehmeranteils

Bei einem **Mitunternehmeranteil** handelt es sich um den Anteil eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft inklusive der **atypischen Gesellschaft**, wenn der Gesellschafter als Mitunternehmer eines Betriebs zu beurteilen ist. Als Gesellschaftsform kommt demnach die OHG, KG und GbR als Außengesellschaft mit Gesamthandsvermögen in Betracht. Darüber hinaus können auch Innengesellschaften, wie die atypisch stille Gesellschaft und atypische Unterbeteiligung, bei denen eine Beteiligung am Gesellschaftsanteil eines Dritten besteht, **Mitunternehmerschaften** sein. **Voraussetzung ist in diesen Fällen**, dass die Gesellschaft einen Gewerbebetrieb oder auch einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bzw. freiberuflichen Betrieb unterhält.

Zum **Mitunternehmeranteil** gehört auch das **Sonder-Betriebsvermögen des/der Gesellschafter**. Das Sonderbetriebsvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Mitunternehmern gehören und entweder dem Betrieb der Personengesellschaft dienen (Sonder-Betriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft (Sonder-Betriebsvermögen II).

Die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können sowohl wesentliche Betriebsgrundlagen als auch nicht wesentliche Betriebsgrundlagen sein (BFH vom 02.10.1997, IV R 84/96, BStBl II 1998, 104).

Ein Anteil an einem Mitunternehmeranteil ist nicht mit dem Mitunternehmeranteil selbst gleichzusetzen. Seit dem 01.01.2002 ist nur noch die Veräußerung des gesamten Anteils eines Mitunternehmers begünstigt gem. §§ 16 Abs. 3, 34 EStG. Wird der Mitunternehmeranteil aufgrund eines einheitlichen Entschlusses an mehrere Erwerber veräußert, liegt eine **Aufgabe des Mitunternehmeranteils** vor. Hierbei können die Vergünstigungen der §§ 16 Abs. 3, 34 EStG ebenfalls in Anspruch genommen werden.

3.3.2 Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils

Die Veräußerung ist grundsätzlich wie bei der Veräußerung eines Betriebs/Teilbetriebs eine entgeltliche Übertragung auf einen anderen Rechtsträger. Aber auch das Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen eine Abfindung ist steuerrechtlich wie eine Veräußerung zu behandeln (s. Kap. 3.3.3). Die Übertragung kann auf einen neu in die Gesellschaft eintretenden Dritten oder auf einen anderen Gesellschafter erfolgen.

Da das Sonder-Betriebsvermögen zum Mitunternehmeranteil zählt, muss es zum Erhalt der Vergünstigungen nach §§ 16 Abs. 3, 34 EStG mit dem Gesamthandsanteil veräußert werden. Falls **nichtwesentliche Betriebsgrundlagen** nicht mit veräußert werden, bleibt es bei einer begünstigten Betriebsveräußerung.

Wesentliche Betriebsgrundlagen müssen mit veräußert werden oder in das **Privatvermögen** überführt werden, damit eine begünstigte Veräußerung oder Betriebsaufgabe vorliegt. Bei Überführung in das Privatvermögen liegt nach der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 19.03.1991, VIII R 76/87, BStBl II 1991, 635) insgesamt eine begünstigte Betriebsaufgabe vor. Wird das Sonderbetriebsvermögen in zeitlichem Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen (§ 6 Abs. 5 EStG), dann liegt insgesamt keine begünstigte Veräußerung vor. Der Gewinn aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils rechnet dann zum laufenden Gewinn. Bei einem zeitlichen Abstand von mehr als einem Jahr zwischen Überführung des Sonderbetriebsvermögens und Veräußerung des Gesellschaftsanteils sieht die Literatur in der unterschiedlichen Verwendung keinen Missbrauch gem. § 42 AO (Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, ESt, § 16, Rn. 200 m.w.N.).

Die Rechtsprechung hat diese Frage noch nicht entschieden. Anteile an der persönlich haftenden Gesellschafterin einer Kommanditgesellschaft gehören grundsätzlich zum Sonder-Betriebsvermögen. Nach einer Entscheidung des BFH (s. BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, BStBl II 2010, 471) handelt es sich aber nur dann um wesentliche Betriebsgrundlagen, wenn der Anteil aufgrund seiner Stimmrechte in der Komplementärin die Stellung des Mitunternehmens in der KG konkret stärkt.

3.3.3 Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Abfindung durch die Gesellschaft

Diese Form des Ausscheidens stellt zivilrechtlich eine Anwachsung des Anteils des Ausscheidenden bei den verbleibenden Gesellschaftern dar. Steuerrechtlich liegt eine Übertragung des Mitunternehmeranteils auf die verbleibenden Gesellschafter durch den ausscheidenden Gesellschafter vor. Diese Form wird von der Literatur sowohl als Veräußerung als auch als Aufgabe des Mitunternehmeranteils beurteilt. Bei dem Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Gesellschaft handelt es sich ohne Zweifel um **eine Veräußerung an den verbleibenden Gesellschafter**.

Auch bei dieser Form des Ausscheidens muss Sonder-Betriebsvermögen des Gesellschafters mit übertragen werden. Zum Erhalt der Vergünstigungen gem. §§ 16 Abs. 3, 34 EStG kann sowohl eine Übertragung auf die Gesellschaft als auch auf einen oder mehrere Gesellschafter erfolgen.

3.4 Zeitpunkt der Veräußerung

Der Zeitpunkt der Veräußerung richtet sich nach der Art des jeweils übertragenen Vermögens. Da für die Entstehung und Bemessung des Veräußerungsgewinns die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze gelten, ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen der maßgebliche Zeitpunkt für die Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs. Mit dem Zeitpunkt, zu dem der Betrieb auf Rechnung und Gefahr des Erwerbers geführt wird, ist der Veräußerungsgewinn realisiert. Das gilt unabhängig davon, ob der Kaufpreis bereits fällig ist, in Raten gezahlt werden soll oder langfristig gestundet wird. Der Veräußerungsgewinn ist daher in dem Veranlagungszeitraum zu versteuern, in den der Veräußerungszeitpunkt fällt. Hiervon kann es eine Ausnahme für wiederkehrende Bezüge geben (s. Kap. 3.5.3).

Eine vertraglich vereinbarte **Rückbeziehung des Veräußerungszeitpunktes** kann steuerlich nicht anerkannt werden. Zur praktischen Abwicklung eines Übertragungsvertrages lässt die Finanzverwaltung i.d.R. eine Rückwirkung auf den Beginn des Monats des Vertragsabschlusses und auch einige Tage darüber hinaus zu, wenn damit keine besonderen Steuervorteile verbunden sind oder angestrebt werden. Ist die Zeitbestimmung in der Vereinbarung unklar, muss eine Auslegung des Vertrags nach den §§ 133, 157 BGB erfolgen. Dabei ist auch auf die vor der Vertragsunterzeichnung getroffenen Vereinbarungen zurückzugreifen. Der Zeitpunkt kann insbesondere bei Vereinbarungen zum Jahreswechsel von Bedeutung sein, sodass bei der Vertragsabfassung eine eindeutige Formulierung zu empfehlen ist.

Bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen ist der Zeitpunkt der Veräußerung das Wirksamwerden des dinglichen Erfüllungsgeschäfts (BFH-Urteil vom 22.09.1992, VIII R 7/90, BStBl II 1993, 228). Die **Übertragung des Sonderbetriebsvermögens** kann zu einem anderen Stichtag erfolgen, wenn hierfür – z.B. bei Grundstücken, GmbH-Anteilen – besondere Formvorschriften eingehalten werden müssen oder Genehmigungen von Gläubigern oder Mitgesellschaftern für die Wirksamkeit des Vertrags notwendig sind.

In diesen Fällen ist es denkbar, dass die Vergünstigungen des § 34 EStG auf Veräußerungsgewinne in zwei verschiedenen Veranlagungszeiträumen anzuwenden sind (BFH-Urteil vom 14.01.1989, I R 105/85, BStBl II 1989, 653).

Der Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils bestimmt auch den Zeitpunkt, an dem nichtwesentliches Betriebsvermögen, das nicht mit übertragen wird, in das Privatvermögen überführt und bewertet werden muss.

3.5 Ermittlung des Veräußerungsgewinns

3.5.1 Veräußerungsgewinn für den Betrieb, Teilbetrieb

3.5.1.1 Ermittlung des Veräußerungspreises

Die **Ermittlung des Veräußerungsgewinns** erfolgt auf den Veräußerungszeitpunkt nach der besonderen Vorschrift des § 16 Abs. 2 EStG.

Der Gewinn wird durch Gegenüberstellung des Veräußerungspreises mit dem Buchwert des übertragenen Betriebsvermögens unter Abzug der Veräußerungskosten ermittelt.

Zum **Veräußerungspreis** rechnet das erhaltene Entgelt, auch das einem Dritten auf Veranlassung des Veräußerers geleistete Entgelt. Dieses Entgelt kann in Geld, Sachwerten oder Rechten geleistet werden. Auch die Übernahme von privaten, nicht bilanzierten Schulden durch den Erwerber gehört zum Entgelt. Betriebliche Verbindlichkeiten mindern das anzusetzende Betriebsvermögen und ihre Übernahme hat daher keinen Entgeltcharakter.

Wird ein Betrieb mit einem negativen Kapitalkonto übernommen ohne Ausgleichszahlung durch den Veräußerer, dann besteht das Entgelt in Höhe des negativen Kapitalkontos.

Werden als Entgelt Sachwerte übertragen, dann sind sie mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Auch eine Zahlung für ein vom Veräußerer eingegangenes **Wettbewerbsverbot** gehört i.d.R. zum Entgelt. Wenn mit der Veräußerung nicht wesentliches Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt oder gesondert verwertet wird, dann zählt der gemeine Wert dieses Vermögens oder der **Erlös zum Veräußerungserlös**. Auch ein zum gewillkürten Betriebsvermögen rechnendes Grundstück, das im Zuge der Veräußerung in das Privatvermögen übergeht, erhöht mit seinem gemeinen Wert den Veräußerungserlös.

3.5.1.2 Ermittlung des Buchwertes des Betriebsvermögens

Da der **Wert des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG** zu ermitteln ist, muss auf den Zeitpunkt der Veräußerung eine Schlussbilanz aufgestellt werden. Hierbei kann es sich um die übliche Steuerbilanz am Schluss des Wirtschaftsjahres handeln, wenn die Veräußerung zu diesem Stichtag erfolgt. Ist dies nicht der Fall, muss die Bilanz auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums aufgestellt werden und es entsteht bei der Betriebsveräußerung für den Zeitraum seit dem letzten Bilanzstichtag ein Rumpf-Wirtschaftjahr. In dieser Bilanz sind alle Bilanzpositionen nach den Gewinnermittlungsregeln für den laufenden Betrieb anzusetzen, Bilanzierungsverbote und -gebote sind einzuhalten.

Bei der **Ermittlung der Abschreibungen auf Anlagevermögen** ist ggf. ein zeitanteiliger Betrag zu verrechnen. In der Schlussbilanz können alle zulässigen Sonderabschreibungen, Bewertungsfreiheiten, steuerfreie Rücklagen entweder weitergeführt oder auch neu in Anspruch genommen werden, das gilt insbesondere auch für die Bewertungsfreiheit gem. § 6 Abs. 2 EStG.

Bereits in Vorjahren gebildete Rücklagen gem. § 6b EStG müssen bei der Betriebsveräußerung nicht aufgelöst werden, sie können fortgeführt werden, wenn die zeitlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind (R 6b.2 Abs. 10 EStR). Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nicht fortgeführt werden, ihre Auflösung führt aber zu einem **tarifbegünstigten Gewinn**, wenn die Ersatzbeschaffungsabsicht nur im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung aufgegeben wurde (BFH-Urteil vom 17.10.1991, IV R 97/88, BStBl II 1992, 392).

Für die in das Privatvermögen überführten oder einzeln veräußerten Wirtschaftsgüter können die jeweiligen Buchwerte im Buchwert des Kapitals enthalten bleiben, dann sind auch Teilwerte und Einzelveräußerungspreise zum Veräußerungspreis hinzuzurechnen oder aber nur die Differenz aus den jeweiligen Werten wird dem Veräußerungsgewinn zugerechnet.

Bei der **Veräußerung eines Teilbetriebs** sind die den Teilbetrieb bildenden Wirtschaftsgüter zu identifizieren und deren Buchwerte zusammenzurechnen. Hierfür kann keine Schlussbilanz aufgestellt werden, denn für den Gesamtbetrieb ist die Veräußerung ein laufender Geschäftsvorfall. Da für den Teilbetrieb keine eigene Buchführung erforderlich ist, muss auf den Veräußerungszeitpunkt eine Bilanz der **übergehenden Wirtschaftsgüter** aufgestellt werden. Hierbei handelt es sich nicht um eine Bilanz im Rechtssinne, sondern nur um einen Status mit den steuerlichen Werten des Betriebsvermö-

gens. Dieser Status dient im Wesentlichen der Abgrenzung zwischen dem laufenden Gewinn und dem begünstigten Veräußerungsgewinn.

Hat der Veräußerer seinen **Gewinn bisher gem. § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG ermittelt**, muss er auf den Veräußerungszeitpunkt eine Bilanz gem. § 4 Abs. 1 EStG aufstellen (R 14 Abs. 1 und 2 EStR).

Diese Bilanz ist dann der Ausgangswert für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Die durch den **Wechsel der Gewinnermittlungsart notwendigen Gewinnberichtigungen** sind beim laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres zu erfassen (R 4.6 EStR). Eine Verteilung auf mehrere Jahre ist in diesem Fall nicht möglich.

3.5.1.3 Veräußerungskosten

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind vom Veräußerungspreis die Veräußerungskosten abzuziehen (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG). Für deren Zuordnung ist nach neuerer Rechtsprechung das Veranlassungsprinzip maßgebend. Falls die Betriebsveräußerung das auslösende Element einer Beendigung von Schuldverhältnissen (z.B. mit Arbeitnehmern/Vermietern) war, dann handelt es sich bei dafür aufgewandten Kosten um Veräußerungskosten.

Zu den beim Veräußerer anfallenden Kosten gehören z.B.:

- Vorfälligkeitsentschädigung bei vorzeitiger Ablösung eines betrieblichen Kredits;
- Notar- und Gerichtskosten, Vermittlungsprovisionen, Gutachterkosten, Beratungskosten;
- Buchführungskosten für die erforderliche Zwischenbilanz;
- Umsatzsteuer aus einer wegen der Betriebsveräußerung notwendigen Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG.

3.5.2 Veräußerungsgewinn für einen Mitunternehmeranteil

3.5.2.1 Ermittlung des Veräußerungspreises

Für die **Ermittlung des Veräußerungspreises** gelten zunächst die gleichen Regeln wie bei einem Betrieb/Teilbetrieb (s. Kap. 3.5.1.1). Bei der Übertragung auf einen Dritten ist das von ihm gezahlte Entgelt maßgebend.

Bei einem Ausscheiden aus der Gesellschaft rechnet die **Abfindung der Gesellschaft bzw. des einzigen Gesellschafters einer zweigliedrigen Gesellschaft zum Veräußerungspreis**. In der Regel wird in den Gesellschaftsverträgen die Methode der Ermittlung des Abfindungsanspruchs geregelt. Letztlich ist aber nicht der nach dem Vertrag ermittelte Betrag die maßgebende Abfindung, sondern die tatsächlich erbrachten Zahlungen.

Entnimmt der ausscheidende Gesellschafter im Einverständnis mit dem Erwerber Wirtschaftsgüter aus dem **Gesellschaftsvermögen**, dann gehört der sich beim Ansatz mit dem Teilwert ergebende Entnahmegewinn zum Veräußerungsgewinn (BFH vom 24.08.1989, IV R 67/86, BStBl II 1990, 132). Werden mit dem Gesellschaftsanteil auch Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens veräußert, gehört der Erlös zum Veräußerungserlös. Erfolgt keine Veräußerung und wird damit das Vermögen Privatvermögen, dann muss der gemeine Wert zum Veräußerungserlös zugerechnet werden. Auch eine Entschädigung für den Verzicht auf Ansprüche aus schwebenden Geschäften der Personengesellschaft ist Teil des Veräußerungserlöses.

Scheidet ein Gesellschafter mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann rechnet der Betrag des negativen Kapitalkontos zum Veräußerungspreis.

Hat der Gesellschafter Darlehensansprüche an die Gesellschaft und werden diese im Zuge des Ausscheidens mit abgefunden, zählt der Gegenwert zum Veräußerungspreis für den Gesellschaftsanteil, der Buchwert des Darlehens muss dann zum Kapitalkonto hinzugerechnet werden.

3.5.2.2 Ermittlung des Buchwertes des Mitunternehmeranteils

Der Buchwert ist aus der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft aufgrund der Steuerbilanz zu ermitteln. Zum **Buchwert** rechnen auch gesamthänderische Rücklagen und positive oder negative Ergänzungsbilanzen des ausscheidenden Gesellschafters. Diese Werte können anhand einer Zwischen-

bilanz auf den Zeitpunkt des Ausscheidens ermittelt werden. Es besteht aber hierzu keine Pflicht, da die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt wird. Wird keine **Zwischenbilanz beim Ausscheiden innerhalb des Wirtschaftsjahres** erstellt, dann muss ausgehend von der letzten vorliegenden Bilanz eine Fortführung der Kapitalkonten mit einem geschätzten, zeitanteiligen Gewinnanteil, Entnahmen laut Buchführungskonten und Zurechnung von versteuerten Rücklagen zum steuerlich maßgebenden Kapitalkonto erfolgen.

Ist im laufenden Gewinn ein **Sanierungsgewinn** enthalten, wird dieser den Gesellschaftern abweichend von der zeitlichen Zuordnung zugerechnet, die wirtschaftlich die Sanierungsbeiträge erbracht haben (BFH vom 23.09.1993, IV R 103/90, BFH/NV 1994, 468).

Der **Buchwert des Sonderbetriebsvermögens inklusive Darlehensforderung an die Gesellschaft** ist zum Buchwert des Gesamthandsvermögens zuzurechnen, wenn diese Vermögensgegenstände mit an den Erwerber übergehen oder abgefunden werden. Übernimmt ein Erwerber negatives Sonderbetriebsvermögen, z.B. Kaufpreisverbindlichkeiten für ein Grundstück, das in Gesamthandsvermögen enthalten ist, erhöht sich der Veräußerungserlös aber auch der Buchwert des Mitunternehmeranteils ist um den Buchwert des Grundstücks höher.

3.5.2.3 Veräußerungskosten

Zu Veräußerungskosten s. Kap. 3.5.1.3; die dort aufgeführten Grundsätze gelten entsprechend auch für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen.

3.5.3 Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge

3.5.3.1 Grundsätzliches zum Wahlrecht für Sofortversteuerung/Zuflussversteuerung

Erhält der Veräußerer für die **Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteil wiederkehrende Bezüge**, dann steht ihm nach Ansicht der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung (s. R 16 Abs. 11 EStR), ein **Wahlrecht** zu, den Veräußerungsgewinn unter Ansatz des kapitalisierten Barwertes der Rente mit den Vergünstigungen des Freibetrags und des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 EStG sofort zu versteuern oder aber erst nach Überschreiten des steuerlichen Kapitalkontos als laufende Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 EStG. Dies Wahlrecht kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn ein festes Entgelt und sonstige Bezüge erbracht werden. Nach Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, § 16 EStG, Rn. 94a besteht dieses Wahlrecht auch bei der **Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**. Das Wahlrecht ist durch die Rechtsprechung auch auf Kaufpreisraten ausgedehnt worden, die über mehr als 10 Jahre zu zahlen sind und die durch die nähere Ausgestaltung der Vereinbarung die Absicht des Veräußerers erkennen lassen, dass er damit eine Versorgung bezweckt. In der Entscheidung vom 20.07.2010, IV R 45/09 hat der BFH zur Dokumentation der Versorgungsabsicht bei Ratenzahlungen bis zu 20 Jahren eine Aufnahme dieser Absicht in den Übertragungsvertrag verlangt. Bei Ratenzahlungen über einen Zeitraum von 20 Jahren und mehr ist allein wegen dieses langen Zeitraumes, von einer Versorgungsabsicht auszugehen.

3.5.3.2 Sofortversteuerung mit Vergünstigungen gem. §§ 16, 34 EStG

Wird die **Sofortversteuerung** gewählt, dann muss die Rente oder der ratenweise zu zahlende Kaufpreis kapitalisiert werden. Als Zinssatz können 5,5 % berücksichtigt werden, der Ansatz des Rentenbarwertes nach versicherungsmathematischen Grundsätzen mit dem im Zeitpunkt der Veräußerung maßgeblichen Zinssatz wird von der Literatur ebenfalls für angemessen erachtet (Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16, Rz. 240).

Der **Kapitalwert** ist dann der zu berücksichtigende Veräußerungspreis, aus dem der Veräußerungsgewinn abgeleitet wird.

Daneben ist der in den laufenden Bezügen enthaltene Zinsanteil zu versteuern. Dieser Zinsanteil muss nach der gleichen Methode und insbesondere mit dem gleichen Zinssatz berechnet werden, wie er bei der **Kapitalisierung** angewandt wurde.

Handelt es sich bei der Kaufpreisforderung beim Veräußerer um Betriebsvermögen, dann gehört der Zinsanteil gem. § 24 Nr. 2 EStG zu den nachträglichen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft,

Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit. Ist der Anspruch dagegen Privatvermögen, dann ist der Anteil bei Zeitrenten/langfristigen Kaufpreisraten gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder bei Leibrenten gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG als sonstige Einkünfte zu besteuern.

Der Tod des Berechtigten ändert an dem Kaufpreis nichts, der ursprüngliche Kapitalwert bleibt bestehen (s. Kap. 6.2.1). Fallen allerdings eine oder alle Ratenzahlungen wegen Uneinbringlichkeit aus, muss eine Anpassung des Kaufpreises erfolgen (s. Kap. 6.2.1).

3.5.3.3 Zuflussbesteuerung der Renten-/Ratenzahlungen

Wählt der Veräußerer die **Besteuerung nach dem Zufluss der vereinbaren Renten-/Ratenzahlungen**, dann müssen diese Zahlungen ebenfalls in einem Zins- und Tilgungsanteil aufgeteilt werden. Die weiteren Einzelheiten der Besteuerung aus Sicht der Finanzverwaltung sind in einem BdF-Schreiben vom 03.08.2004, IV A 6 – S 2244-16/04 (BStBl I 2004, 1187) veröffentlicht worden.

Für die verschiedenen Zahlungsarten (Leibrenten, Zeitrenten, Ratenzahlungen) und die unterschiedlichen veräußerten Vermögenswerte ergeben sich danach diese **Besteuerungsfolgen:**

1. **Veräußerung eines Betriebs, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteils gegen Leibrente**
   Die laufenden Rentenzahlungen sind in einem Zins- und einem Tilgungsanteil nach Maßgabe von §§ 13, 14 BewG oder wahlweise auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen aufzuteilen.
   Die Zinsanteile sind im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 EStG als Einkünfte gem. §§ 13, 15 oder 18 EStG zu versteuern.
   Der Tilgungsanteil ist mit dem Kapitalkonto und evtl. Veräußerungskosten zu verrechnen und wird beim Übersteigen dieser Werte ebenfalls gem. § 24 Ziff. 2 EStG in der jeweiligen Einkunftsart steuerpflichtig.
2. **Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG gegen Leibrente**
   In diesem Fall ist die Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG vorzunehmen.
   Der Zinsanteil unterliegt der Besteuerung gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG. Der Tilgungsanteil ist wiederum mit den Anschaffungskosten des Anteils zuzüglich Veräußerungskosten zu verrechnen. Sobald diese Verrechnung erfolgt ist, sind die übersteigenden Beträge gem. § 24 Ziff. 2 EStG i.V.m. §§ 17, 15 EStG nach dem Teileinkünfteverfahren zu versteuern. Ist die Veräußerung vor dem 01.01.2009 erfolgt, kommt das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung und zwar solange, wie aus dieser Veräußerung noch Zahlungen fließen.
3. **Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Ratenzahlungen/ Zeitrente**
   Die jeweiligen Raten sind gem. § 12 BewG – Tabelle 2 – in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen. Die Aufteilung kann auch nach der Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV erfolgen.
   Der Zinsanteil unterliegt der Besteuerung gem. § 24 Ziff. 2 EStG in der jeweiligen Einkunftsart. Der Tilgungsanteil wird mit dem Kapitalkonto und den Veräußerungskosten verrechnet, der übersteigende Betrag wird gem. § 24 Ziff. 2 EStG steuerpflichtig.
4. **Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG gegen Ratenzahlungen/ Zeitrente**
   Der gem. Ziff. 3 ermittelte Zinsanteil ist steuerpflichtig nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Der gesonderte Steuertarif gem. § 32d Abs. 1 EStG in Höhe von 25 % kann hierfür in Anspruch genommen werden, die Ausnahmen gem. § 32d Abs. 2 EStG sind aber zu beachten.
   Der Tilgungsanteil ist wie in Ziff. 2 beschrieben nach dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40c EStG einkommensteuerpflichtig.
5. **In dem veräußerten Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ist ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft enthalten**
   Der nach der Aufteilung ermittelte Zinsanteil ist bei der jeweiligen Einkunftsart als nachträgliche

laufende Einkünfte gem. § 24 Ziff. 2 EStG zu versteuern.
Die Tilgungsanteile sind nach Überschreiten des auf die Beteiligung entfallenden Buchwertes gem. § 24 Ziff. 2 EStG nach dem Teileinkünfteverfahren steuerpflichtig.

4. Betriebsaufgabe

4.1 Begriff der Betriebsaufgabe

4.1.1 Voraussetzungen der Betriebsaufgabe

Die Betriebsaufgabe wird im Gesetz nicht definiert. Durch die gesetzlichen Regelungen zur Bewertung von Wirtschaftsgütern anlässlich der Betriebsaufgabe in § 16 Abs. 3 Sätze 4 bis 7 EStG wird aber deutlich, dass es sich dabei um den Vorgang der Auflösung des betrieblichen Zusammenhangs des Organismus Betrieb oder Teilbetrieb handelt. Es kann dabei eine restlose Einzelveräußerung aller Wirtschaftsgüter **(„Versilberung")** erfolgen oder auch die teilweise Überführung in das Privatvermögen oder in ein anderes Betriebsvermögen.

Eine **begünstigte Betriebsaufgabe** setzt einen Entschluss des Betriebsinhabers voraus, die betriebliche Tätigkeit einzustellen und den selbständigen Organismus aufzulösen. Um dies im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu erreichen, müssen in Ausführung des Entschlusses:

- alle wesentlichen Betriebsgrundlagen
- in einem zusammenhängenden Vorgang innerhalb kurzer Zeit
- an mehrere Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen überführt werden
- die mit diesem Betrieb ausgeübten Tätigkeiten beendet werden.

Die Betriebsaufgabe verlangt von dem/den Betriebsinhabern nicht das Unterlassen jedweder betrieblichen Tätigkeit, sondern nur die Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit mit diesem Betrieb (R 16 Abs. 2 Satz 2 EStR).

Ob die Betriebsaufgabe freiwillig oder durch von außen wirkende Ereignisse, wie Brand, Hochwasser oder durch behördliches Verbot erfolgt, ist nicht entscheidend.

Der Gegensatz zu einer Betriebsaufgabe ist:

- die Verpachtung des ganzen Betriebs,
- die Betriebsunterbrechung,
- die Betriebsverlegung,
- die allmähliche Abwicklung,
- der Strukturwandel.

S. auch Teil 6.

4.1.2 Wesentliche Betriebsgrundlagen

Eine **begünstigte Betriebsaufgabe** setzt voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden. Es liegt keine Betriebsaufgabe vor, wenn wesentliche Grundlagen ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden.

Diese Voraussetzungen decken sich mit denen bei der Betriebsveräußerung, insoweit s. hierzu Kap. 3.1.1.

4.1.3 Zusammenhängender Vorgang innerhalb kurzer Zeit

Die Betriebsaufgabe muss aufgrund eines einheitlichen Entschlusses innerhalb kurzer Zeit erfolgen. Da aber bei der Betriebsaufgabe bereits nach ihrer Definition nicht ein Veräußerungsgeschäft erfolgt, sondern mehrere und zusätzlich vielfach noch Überführungen in das Privatvermögen erfolgen, muss für die Maßnahmen ein angemessener Zeitraum zur Verfügung stehen. Was dabei als **„kurzer Zeitraum"** anzusehen ist, wurde von der Rechtsprechung, ausgehend von dem Grundsatz, dass alles getan werden muss, um die Abwicklung möglichst schnell durchzuführen, jeweils für Einzelfälle entschieden.

Dabei folgt aus dem **Grundsatz** aber auch, dass ein bestimmter Zeitraum nicht schematisch festgelegt werden kann. Aus den Entscheidungen der Finanzrechtsprechung in den letzten 40 Jahren haben sich jedoch Anhaltspunkte zur Beurteilung des angemessenen Zeitraumes ergeben. So geht der BFH bei Produktionsunternehmen von ca. 6 Monaten aus (Urteil vom 25.06.1970, IV R 350/64, BStBl II 1970, 719), bei landwirtschaftlichen Betrieben werden je nach Art des Betriebs 9 Monate (für das Inventar eines gepachteten Betriebs-Urteil vom 26.10.1989, IV R 25/88, BStBl II 1990, 373), bis 18 Monate (Weingut mit verschiedenen Flächen in unterschiedlichen Lagen-Urteil vom 16.09.1966, VI-118/65, BStBl III 1967, 70) anerkannt. Bei einer **Liquidation über 5 Jahre** sieht der BFH diesen Zeitraum als unangemessen für die Betriebsaufgabe an (Urteil vom 08.09.1976, I R 99/75, BStBl II 1977, 66).

In weiteren Entscheidungen werden Aufgabenzeiträume von 26 Monaten für eine vermögensverwaltende KG mit einem Grundstück und Wertpapieren und 36 Monate für einen Freiberufler als zu lang angesehen.

Bei einer Aufgabe innerhalb von 6 Monaten dürfte der verlangte kurze Zeitraum immer eingehalten sein, **Fristen** bis zu 1 Jahr hat der BFH in mehreren Entscheidungen für angemessen erachtet. Dies bedeutet, dass sich eine Aufgabe auch über zwei Veranlagungszeiträume erstrecken kann, bei 3 Veranlagungszeiträumen ist aber die zeitliche Voraussetzung der Betriebsaufgabe nicht mehr gewahrt.

Wesentlich für die **Bemessung des angemessenen Zeitraumes** ist der Beginn der Frist. Nach der Rechtsprechung liegt dieser Zeitpunkt bei den ersten Handlungen, die nach außen erkennbar der Umsetzung der Aufgabeentschlusses dienen. Wenn also objektiv die Liquidation des Betriebs als selbständiger Organismus beginnt. **Dieser Beginn kann damit:**

- in der Einstellung der werbenden Tätigkeit,
- der Veräußerung der für die Fortführung des Betriebes unerlässlichen Wirtschaftsgüter,
- der Veräußerung der beweglichen Wirtschaftsgüter,
- der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

liegen.

Die **Einstellung der Produktion** soll laut RFH vom 19.05.1943, VI 40/43 (RStBl 1943, 605) nicht als Beginn der Aufgabe zu werten sein, sondern erst die Einstellung des Verkaufs, sofern dieser noch zu üblichen Preisen und Bedingungen außerhalb eines Ausverkaufs erfolgt. Ebenfalls noch nicht ein Beginn der Einstellung liegt in folgenden Fällen vor:

- Warenverkäufe zu herabgesetzten Preisen, insbesondere wenn noch Zukäufe erfolgen,
- die Verringerung der Geschäftstätigkeit mit Kündigung von einzelnen Arbeitsverhältnissen und von Mietverträgen,
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens; hiermit ist noch keine Einstellung verbunden. Es kommt vielmehr auf die Handlungen des Insolvenzverwalters an, der die Liquidation oder die Fortführung des Betriebs vorantreiben kann.

Der Zeitpunkt des Beginns der Betriebsaufgabe ist nicht nur für die Bemessung der Frist für die Aufgabe von Bedeutung, sondern von diesem Zeitpunkt an sind die durch die Betriebsaufgabe erzielten Betriebsergebnisse auch dem **Aufgabegewinn/-verlust** zuzurechnen.

4.1.4 Veräußerung an mehrere Erwerber oder Privatentnahme

Die Betriebsaufgabe erfordert, dass die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter an mehrere Erwerber veräußert werden oder falls dies nicht erfolgt, in das Privatvermögen überführt werden. Eine Veräußerung an einen Erwerber wäre eine Betriebsveräußerung gem. § 14 bzw. § 16 Abs. 1 oder § 18 Abs. 3 EStG. Die **Einbringung in eine Kapital- oder Personengesellschaft** ist ggf. nach den Vorschriften der §§ 20, 24 UmwStG zu beurteilen.

Eine **Betriebsaufgabe** liegt aber vor, wenn der **Betrieb als verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft übertragen wird**, weil dies als unentgeltlicher Vorgang von der Rechtsprechung angesehen wird (BFH vom 18.12.1990, VIII R 17/85, BStBl II 1991, 512).

Wenn wesentliche Grundlagen an einen oder mehrere Erwerber veräußert werden und zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage in das Privatvermögen überführt wird, dann liegt insgesamt eine Betriebsaufgabe vor. Dies gilt aber nur dann, wenn die Wirtschaftsgüter auch Privatvermögen werden können. Bei einem Warenbestand ist es nicht möglich, ihn in das Privatvermögen zu entnehmen und dann daraus zu veräußern. Die Betriebsaufgabe ist in diesem Fall erst mit der letzten Veräußerung beendet.

Die **Entnahme von Wirtschaftsgütern** muss durch eine entsprechende Handlung dokumentiert werden, dazu kann auch ein schlüssiges Verhalten gerechnet werden, wenn der bisherige Betriebsinhaber Wirtschaftsgüter (z.B. einen bisher zum Betriebsvermögen gehörenden PKW) nur noch privat nutzt. Auch eine langfristige Vermietung eines bisherigen Betriebsgrundstücks kann eine Entnahmehandlung sein, wenn dadurch die Verbindung zum Betrieb vollständig gelöst wird.

Sobald der gesamte betriebliche Organismus nicht mehr besteht, werden evtl. noch vorhandene Wirtschaftsgüter zwangsweise zum Privatvermögen (BFH vom 21.05.1992, X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659).

Die **Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen** in ein anderes Betriebsvermögen zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 EStG hat zur Folge, dass insgesamt keine begünstigte Betriebsaufgabe mehr vorliegt, da nicht alle stille Reserven in einem Zuge aufgedeckt werden. Die **unentgeltliche Übertragung** in ein anderes Betriebsvermögen hindert aber die Annahme der Betriebsaufgabe nicht, denn in diesem Fall ist das abgegebene Wirtschaftsgut zum gemeinen Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG).

4.1.5 Beendigung der Tätigkeit

Eine **Betriebsaufgabe** liegt nicht vor, wenn der bisherige Betriebsinhaber weiterhin in der bisherigen Einkunftsart tätig bleibt und wirtschaftlich gesehen ein identischer Betrieb fortgeführt wird. Hierzu hat die Rechtsprechung in vielen Einzelfällen Abgrenzungen getroffen, die im Wesentlichen den Umstand berücksichtigen, dass wesentliche Betriebsgrundlagen des vorgeblich aufgegebenen Betriebs in einen **„neuen" Betrieb** überführt werden und dort derselbe oder dieselben Betriebsinhaber eine betriebliche Tätigkeit ausübt/ausüben.

Zur Verdeutlichung dieses Grundsatzes werden nachfolgend einige Beispiele aus der Rechtsprechung aufgeführt, bei denen die Gerichte von einer **Betriebsunterbrechung und nachfolgenden Weiterführung des ursprünglichen Betriebs** ausgegangen sind:

- **Verlegung eines Hotels**, wenn mit wesentlichen Teilen der Betriebsgrundlagen innerhalb kurzer Zeit an einem anderen Standort der Betrieb wieder eröffnet wird (BFH vom 20.12.1967, I R 103/64, BStBl II 1968, 276);
- **Beendigung der Vertretungen eines Handelsvertreters und anschließende Vertretung für einen anderen Geschäftsherrn** (BFH vom 19.04.1966, I R 221/63, BStBl III 1967, 459);
- **Beendigung der Tätigkeit einer Offset-Druckerei für Kataloge und Prospekte für einen Großkunden und Eröffnung eines Kupfertiefdruckbetriebs** in der Nachbarschaft mit Tätigkeit für denselben Kundenkreis (BFH vom 03.10.1985, I R 119/81, BStBl II 1985, 245);
- **Veräußerung des Betriebsgrundstücks an einen fremden Dritten und des beweglichen Betriebsvermögens an eine Einpersonen-GmbH & Co. KG** mit dem gleichen Gesellschafter bei Fortführung der bisherigen Tätigkeit mit einem Teil der Arbeitnehmer (BFH vom 16.04.2002, VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81).

Auch zu entschiedenen Fällen, in denen eine Betriebsaufgabe vorlag, werden einige Beispiele angeführt:

- Als Betriebsaufgabe wird die **Veräußerung des einzigen Schiffes einer Partenreederei** angesehen, auch soweit der Gewinn Mitreedern zuzurechnen ist, die noch weitere Beteiligungen an Schifffahrtsgesellschaften halten (BFH, Urteil vom 24.01.1973, I R 156/71, BStBl II 1973, 219),
- Veräußert ein Landwirt seinen Betrieb und pachtet ihn vom Erwerber zurück, dann kann er die Begünstigungen der §§ 14, 34 EStG in Anspruch nehmen (BFH, Urteil vom 28.03.1983, IV R 88/81, BStBl II 1985, 508,

- Veräußert ein Pächter den von ihm betriebenen gepachteten Betrieb mit Zustimmung des Verpächters, dann gibt der Verpächter seinen zuvor ruhenden Gewerbebetrieb zwangsweise ebenfalls auf (Niedersächsisches FG, Urteil vom 11.11.1998, IX 373/93, EFG 1999, 284).

4.2 Aufgabe eines Teilbetriebs

In § 16 Abs. 3 EStG wird der Teilbetrieb zwar nicht ausdrücklich erwähnt, er kann aber genau wie im Rahmen einer Veräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG nicht anders als der Betrieb behandelt werden. Die **Rechtsprechung** geht ebenfalls von der Möglichkeit einer Teilbetriebsaufgabe aus, s. H 16 Abs. 3 EStH mit den angeführten BFH-Urteilen vom 15.07.1986, BStBl II 1986, 896 und vom 08.09.1976, BStBl II 1977, 66.

Auch die **Finanzverwaltung** folgt diesen Entscheidungen, wie sich aus R 16 Abs. 3 EStR ergibt.

Wie bei der Teilbetriebsveräußerung ist auch für die Aufgabe Voraussetzung, dass ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebes vorliegt. Dessen wesentliche Betriebsgrundlagen müssen an mehrere Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden. Die weitere Voraussetzung für die Betriebsaufgabe – die Beendigung der Tätigkeit des Veräußerers in dem aufgegebenen Betrieb – kann sich bei der Teilbetriebsveräußerung zwangsläufig nur auf den Teilbetrieb beziehen.

Es liegt aber **keine Teilbetriebsaufgabe** vor, wenn im Zusammenhang mit der Aufgabe von **Tätigkeiten eines Teilbetriebs** wesentliche Grundlagen, z.B. ein Grundstück, in einem anderen Teilbetrieb genutzt werden, das gleiche gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden.

4.3 Aufgabe eines Mitunternehmeranteils

Seit dem 01.01.1999 ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils in das Gesetz durch Ergänzung von § 16 Abs. 3 S. 1 EStG aufgenommen worden. Davor wurde dieser Tatbestand unter § 16 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst.

Der Mitunternehmeranteil wird aufgegeben durch:

- die Veräußerung des Anteils am Gesamthandsvermögen an einen Dritten unter gleichzeitiger Überführung von Sonderbetriebsvermögen, das eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, in das Privatvermögen,
- die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einen Dritten unter gleichzeitiger Entnahme des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen,
- die Veräußerung eines Anteils am Gesamthandsvermögen und gleichzeitige unentgeltliche Übertragung des Sonderbetriebsvermögens mit wesentlichen Betriebsgrundlagen an Dritte,
- die Aufteilung eines Mitunternehmeranteils und deren unentgeltliche Übertragung auf mehrere Kinder, wenn diese aufgrund von besonderen Regelungen bei der Mitunternehmerschaft nicht Mitunternehmer geworden sind (BFH vom 15.07.1986, VIII R 154/85, BStBl II 1986, 896).

Die Aufgabe eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist ab 2002 mit der Folge der **Begünstigung des Aufgabegewinns nicht mehr möglich**, da nur noch die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils begünstigt ist.

4.4 Aufgabe einer Beteiligung, die das gesamte Nennkapital an einer Kapitalgesellschaft umfasst

In analoger Anwendung von § 16 Abs. 3 EStG gilt die **Aufgabe einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**, wenn sie deren gesamtes Nennkapital umfasst, als Aufgabe eines Teilbetriebs. Eine **Aufgabe dieser Beteiligung** liegt dann vor, wenn sämtliche Anteile aus dem Betriebsvermögen eines Betriebs oder einer **Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen** überführt werden. Auch die **unentgeltliche Übertragung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** aus einem Betriebsvermögen ist eine Teilbetriebsaufgabe.

Im Gegensatz zur Betriebs- oder Teilbetriebsaufgabe kommt für diesen Aufgabegewinn nur die Vergünstigung gem. § 16 Abs. 4 EStG in Betracht, der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG kann nicht beansprucht werden, weil auf den Aufgabegewinn das Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist.

4.5 Realteilung einer Mitunternehmerschaft

4.5.1 Begriff der Realteilung von Mitunternehmerschaften

Bei der **Realteilung** handelt es sich nach dem HGB um eine spezielle Form der Auseinandersetzung bei einer beschlossenen Auflösung der Gesellschaft. Das Steuerrecht regelt die Realteilung ab dem 01.01.1999 in den §§ 16 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 3 EStG als steuerneutrale Aufteilung bei der Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Ab dem 01.01.2001 gilt die Neufassung nach dem UntStFG für § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Die Grundsätze der Realteilung gelten aber auch beim **Ausscheiden eines Mitunternehmers**, wenn die Mitunternehmerschaft fortbesteht und er als **Sachwertabfindung einen Teilbetrieb erhält**. Die Anwendung der Grundsätze der Realteilung hat zur Folge, dass die bei der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder bei der Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft ansonsten eintretenden Rechtsfolgen nicht zur Anwendung kommen:

Das Institut der Realteilung ist daher in folgenden Fällen bei einer Mitunternehmerschaft von Bedeutung:

1. Eine zwei- oder mehrgliedrige Mitunternehmerschaft wird aufgelöst und jeder Mitunternehmer erhält einen Teilbetrieb.
2. Aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft scheiden einzelne Mitunternehmer aus und erhalten als Sachwertabfindung Teilbetriebe.
3. Eine zwei- oder mehrgliedrige Mitunternehmerschaft mit nur einem Betrieb, der nicht in Teilbetriebe aufgeteilt werden kann, wird aufgelöst. Im Rahmen der Auflösung erhält ein Gesellschafter den Betrieb und die anderen Gesellschafter bekommen einzelne Wirtschaftsgüter, die nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind.
4. Eine zwei- oder mehrgliedrige Mitunternehmerschaft wird in der Weise aufgelöst, dass alle Gesellschafter einzelne Wirtschaftsgüter erhalten, die jeweils keinen Betrieb oder Teilbetrieb bilden.

In allen diesen Fällen kommt § 16 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG zur Anwendung. Die Begünstigung der **Realteilung** besteht darin, dass eine Fortführung der Buchwerte für die an die Gesellschafter verteilten Wirtschaftsgüter erfolgt, soweit diese Wirtschaftsgüter weiterhin in einem Betriebsvermögen verbleiben. Dies setzt allerdings voraus, dass mindestens ein Gesellschafter eine wesentliche Betriebsgrundlage erhält (BdF vom 28.02.2006, IV B 2 – S 2242-6/06, BStBl I 2006, 228).

Die **wesentliche Betriebsgrundlage** wird in dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 einmal nach der quantitativen Betrachtungsweise (erhebliche stille Reserven im Wirtschaftsgut) und auch nach der **funktionalen Betrachtungsweise** (Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind) definiert.

Die **Buchwertfortführung** ist nur möglich, wenn die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben. Werden die Wirtschaftsgüter also in eine ausländische Betriebstätte überführt, bei der aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, dann ist eine Buchwertfortführung nicht möglich.

Zum übertragenen Teilbetrieb muss auch das diesem Teilbetrieb dienende Sonderbetriebsvermögen mit übertragen werden, wenn es dem übernehmenden Mitunternehmer nicht ohnehin schon vorher gehört.

Die jeweils übernommenen Teilbetriebe des Mitunternehmers müssen entweder in ein anderes Betriebsvermögen des Übernehmers überführt werden oder nach der Realteilung einen neuen Betrieb bilden, evtl. mit weiteren einzelnen Wirtschaftsgütern. Einzelne Wirtschaftsgüter können von dem Übernehmer aber nicht zum Buchwert in ein Gesamthandsvermögen übertragen werden, an dem der Übernehmer ebenfalls beteiligt ist. Eine Überführung in sein Sonderbetriebsvermögen ist aber möglich.

4.5.2 Durchführung einer Realteilung

4.5.2.1 Realteilung ohne Spitzenausgleich

Wenn der Buchwert des auf einen Gesellschafter verteilten Vermögens genau seinem Kapitalkontenanteil vor der Verteilung entspricht und auf ihn stille Reserven in dem Anteil übergehen, der seinem bisherigen **Anteil an der Mitunternehmerschaft** betragsmäßig entspricht, dann sind keine weiteren Kapitalanpassungen erforderlich.

Die **Anpassung der Buchwerte** kann dabei durch Zuteilung von liquiden Mitteln oder von Verbindlichkeiten ohne weitere Veränderung der Anteile an den stillen Reserven vorgenommen werden. Soweit dies aber nicht möglich ist, sind bilanzielle Anpassungen der Kapitalkonten erforderlich, damit in der Eröffnungsbilanz des Realteilers die Summe der Aktiva und Passiva ausgeglichen ist. Dazu wird in Übereinstimmung mit dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 die Kapitalkontenanpassungsmethode verwandt. D.h., die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter werden fortgeführt und die Kapitalkonten der Übernehmer der Teilbetriebe werden an ihre Kapitalkonten in der Mitunternehmerschaft erfolgsneutral angepasst.

Hierzu wird im BdF-Schreiben vom 28.02.2006 folgendes Beispiel angeführt:

Beispiel 1: An einer OHG sind A zu 40 % und B zu 60 % beteiligt. Die Gesellschafter beschließen, die OHG aufzulösen. Im Zuge der Durchführung soll A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhalten.

Die Schlussbilanz der OHG sieht folgendermaßen aus:

Aktiva		**Schlussbilanz**			**Passiva**
	€	€		€	€
Teilbetrieb I			Kapital A		
Buchwert	50.000		Buchwert	40.000	
Gemeiner Wert		80.000	anteiliger gemeiner Wert		80.000
Teilbetrieb II			Kapital B		
Buchwert	50.000		Buchwert	60.000	
Gemeiner Wert		120.000	anteiliger gemeiner Wert		120.000
	100.000	**200.000**		**100.000**	**200.000**

A würde also mit dem Teilbetrieb I ein um 10.000 € zu hohes Kapital erhalten, während B 10.000 € zu wenig Kapital erhielte. Dies muss wie folgt angepasst werden:

Aktiva	**Eröffnungsbilanz A**		**Passiva**
	€		€
Teilbetrieb I	50.000	Kapital A	40.000
		Kapitalanpassung	+ 10.000
	50.000		**50.000**

Aktiva	Eröffnungsbilanz B		Passiva
	€		€
Teilbetrieb II	50.000	Kapital B	60.000
		Kapitalanpassung	./. 10.000
	50.000		**50.000**

4.5.2.2 Realteilung mit Spitzenausgleich

Entspricht der gemeine Wert des übernommenen Teilbetriebs nicht dem **quotalen Anteil** des Gesellschafters am Wert der Mitunternehmerschaft, dann wird von den Gesellschaftern diese Differenz durch einen **Spitzen- oder Wertausgleich** ausgeglichen. Der Empfänger des Spitzenausgleichs erzielt einen Gewinn in Höhe des Ausgleichsbetrages abzüglich des anteilig darauf entfallenden Buchwerts des Betriebsvermögens. Dieser Gewinn ist als **laufender Gewinn** zu versteuern, er unterliegt gem. § 7 S. 2 GewStG auch der Gewerbesteuer.

Beispiel 2: Die OHG C hat 2 Gesellschafter A und B mit je 50 % Anteil sowie zwei Teilbetriebe I und II. Die Gesellschaft soll aufgelöst und den Gesellschaftern die Teilbetriebe übertragen werden.
Teilbetrieb I mit einem Wert von 2 Mio. € hat einen Buchwert von 200.000 €.
Teilbetrieb II hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €.

Im Rahmen der Realteilung erhält A den Teilbetrieb II im Wert von	2.000.000 €
Er zahlt an B einen Spitzenausgleich von	./. 200.000 €
damit verbleiben ihm	**1.800.000 €**
B erhält den Teilbetrieb II im Wert von	1.600.000 €
Er erhält dazu den Spitzenausgleich von	200.000 €
damit erhält er insgesamt	**1.800.000 €**

Beide Gesellschafter erhalten den ihnen jeweils zustehenden Anteil von 50 % am Gesamtwert von 3,6 Mio. €. B verkauft dabei 10 % seines Anteils am Teilbetrieb I im Buchwert von 20.000 € für 200.000 € und erzielt damit einen Gewinn von 180.000 €. Dieser Gewinn ist als laufender Gewinn zu versteuern, da kein vollständiger Mitunternehmeranteil veräußert wurde. A hat seinen Teilbetrieb mit 9/10 von 200.000 € zum Buchwert erhalten und für 1/10 Anschaffungskosten von 200.000 €. Diese Kosten sind auf alle Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven anteilig zu verteilen.

4.5.2.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Körperschaften

Eine **Buchwertübertragung** ist in den Fällen nicht möglich, in denen Körperschaften Empfänger von Wirtschaftsgütern werden.

Wenn im Zuge der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter entweder mittelbar oder unmittelbar in das Betriebsvermögen von Körperschaften gelangen, dann ist dies gem. § 16 Abs. 3 S. 4 EStG nur zum gemeinen Wert möglich. Falls aber die Körperschaft bereits vorher an der Mitunternehmerschaft und damit auch am übertragenen Wirtschaftsgut beteiligt war, dann bleibt es bei der begünstigten Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG.

4.5.2.4 Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist

In § 16 Abs. 3 S. 3 EStG ist eine **Sperrfrist** enthalten für eine schädliche Entnahme oder Veräußerung **nach Durchführung einer Realteilung**. Die zeitliche Veräußerungssperre betrifft im Rahmen der Realteilung einzeln übertragene Wirtschaftsgüter wie Grund und Boden, Gebäude und andere wesentliche Betriebsgrundlagen. Nach dem BdF-Schreiben vom 28.02.2006 betrifft dies nur Anlagevermögen, aus dem Gesetzestext geht diese Einschränkung nicht hervor. Wenn diese Wirtschaftsgüter in