Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis 1

Einkommensteuer

Bearbeitet von
Prof. Stephan Schmidt, Prof. Jörg-Thomas Knies, Christiane Dürr

4., erweiterte, überarbeitete Auflage 2016. Buch. 488 S. Softcover
ISBN 978 3 95554 193 4
Format (B x L): 17 x 24 cm

Steuern > Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer

Zu Inhaltsverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

17. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe (§ 16 EStG)

17.1 Einführung

Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb oder gibt er diesen auf, so werden in der Regel schlagartig stille Reserven aufgedeckt, die sich über viele Jahre angesammelt haben. Aus diesem Grund gewährt der Gesetzgeber im Rahmen des § 16 EStG zwei Vergünstigungen, nämlich:

- einen Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und
- einen besonders günstigen Steuersatz (§ 34 Abs. 1 oder 3 EStG).

Dementsprechend regelt § 16 EStG folgende Tatbestände:

- Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs (Nr. 1),
- Veräußerung eines Teilbetriebs (Nr. 1),
- Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils (Nr. 2) sowie
- Veräußerung des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA – Nr. 3).

Als Veräußerung gilt nach § 16 Abs. 3 EStG auch die Aufgabe eines Betriebs/Teilbetriebs/Mitunternehmeranteils.

17.2 Veräußerungsgewinn

Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 2 EStG) muss der Veräußerer auf den Zeitpunkt des Betriebsübergangs eine Bilanz erstellen. Dies gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Diese müssen für die Betriebsveräußerung von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung wechseln. Entsteht bei diesem Wechsel ein Übergangsgewinn, so kann dieser nicht auf drei Jahre verteilt werden (vgl. R 4.6 Abs. 1 Satz 3 EStR und H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH).

Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (= Kapitalkonto) übersteigt.

Beispiel:
Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €) veräußert in 02 sein Einzelunternehmen für 220.000 €. Für Beratungskosten bezahlte U in 01 13.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

Lösung:
Der Veräußerungsgewinn beläuft sich im VZ 02 auf (220.000 € ./. 13.000 € ./. 100.000 € =) 107.000 €. Es spielt insoweit keine Rolle, dass die Beratungskosten bereits in 01 gezahlt wurden – entscheidend ist, dass sie wirtschaftlich mit dem Veräußerungsvorgang zusammenhängen. Wurden die Beratungskosten in 01 als Betriebsausgaben gebucht, ist der Gewinn 01 entsprechend zu korrigieren.

Ist das **Kapitalkonto negativ**, bleibt es bei der Berechnung nach § 16 Abs. 2 EStG.

Beispiel:
Wie oben; das Kapital beträgt aber ./. 60.000 €.

Lösung:
Der Veräußerungsgewinn beträgt (220.000 € ./. 13.000 € ./. (./. 60.000 €)) = 267.000 €.

Liegt der Kaufpreis unter dem Kapitalkonto, so erzielt der Veräußerer insoweit einen **Veräußerungsverlust**. Dieser Fall darf nicht mit der teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge verwechselt werden – s. hierzu Kapitel 25.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €) veräußert sein Einzelunternehmen für 30.000 €.

Lösung:

Der Veräußerungsverlust beläuft sich auf (30.000 € ./. 100.000 € =) ./. 70.000 €.

Eine Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG liegt nur vor, wenn der Betrieb mit **allen seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen** (s. Kap. 17.5.1) auf den Erwerber übergeht (R 16 Abs. 1 EStR). Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, müssen nicht auf den Erwerber übertragen werden. Sie können im Zuge der Betriebsveräußerung in das Privatvermögen **entnommen** werden. In diesem Fall ist nach dem Rechtsgedanken des § 16 Abs. 3 S. 7 EStG der Veräußerungsgewinn um den Entnahmegewinn zu erhöhen.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapital 100.000 € – darin enthalten ein handelsüblicher Pkw mit einem Buchwert von 5.000 €) veräußert seinen Betrieb für 300.000 €. Den Pkw (gemeiner Wert 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer) entnimmt er im Zuge der Veräußerung ins Privatvermögen.

Lösung:

Da der Pkw keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, gehen sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber über. Der gemeine Wert des Pkw erhöht den Veräußerungserlös. Dabei ist aber die Umsatzsteuer als Veräußerungskosten wieder abzuziehen (die Umsatzsteuer darf sich nicht gewinnerhöhend auswirken). Es ergibt sich folgender Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös	300.000 €
zuzüglich gemeiner Wert Pkw (inklusive Umsatzsteuer)	+ 11.900 €
abzüglich Umsatzsteuer auf Pkw	./. 1.900 €
abzüglich Kapitalkonto	./. 100.000 €
Veräußerungsgewinn	**210.000 €**

Hätte U den Pkw mit veräußert, hätte er den Kaufpreis um 10.000 € erhöht und es hätte sich das gleiche Ergebnis ergeben.

Werden Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung an Dritte veräußert, rechnet der Veräußerungserlös nach dem Rechtsgedanken des § 16 Abs. 3 S. 6 EStG ebenfalls zum begünstigten Veräußerungsgewinn.

Beispiel:

Einzelunternehmer U veräußert seinen Betrieb (Kapital 100.000 € – darin enthalten Büro- und Geschäftsausstattung mit einem Buchwert von 1 €) für 300.000 €. Da der Erwerber die Büro- und Geschäftsausstattung nicht übernehmen möchte, veräußert U diese für 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

Lösung:

Da die Büro- und Geschäftsausstattung keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, liegen die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG vor (Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber). Der Veräußerungsgewinn ist um den Erlös (netto) zu erhöhen:

Veräußerungserlös	300.000 €
zuzüglich Veräußerungserlös BGA	+ 10.000 €
abzüglich Kapitalkonto	./. 100.000 €
Veräußerungsgewinn	**210.000 €**

Werden **negative Wirtschaftsgüter** (z.B. Verbindlichkeiten) nicht mit veräußert, so mindern diese den Veräußerungsgewinn.

Beispiel:

Einzelunternehmer U veräußert seinen Betrieb (Kapital 100.000 € – darin enthalten ist ein betriebliches Darlehen i.H.v. 100.000 €). Da die Bank die Zustimmung zur Übertragung des Darlehens nicht erteilt, wird das Darlehen von der Veräußerung ausgenommen. Der Kaufpreis beträgt 300.000 €.

Lösung:

Hätte der Käufer die Verbindlichkeiten übernommen, so wäre der Kaufpreis um 100.000 € niedriger ausgefallen; der Veräußerungsgewinn hätte (200.000 € ./. 100.000 € =) 100.000 € betragen.
Nichts anderes kann bei Zurückbehalten der Schulden gelten:

Veräußerungserlös	300.000 €
abzüglich zurückbehaltene Schulden	./. 100.000 €
abzüglich Kapitalkonto	./. 100.000 €
Veräußerungsgewinn	**100.000** €

Das Darlehen bleibt grundsätzlich weiterhin (Rest-)Betriebsvermögen. Die Zinsen können aber nicht als nachträgliche Betriebsausgaben behandelt werden, da der Erlös fiktiv ausgereicht hätte, die Verbindlichkeiten zu tilgen (vgl. H 24.2 „Nachträgliche Werbungskosten/Betriebsausgaben“ EStH).

Da für die Berechnung des Veräußerungsgewinns **Bilanzierungsgrundsätze** gelten, spielt es grundsätzlich keine Rolle, wann der Kaufpreis gezahlt wird.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapital 100.000 €) veräußert sein Einzelunternehmen am 31.12.01. Der Kaufpreis i.H.v. 300.000 € soll zum 1.7.02 fällig sein.

Lösung:

Der Veräußerungsgewinn ist im VZ 01 zu erfassen, da in diesem VZ der Veräußerungstatbestand erfüllt wird. Der Kaufpreis ist als Forderung zu erfassen; Veräußerungsgewinn somit 200.000 €.

Wird der Kaufpreis mehr als ein Jahr **zinslos gestundet**, ist er nach dem Rechtsgedanken des **§ 12 Abs. 3 BewG** abzuzinsen.

Beispiel:
Einzelunternehmer U veräußert am 31.12.01 sein Einzelunternehmen (Kapital 100.000 €); der Kaufpreis i.H.v. 200.000 € soll bis zum 31.12.03 zinslos gestundet werden.

Lösung:
Der Veräußerungsgewinn ist im VZ 01 zu erfassen. Anzusetzen ist der nach den Tabellen zu § 12 Abs. 3 BewG abgezinste Kaufpreis (200.000 € × 0,898 =) 179.600 €. Der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG beläuft sich damit auf (179.600 € ./. 100.000 € =) 79.600 €. Im VZ 03 muss U die Zinseinnahmen gemäß §§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 32d Abs. 1 EStG versteuern; diese erzielt er – nachdem der Betrieb veräußert ist – im Privatvermögen i.H.v. (200.000 € ./. 179.600 € =) 20.400 €.

Fällt der **gestundete Kaufpreis ganz oder teilweise aus**, ist der Veräußerungsgewinn rückwirkend auf den Veräußerungszeitpunkt zu korrigieren (H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes“ EStH mit zahlreichen Beispielen).

Beispiel:
Einzelunternehmer U veräußert am 31.12.01 sein Einzelunternehmen (Kapital 100.000 €); der Kaufpreis soll in fünf Jahresraten zu je 50.000 € bezahlt werden. Die Raten werden mit (angemessenen) 2 % p.a. verzinst. Die ersten beiden Raten gehen zum 31.12.02 und zum 31.12.03 ein; danach wird der Käufer zahlungsunfähig. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird mangels Masse abgewiesen.

Lösung:
Im VZ 01 versteuert U einen Veräußerungsgewinn i.H.v. (250.000 € ./. 100.000 € =) 150.000 €. Eine Abzinsung unterbleibt, da eine Verzinsung der Raten vereinbart wurde. Mit Ausfall der restlichen Raten muss der Kaufpreis rückwirkend korrigiert werden. Somit beträgt im VZ 01 der korrigierte Veräußerungsgewinn (100.000 € ./. 100.000 € =) 0 €.

Der Veräußerungsgewinn ist nicht begünstigt, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers **dieselben Personen** Unternehmer oder Mitunternehmer sind (**§ 16 Abs. 2 S. 3 EStG**). Diese Regelung hat insbesondere Bedeutung für Umwandlungen.

Beispiel:
Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €/gemeiner Wert Betrieb 500.000 €) bringt sein Einzelunternehmen in die neu gegründete X-KG ein. Er ist an der KG nach der Einbringung zu 75 % beteiligt. Die KG bilanziert die übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert.

Lösung:
Die Einbringung erfolgt steuerlich nach § 24 UmwStG, da U einen Betrieb in eine Personengesellschaft einbringt. Da die KG die Wirtschaftsgüter mit den gemeinen Werten ansetzt, erzielt er einen Veräußerungsgewinn, der grundsätzlich nach § 16 EStG begünstigt ist (§ 24 Abs. 3 UmwStG). Soweit allerdings U an der KG beteiligt ist (= 75 %), gilt der Einbringungsgewinn als laufender Gewinn seines Einzelunternehmens. Somit sind (400.000 € × 25 % =) 100.000 € nach § 16 EStG begünstigt; die übrigen (400.000 € × 75 % =) 300.000 € müssen von U als laufender Gewinn versteuert werden.

17.3 Freibetrag

Bejaht man die Voraussetzungen des § 16 EStG, so kann der Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG einen **Freibetrag i.H.v. 45.000 €** in Anspruch nehmen (vgl. R 16 Abs. 13 EStR).

Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags ist:

- dass der Steuerpflichtige einen Antrag stellt,
- in seinem Leben bisher noch keinen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen hat **und**
- das 55. Lebensjahr vollendet hat **oder**
- dauernd berufsunfähig ist.

Der Freibetrag vermindert sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von 136.000 € übersteigt.

Beispiel:
Der Steuerpflichtige ist 60 Jahre alt; bei der Veräußerung seines Einzelunternehmens entsteht ein Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG i.H.v. 150.000 €.

Lösung:
Auf Antrag kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG erhalten. Da der Gewinn den Grenzbetrag um (150.000 € ./. 136.000 € =) 14.000 € übersteigt, ermäßigt sich der Freibetrag auf (45.000 € ./. 14.000 € =) 31.000 €. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beläuft sich damit auf (150.000 € ./. 31.000 € =) 119.000 €.

Wird der Freibetrag für einen Veräußerungs- oder Aufgabevorgang nicht voll ausgenutzt, so verfällt er (R 16 Abs. 13 Satz 4 EStR). Er kann nicht auf einen anderen Veräußerungstatbestand übertragen werden. Fällt der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn in mehrere Veranlagungszeiträume, so ist der Freibetrag nach Verwaltungsansicht verhältnismäßig aufzuteilen (vgl. H 16 Abs. 13 „Freibetrag“ EStH mit Hinweis auf BMF vom 20.12.2005, BStBl I 2006, 7).

Beispiel:
Der Steuerpflichtige gibt im Wirtschaftsjahr 01 seinen Betrieb auf. Er veräußert sein gesamtes bewegliches Anlagevermögen und erzielt damit einen Gewinn i.H.v. 30.000 €. Die Veräußerung eines Geschäftshauses zieht sich bis in das Jahr 02, da der Steuerpflichtige vorher keinen Käufer findet. Aus dem Verkauf erzielt er einen Gewinn i.H.v. 130.000 €.

Lösung:
Insbesondere bei der Betriebsaufgabe kann der Gewinn nach § 16 EStG in mehreren Veranlagungszeiträumen entstehen. Nach Ansicht der Verwaltung ist der Freibetrag in diesem Fall aufzuteilen. Da der gesamte Aufgabegewinn 160.000 € beträgt und den Grenzbetrag von 136.000 € um 24.000 € übersteigt, ermäßigt sich der Freibetrag auf (45.000 € ./. 24.000 € =) 21.000 €. Davon entfallen auf den Veranlagungszeitraum 01 (21.000 € × 30/160 =) 3.938 €. Damit beträgt der Gewinn des Veranlagungszeitraums 01 (30.000 € ./. 3.938 € =) 26.062 €. Für den Veranlagungszeitraum 02 ergibt sich ein Freibetrag von (21.000 € × 130/160 =) 17.062 €. Der Aufgabegewinn im Veranlagungszeitraum 02 beträgt danach (130.000 € ./. 17.062 € =) 112.938 €.

Umfasst der Veräußerungsgewinn auch einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen aus Kapitalvermögen ist für die Berechnung des Freibetrags der nach § 3 Nr. 40 b) EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG steuerfrei bleibende Teil nicht zu berücksichtigen (R 16 Abs. 13 Satz 10 EStR). Im Übrigen ist der Frei-

betrag vorrangig mit den im Teileinkünfteverfahren erfassten Gewinnen zu verrechnen (H 16 Abs. 13 „Teileinkünfteverfahren“ EStH“).

Beispiel:
Einzelunternehmer U veräußert sein Einzelunternehmen (Kapital 600.000 €) für 800.000 €. Im Betriebsvermögen befindet sich eine Beteiligung an einer GmbH (Buchwert 150.000 €/Teilwert 300.000 €), die zusammen mit dem Einzelunternehmen veräußert wird.

Lösung:

Bei der Berechnung des Gewinns ist zu differenzieren:

Erlös (800.000 € ./. 300.000 € =)	500.000 €
Kapital (600.000 € ./. 150.000 € =)	./. 450.000 €
Gewinn	**50.000 €**
Erlös Teileinkünfteverfahren (300.000 € × 60 % =)	180.000 €
Kapital (= Buchwert GmbH; 150.000 € × 60 % =)	./. 90.000 €
Gewinn Teileinkünfteverfahren	**90.000 €**

Der Freibetrag ist nun für den gesamten Gewinn zu berechnen: Da der Gewinn (140.000 €) den Grenzbetrag (136.000 €) um 4.000 € überschreitet, beträgt der verminderte Freibetrag (45.000 € ./. 4.000 € =) 41.000 €.
Dieser ist vorrangig vom Teileinkünfteverfahren-Gewinn abzuziehen; damit ergibt sich folgender Gewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG:

Gewinn	50.000 €	
Freibetrag	0 €	
Gewinn		50.000 €
Gewinn Teileinkünfteverfahren	90.000 €	
Freibetrag	./. 41.000 €	
Gewinn		49.000 €
Gesamter Gewinn		**99.000 €**

Nach § 34 Abs. 1 bzw. 3 EStG ist aber nur der Gewinn i.H.v. 50.000 € begünstigt (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

17.4 Tarifvergünstigung (§ 34 EStG)

Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gelten Gewinne nach § 16 EStG als **außerordentliche Einkünfte**, soweit sie nicht auf das Teileinkünfteverfahren entfallen (siehe Beispiel oben). Der Gesetzgeber bietet zwei Tarifvergünstigungen an: Die sog. **Fünftelregelung** nach § 34 Abs. 1 EStG und die **56 %-Regelung** nach § 34 Abs. 3 EStG.

Die Fünftelregelung ist an keine weiteren Voraussetzungen gebunden. Unabhängig vom Alter des Steuerpflichtigen kann er die Vergünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG beliebig oft im Leben geltend machen. Nach § 34 Abs. 1 EStG beträgt die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte das Fünffache der auf ein Fünftel des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns entfallenden Einkommensteuer. Die folgende Abbildung verdeutlicht dies:

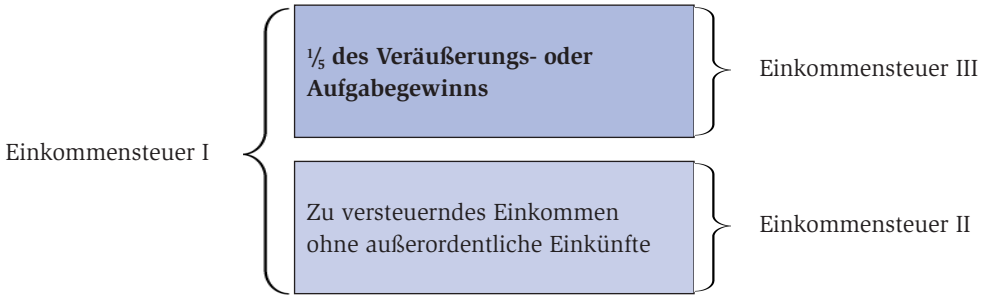

Abb. 5: Fünftelregelung

Die Einkommensteuer I ist die Einkommensteuer, die sich ergibt, wenn man zum zu versteuernden Einkommen (ohne außerordentliche Einkünfte) $^1/_5$ der außerordentlichen Einkünfte hinzurechnet. Einkommensteuer II ist die Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen (ohne außerordentliche Einkünfte). Einkommensteuer I abzüglich Einkommensteuer II ergibt die Einkommensteuer auf $^1/_5$ der außerordentlichen Einkünfte (Einkommensteuer III). Die endgültige Steuerbelastung ergibt sich dann nach der Formel (Einkommensteuer II + 5 × Einkommensteuer III).

Beispiel:
Ein alleinstehender Steuerpflichtiger hat im Veranlagungszeitraum 2015 – ohne die außerordentlichen Einkünfte – ein zu versteuerndes Einkommen von 20.000 €. Er erzielt nach § 16 EStG einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 40.000 € (nach Abzug des Freibetrags). Es kommt die Fünftelregelung zur Anwendung.

Lösung:
Nach der Grundtabelle 2015 entfallen auf ein zu versteuerndes Einkommen i.H.v. 20.000 € Einkommensteuer i.H.v. 2.611 €. Rechnet man ein Fünftel von 40.000 € hinzu, ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 28.000 € und eine Einkommensteuer von 4.914 €. Somit entfallen auf das Fünftel 2.303 €. Die gesamte Einkommensteuer beträgt somit (2.611 € + 5 × 2.303 € =) 14.126 €. Ohne die Fünftelregelung würde sich ein zu versteuerndes Einkommen von (20.000 € + 40.000 € =) 60.000 € und eine Steuer i.H.v. 16.938 € ergeben; der Steuervorteil des § 34 Abs. 1 EStG beläuft sich damit auf **2.812 €**.

Die Vergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG mildert somit die Progression. Steuerpflichtige, die sich mit einem Großteil ihrer Einkünfte in der Spitzenprogression befinden, profitieren nur in geringem Maße von der Steuervergünstigung.

Die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG verlangt die gleichen Voraussetzungen wie die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Der ermäßigte Steuersatz beträgt **56 % des durchschnittlichen Steuersatzes**, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zu bemessen wäre, **mindestens jedoch 14 %**. Dies gilt aber nur, soweit die außerordentlichen Einkünfte den Betrag von insgesamt 5 Mio. € nicht übersteigen.

Beispiel:
Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Steuerpflichtige erfüllt die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG.