

## § 16

## Veräußerung des Betriebs

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch SEStEG v. 7.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

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

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

<sup>2</sup>Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils im Sinne von Satz 1 Nr. 2 oder 3 erzielt werden, sind laufende Gewinne.

(2) <sup>1</sup>Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Absatz 1 Satz 1 Nr. 1) oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und 3) übersteigt. <sup>2</sup>Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln. <sup>3</sup>Soweit 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) <sup>1</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3. <sup>2</sup>Werden 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. <sup>3</sup>Dagegen 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. <sup>4</sup>Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertra-

gen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen.<sup>5</sup> Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn.<sup>6</sup> Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen.<sup>7</sup> Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.<sup>8</sup> 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.

(4) <sup>1</sup>Hat 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.<sup>2</sup> Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren.<sup>3</sup> 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 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Mitunternehmer übertragen, ist abweichend von Absatz 3 Satz 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine 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 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 des Umwandlungssteuergesetzes weiter überträgt; § 22 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.

Autoren:

Dr. Michael **Geissler**, Richter am FG, Augsburg (Allg. Erl., Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

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

Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am FG, Münster (Abs. 3 und 5)

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

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

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 16

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation zu § 16</b>	1		
<b>B. Rechtsentwicklung des § 16</b>	2		
<b>C. Bedeutung des § 16</b>			
<b>I. Sachliche Steuerpflicht von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen</b>			
1. Deklaratorische Regelung der Steuerpflicht	3		
2. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven	4		
<b>II. Begünstigung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen</b>			
1. Begünstigung durch Steuerbefreiung und Tarifiermäßigung	5		
2. Ermittlung des begünstigten Gewinns	6		
<b>D. Geltungsbereich des § 16</b>			
<b>I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich</b>			
1. Persönlicher Geltungsbereich	10		
2. Sachlicher Geltungsbereich	11		
<b>II. Anwendung des § 16 auf Auslandsbeziehungen</b>			
1. Geltung für Steuerausländer mit inländischer Betriebsstätte			
a) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen	12		
b) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	13		
2. Geltung für Steuerinländer mit ausländischen Betriebsstätten			
a) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen	14		
b) Anwendung auf Betriebsstätten un-			
		beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften	15
		3. Anwendung des § 16 im AStG	16
		<b>III. Ausdehnung des § 16 Abs. 3 auf Entstrickungsfälle</b>	17
		<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
		<b>I. Verhältnis zu den einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften</b>	
		1. Verhältnis zu § 4 Abs. 1, § 5, § 4 Abs. 3/§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 4g	20
		2. Verhältnis zu § 6 Abs. 3	21
		3. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2	22
		4. Verhältnis zu § 6b	23
		5. Verhältnis zu § 7g	24
		<b>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG</b>	
		1. Verhältnis zu § 2 Abs. 3, § 10d	25
		2. Verhältnis zum Halb-/Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2)	26
		3. Verhältnis zu anderen Vorschriften über gewerbliche Einkünfte (§§ 15, 15a, 15b, 17)	27
		4. Verhältnis zu §§ 14, 18	28
		5. Verhältnis zu den Tarifermäßigungen des § 34	29
		<b>III. Verhältnis zum KStG</b>	35
		<b>IV. Verhältnis zum UmwStG</b>	36
		<b>V. Verhältnis zu anderen Steuerarten</b>	
		1. Verhältnis zur Gewerbesteuer	40
		2. Verhältnis zur Erbschaftsteuer	41
		<b>F. Verfahrensfragen</b>	
		I. Veranlagungsverfahren und gesonderte Feststellung	45
		II. Stundung und Erlass	46

Erläuterungen zum Einleitungssatz zu Abs. 1 Satz 1

	Anm.
<b>A. Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	
I. Vorliegen gewerblicher Einkünfte . . . . .	50
II. Veräußerungstatbestände nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 . . . . .	51
<b>B. „Gewinne“ im Sinn des § 16 . . . . .</b>	55
<b>C. Erzielen von Gewinnen im Sinn des § 16 . . . . .</b>	58
<b>D. Begriff der Veräußerung</b>	
<b>I. Merkmale des Veräußerungsbegriffs iSd. Abs. 1 Satz 1</b>	
1. Übergang des privatrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums . . . . .	60
2. Übertragung zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten . . . . .	61
3. Entgelt/Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)	
a) Begriff des entgeltlichen Geschäfts . . . . .	62
b) Vermutungsregeln der Rechtsprechung für die Abgrenzung unentgeltlicher/entgeltlicher Vorgänge . . . . .	63
c) Typische Leistungsverpflichtungen des Erwerbers . . . . .	64
4. Einstellung der Tätigkeit . . . . .	66
<b>II. Entgeltliche, teilentgeltliche und unentgeltliche Übertragungen</b>	
1. Voll entgeltliche Übertragungen . . . . .	70
2. Unentgeltliche Übertragungen . . . . .	71
3. Teilentgeltliche Vorgänge	
a) Begriff der Teilentgeltlichkeit . . . . .	75
b) Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen . . . . .	76

	Anm.
4. Vereinbarung eines erhöhten Entgelts . . . . .	78
<b>III. Veräußerung und Erwerb von Todes wegen</b>	
1. Vorbemerkung . . . . .	80
2. Tod eines Einzelunternehmers	
a) Übergang auf einen Alleinerben . . . . .	81
b) Übergang auf Miterben . . . . .	82
c) Erbauseinandersetzung . . . . .	83
<b>IV. Veräußerung und vorweggenommene Erbfolge</b>	
1. Überblick zur vorweggenommenen Erbfolge . . . . .	90
2. Qualifizierung der Übertragung als voll entgeltlichen, teilentgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang	
a) Voll entgeltlicher Vorgang . . . . .	91
b) Teilentgeltlicher Vorgang . . . . .	92
c) Unentgeltlicher Vorgang – Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen . . . . .	93
<b>V. Veräußerung und Einbringungsvorgänge</b>	
1. Überblick . . . . .	100
2. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft	
a) Gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile (§§ 20–23 UmwStG) . . . . .	101
b) Übertragung ohne Gewährung neuer Gesellschaftsanteile . . . . .	102
3. Einbringung in eine Personengesellschaft	
a) Gegen Einräumung einer Mitunternehmerstellung (§ 24 UmwStG) . . . . .	105
b) Übertragung ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten . . . . .	106

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:  
Betriebsveräußerung – Ganzer Gewerbebetrieb,  
Teilbetrieb, 100 %-Beteiligung an Kapitalgesellschaft**

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu Veräußerungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1</b>			
I. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs . . . . .	110		
II. Veräußerung eines Teilbetriebs . . . . .	111		
III. Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung im Betriebsvermögen . . . . .	112		
IV. Konkurrenz der (Teil)Betriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) mit anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1 . . . . .	113		
<b>B. Die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1)</b>			
<b>I. Begriff des Gewerbebetriebs</b>			
1. Begriffsbestimmung . . . . .	115		
2. Merkmale des „ganzen Gewerbebetriebs“			
a) Selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens . . . . .	120		
b) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen . . . . .	121		
3. Beurteilungszeitpunkt und -perspektive . . . . .	123		
<b>II. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs</b>			
1. Überblick . . . . .	125		
2. Übertragung eines selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens . . . . .	126		
3. Veräußerung des Betriebsvermögens des ganzen Gewerbebetriebs			
a) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber . . . . .	127		
b) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern . . . . .	128		
c) Einheitlicher Übertragungsvorgang . . . . .	129		
		d) Veräußerung durch eine Personengesellschaft . . . . .	130
		4. Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit	
		a) Überblick . . . . .	135
		b) TätigkeitsEinstellung durch Einzelunternehmer . . . . .	136
		c) TätigkeitsEinstellung durch Personengesellschaft . . . . .	137
<b>C. Die Veräußerung des Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2)</b>			
<b>I. Begriff des Teilbetriebs</b>			
1. Begriffsbestimmung . . . . .	140		
2. Merkmale des Teilbetriebs			
a) Organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs . . . . .	142		
b) Eigenständige Lebensfähigkeit . . . . .	143		
c) Gewisse Selbständigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebs . . . . .	144		
d) Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit im Teilbetrieb . . . . .	145		
e) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen . . . . .	146		
<b>II. „Veräußerung“ des Teilbetriebs</b>			
1. Überblick . . . . .	150		
2. Übertragung des Teilbetriebs als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens . . . . .	151		
3. Veräußerung des Betriebsvermögens des Teilbetriebs			
a) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber . . . . .	153		

	Anm.
b) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern . . . . .	154
c) Veräußerung durch eine Personengesellschaft . . . . .	155
4. Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit . . . . .	158
<b>D. Die Veräußerung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)</b>	
<b>I. Geltung als Teilbetrieb</b>	
1. Fiktion des Teilbetriebs	
a) Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	160
b) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	161
2. Besteuerungsfolgen der Fiktion . . . . .	162

	Anm.
<b>II. Das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an der Kapitalgesellschaft</b>	
1. Kapitalgesellschaft . . . . .	165
2. Gesamtes Nennkapital umfassende Beteiligung . . . . .	166
3. Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen . . . . .	167
<b>III. Veräußerung der 100 %-Kapitalbeteiligung . . . . .</b>	
<b>E. Sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 3 bei Auflösung der Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)</b>	
I. Die Auflösung als aufgabenähnlicher Vorgang . . . . .	175
II. Überblick zur Besteuerung des Liquidationsgewinns . . . . .	176

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:  
Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2</b>	
<b>I. Überblick . . . . .</b>	<b>200</b>
<b>II. Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2</b>	
1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	201
2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	202
<b>III. Konkurrenz der Anteilsveräußerung mit anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1</b>	
1. Bedeutung der Abgrenzung von anderen Veräußerungstatbeständen . . . . .	203
2. Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Betriebs inkl. Mitunternehmeranteile . . . . .	204
3. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils inkl. einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft . . . . .	205

	Anm.
4. Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft bei mehrstufiger Mitunternehmerschaft . . . . .	206
<b>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
1. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Betriebsveräußerung) . . . . .	207
2. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 (Betriebsaufgabe) . . . . .	208
3. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (Realteilung) . . . . .	209
4. Verhältnis zu § 2 Abs. 2 und 3 . . . . .	210
5. Verhältnis zu § 6 Abs. 1	
a) Anschaffungskosten des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils . . . . .	211
b) Sofort abziehbare Erwerbsaufwendungen . . . . .	212
c) Erwerbsgewinn und -verlust . . . . .	213
6. Verhältnis zu § 6 Abs. 3 . . . . .	214

	Anm.		Anm.
7. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 3 .....	215	b) Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	233
8. Verhältnis zu §§ 14, 18 ..	216	c) Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld der Anteilsveräußerung ..	234
9. Verhältnis zu § 15a .....	217	3. Einstellung der gewerblichen Betätigung durch den veräußernden Mitunternehmer .....	235
10. Verhältnis zu § 34a .....	218		
11. Verhältnis zu § 13 KStG ..	219		
12. Verhältnis zu § 7 GewStG .....	220		
13. Verhältnis zum UmwStG ..	221		
<b>V. Verfahrensfragen .....</b>	<b>222</b>	<b>V. Zeitpunkt der Anteilsveräußerung</b>	
<b>B. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils</b>		1. Maßgebend: Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums .....	236
<b>I. Gewinnerzielung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils</b>		2. Rückbeziehung der Veräußerung	
1. Übersicht .....	223	a) Rückwirkende Einbringung in Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft. . . .	237
2. „Erzielung“ eines Gewinns aus der Anteilsveräußerung durch den Mitunternehmer .....	224	b) Rückbeziehung der Veräußerung außerhalb der Einbringungstatbestände . . . .	238
<b>II. Begriff der Veräußerung</b>		3. Veräußerung im Jahreswechsel .....	239
1. Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums .....	225	4. Anteilsveräußerung bei rückbezogener Umwandlung/Einbringung .....	240
2. Besonderheiten bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen		<b>VI. Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung</b>	
a) Entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils .....	226	1. Steuerbegünstigter Anteilsveräußerungsgewinn ..	241
b) Vorgang der Veräußerung .....	227	2. Ausnahmen von der Steuerbegünstigung des Anteilsveräußerungsgewinns – Abgrenzung zum laufenden Gewinn .....	242
<b>III. Begriff des Mitunternehmeranteils</b>		<b>C. Anwendungsfälle des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2</b>	
1. Anteil eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist .....	228	<b>I. Ausscheiden eines Mitunternehmers .....</b>	<b>243</b>
2. Umfang des Mitunternehmeranteils .....	229	<b>II. Erweiterung der Mitunternehmerschaft durch Eintritt eines neuen Mitunternehmers</b>	
<b>IV. „Gesamter“ Mitunternehmeranteil</b>		1. Hinzutritt mit Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen .....	244
1. Abgrenzung zur Teilanteilsveräußerung		2. Hinzutritt gegen Zahlung an die Altgesellschafter ..	245
a) Übertragung der vollständigen Mitunternehmerstellung seit 1.1.2002 .....	230	3. Eintritt einer Komplementär-GmbH in eine KG .....	246
b) Beurteilung von Ausweggestaltungen . . . .	231		
2. Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen			
a) Wesentliche Betriebsgrundlagen .....	232		

	Anm.		Anm.	
III. Gesellschafterwechsel . . . .	247		VI. Entgeltliche Einräumung und Beendigung einer mit- unternehmerischen Unter- beteiligung . . . . .	250
IV. Formwechsel der Mit- unternehmerschaft . . . . .	248			
V. Änderung der Betei- ligungsverhältnisse . . . . .	249			

[Anschluss S. E 6/1]

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:  
Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich  
haftenden Gesellschafters einer KGaA**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3</b>			
<b>I. Überblick</b> . . . . .	256		
<b>II. Geltungsbereich</b> . . . . .	257		
<b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>			
1. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 . . . . .	258		
2. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 . . . . .	259		
3. Verhältnis zu § 6 Abs. 1 . . . . .	260		
4. Verhältnis zu § 7 GewStG . . . . .	261		
5. Verhältnis zu §§ 20, 24 UmwStG . . . . .	262		
<b>IV. Verfahrensfragen</b> . . . . .	263		
<b>B. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA</b>			
<b>I. Gewinnerzielung bei der Veräußerung</b> . . . . .	264		
<b>II. Begriff der Veräußerung</b>			
1. Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums . . . . .	265		
		2. Veräußerung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen	
		a) Einbringung der Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft . . . . .	266
		b) Umwandlung der KGaA in eine Personengesellschaft . . . . .	267
		c) Umwandlung der KGaA in eine AG, GmbH oder eG . . . . .	268
		<b>III. Gesamter Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters als Veräußerungsgegenstand</b>	
		1. Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters . . . . .	269
		2. Veräußerung des „gesamten“ Anteils . . . . .	270
		<b>IV. Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung</b>	
		1. Natürliche Personen oder Personengesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter . . . . .	271
		2. Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter . . . . .	272

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:  
Teilanteilsveräußerung**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2</b>			
<b>I. Rechtsentwicklung</b>			
1. Einfügung des Abs. 1 Satz 2 durch das UntStFG . . . . .	276		
2. Teilanteilsveräußerung vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2			
a) Teilanteil als begünstigter Veräußerungsgegenstand . . . . .	277		
b) Begriff des Teilanteils . . . . .	278		
		c) Umfang des Teilanteils . . . . .	279
		d) Kongruente Mitveräußerung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens . . . . .	280
		<b>II. Zeitlicher Anwendungsbereich</b> . . . . .	281
		<b>III. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2</b> . . . . .	282
		<b>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
		1. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 . . . . .	284

	Anm.
2. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 . . . . .	285
3. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 3 . . . . .	286
4. Verhältnis zu §§ 14 und 18 . . . . .	287
5. Verhältnis zu § 34a . . . . .	287a
6. Verhältnis zu § 7 Satz 1 GewStG . . . . .	288
7. Verhältnis zu §§ 20, 24 UmwStG . . . . .	289
<b>V. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>290</b>
<b>B. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2: Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3</b>	

	Anm.
<b>I. „Gewinnerzielung“ bei Veräußerung eines Teilmittunternehmeranteils . . . . .</b>	<b>291</b>
<b>II. Veräußerung eines Teilsanteils</b>	
1. Begriff der Veräußerung . . . . .	292
2. Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	
a) Begriff des Teilsanteils . . . . .	293
b) Umfang des Teilsanteils . . . . .	294
c) Anwendungsfälle der Teilsanteilsveräußerung . . . . .	295
3. Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 . . . . .	296
<b>III. Rechtsfolgen der Teilsanteilsveräußerung . . . . .</b>	<b>297</b>

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

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b>	
I. Überblick und Bedeutung des Abs. 2 . . . . .	300
II. Anwendungsbereich . . . . .	301
III. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung . . . . .	302
<b>B. Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)</b>	
<b>I. Begriff des Veräußerungspreises . . . . .</b>	<b>305</b>
<b>II. Umfang des Veräußerungspreises</b>	
1. Wiederkehrende Bezüge	
a) Überblick . . . . .	306
b) Wahlrecht . . . . .	307
c) Ausübung des Wahlrechts . . . . .	308
d) Besteuerungsgrundsätze . . . . .	309
e) Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente . . . . .	310
2. Leistungen Dritter . . . . .	311
3. Schuldübernahme . . . . .	312
4. Sonderfälle bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils . . . . .	313

	Anm.
<b>III. Bewertung des Veräußerungspreises . . . . .</b>	<b>315</b>
<b>C. Abzug der Veräußerungskosten (Abs. 2 Satz 1) . . . . .</b>	<b>320</b>
<b>D. Abzug des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1)</b>	
<b>I. Überblick . . . . .</b>	<b>325</b>
<b>II. Umfang des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen</b>	
1. Allgemeine Grundsätze . . . . .	326
2. Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	
a) Veräußertes Betriebsvermögen . . . . .	327
b) Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern/ Restbetriebsvermögen . . . . .	328
c) Betriebsveräußerung durch Personengesellschaft . . . . .	329
3. Teilbetriebsveräußerung . . . . .	330
4. Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 . . . . .	331
5. Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 . . . . .	332

	Anm.		Anm.
<b>E. Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 2)</b>		I. Allgemeine Grundsätze und Rechtsentwicklung . . . . .	345
<b>I. Bedeutung des Satzes 2</b> . . . . .	335	II. Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises . . . . .	346
<b>II. Zeitpunkt der Wertermittlung</b> . . . . .	336	III. Nachträgliche Änderung der Veräußerungskosten . . . . .	347
<b>III. Wertermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5</b>		IV. Nachträgliche Änderung des Werts des Betriebsvermögens . . . . .	348
1. Allgemeine Grundsätze . . . . .	337		
2. Wertermittlungsgrundsätze . . . . .	338	<b>G. Veräußerung an sich selbst (Abs. 2 Satz 3)</b>	
3. Besonderheiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 . . . . .	339	I. Überblick und Rechtsentwicklung . . . . .	355
<b>IV. Abgrenzung von laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn</b> . . . . .	340	II. Veräußerungsgeschäft . . . . .	356
<b>F. Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn</b>		III. Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers . . . . .	357
		IV. Rechtsfolge: Fiktion eines laufenden Gewinns . . . . .	358

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Betriebsaufgabe**

	Anm.		Anm.
<b>A. Betriebsaufgabe als fiktiver Veräußerungstatbestand (Abs. 3 Satz 1)</b>		d) Aufgabe einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft . . . . .	409
<b>I. „Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe ...“</b>		e) Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmer-schaft . . . . .	410
1. Fiktion der Veräußerung . . . . .	400	3. Betriebsaufgabe als Betriebsbeendigung	
2. Folge der Fiktion: Anwendung der Abs. 1, 2 und 4 sowie des § 34 . . . . .	401	a) Grundsatz: Ende des wirtschaftlichen Organismus . . . . .	415
<b>II. „Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3“</b>		b) Abgrenzung zwischen begünstigter Aufgabe und Neueröffnung einerseits und der Fortsetzung/Verlegung des Betriebs andererseits . . . . .	416
1. Überblick über die Merkmale der Betriebsaufgabe . . . . .	405	c) Fallgruppen der Betriebsunterbrechung („ruhender Gewerbebetrieb“) . . . . .	417
2. Gegenstand der Betriebsaufgabe		d) Betriebsunterbrechung im engeren Sinne . . . . .	418
a) Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs . . . . .	406		
b) Aufgabe eines Mitunternehmer- oder KGaA-Anteils . . . . .	407		
c) Aufgabe eines Teilbetriebs . . . . .	408		

	Anm.
e) „Eigentumsmäßig geteilter Betrieb“ als weitere Fallgruppe der Betriebsunterbrechung? . . . . .	419
f) Verfahrensrechtliche Möglichkeiten bei „übersehener“ Betriebsaufgabe . . . . .	420
4. Aufgabehandlung: Überführung der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen oder Einzelveräußerung	
a) Varianten der Aufgabehandlungen . . . . .	425
b) Betriebsstilllegung ohne Veräußerung oder erkennbare Überführung ins Privatvermögen . . . . .	426
c) Strukturwandel, Beurteilungswandel, unentgeltliche Betriebsübertragung . . . . .	427
d) Betriebsaufgabe ohne Aufgabehandlung . . . . .	428
5. Betriebsaufgabe als einheitlicher Vorgang (innerhalb angemessener Frist)	
a) Beschränkung der Begünstigung auf wirtschaftlich einheitliche Vorgänge . . . . .	430
b) Angemessene Frist . . . . .	431
c) Abgrenzung zur (nicht begünstigten) allmählichen Abwicklung . . . . .	432
d) Vornahme weiterer Abwicklungshandlungen nach Beendigung der eigentlichen Betriebsaufgabe . . . . .	433
6. Aufgabewille und Aufgabekerklärung . . . . .	435
<b>III. Ausweitung des Aufgabetatbestands durch die Rechtsprechung (insbes. Entstrickungsfälle)</b>	
1. Verhinderung einer Nichtbesteuerung in Entstrickungsfällen . . . . .	437
2. Steuerentstrickung durch Rechtsvorgänge, insbes. Wegfall einer Betriebs-	

	Anm.
aufspaltung oder gewerblichen Prägung . . . . .	438
<b>B. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Abs. 3 Sätze 2–4)</b>	
I. Überblick . . . . .	439
II. Grundsatz: Buchwertfortführung bei Realteilung (Abs. 3 Satz 2)	
1. Begriff der Realteilung	
a) Zivil- und steuerrechtlicher Begriff . . . . .	440
b) Abgrenzung der Realteilung zu ähnlichen Vorgängen . . . . .	441
2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Buchwertfortführung	
a) Mitunternehmerschaften, die einer Realteilung zugänglich sind . . . . .	442
b) Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern . . . . .	443
c) Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer . . . . .	444
d) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven . . . . .	445
e) Zeitlicher Anwendungsbereich . . . . .	447
3. Rechtsfolgen der Realteilung	
a) Bei der real geteilten Mitunternehmerschaft: zwingender Ansatz der Buchwerte . . . . .	450
b) Bindung des übernehmenden Mitunternehmers an die Buchwerte . . . . .	451
c) Behandlung eines Spitzenausgleichs . . . . .	452
d) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei der Realteilung . . . . .	453
e) Weitere Rechtsfolgen der Realteilung . . . . .	454

Anm.

Anm.

**III. Ansatz des gemeinen Werts bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist (Abs. 3 Satz 3)**

1. Bedeutung der Regelung . 460
2. Voraussetzungen des Ausschlussbestands . . . 461
3. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts im Veranlagungszeitraum der Realteilung . 462

**IV. Ansatz des gemeinen Werts bei Übertragung auf Körperschaften (Abs. 3 Satz 4)**

1. Bedeutung der Regelung . 465
2. Voraussetzungen des Ausschlussbestands . . . 466
3. Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts bei der Übertragung . . . . . 467

**V. Rechtsentwicklung der Behandlung von Realteilungen bis 2000**

1. Besteuerungspraxis bis 1998 . . . . . 470
2. Gesetzliche Regelung für 1999 und 2000 (Abs. 3 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002) . . . . . 471

**C. Keine Begünstigung der „Veräußerung an sich selbst“ (Abs. 3 Satz 5) . . . . 478**

**D. Aufgabegewinn (Abs. 3 Sätze 6–8)**

**I. Definition des Aufgabegewinns . . . . . 480**

**II. Ansatz des Veräußerungspreises bei veräußerten Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 6)**

1. Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe . . . . . 481
2. Rechtsfolge: Ansatz des Veräußerungspreises . . . 482

**III. Ansatz des gemeinen Werts bei nicht veräußerten Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 7)**

1. Nicht veräußerte Wirtschaftsgüter . . . . . 483
2. Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts im Zeitpunkt der Aufgabe . . . . 484

**IV. Weitere Bestandteile des Aufgabegewinns**

1. Andere Erträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe . . 486
2. Aufgabekosten . . . . . 487
3. Wert des aufgegebenen Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen . . . . . 488
4. Abgrenzung zu nachträglichen Einkünften . . . . 489

**V. Verteilung des Aufgabegewinns bei mehreren Beteiligten (Abs. 3 Satz 8) 490**

**E. Anhang zu Abs. 3: Betriebsverpachtung im Ganzen**

**I. Überblick und Rechtsgrundlage . . . . . 491**

**II. Voraussetzungen für das Wahrecht**

1. Verpachtung und andere Überlassungsverträge . . 492
2. Verpachtung eines Gewerbebetriebs „im Ganzen“ . . . . . 493
3. Erhaltung des betrieblichen Organismus während der Pachtzeit (keine wesentliche Umgestaltung) . . . . . 494
4. Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters oder Rechtsnachfolgers . . . . 495
5. Keine Erzielung originär gewerblicher Einkünfte (Nachrang der Betriebsverpachtung) . . . . . 496

**III. Aufgabekerklärung des Steuerpflichtigen**

1. Bedeutung der Aufgabekerklärung, inhaltliche Anforderungen . . . 497
2. Zeitliche Wirkung, formale Anforderungen . . . 498

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Freibetrag**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b>		3. Dauernde Berufsunfähigkeit . . . . .	509
I. Überblick zu Abs. 4 . . . . .	500	4. Erbfall . . . . .	510
II. Bedeutung des Abs. 4 . . . . .	501	<b>II. Veräußerungsgewinn</b>	
III. Zeitlicher Anwendungsbereich und Rechtsentwicklung . . . . .	502	1. Begriff und Umfang des begünstigten Veräußerungsgewinns . . . . .	515
IV. Verfahrensfragen . . . . .	503	2. Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge . . . . .	516
<b>B. Freibetrag: Voraussetzungen und Höhe (Abs. 4 Satz 1)</b>		<b>III. Antrag</b> . . . . .	520
<b>I. Begünstigte Steuerpflichtige</b>		<b>IV. Freibetrag von 45 000 €</b> . . . . .	525
1. „Steuerpflichtiger“ iSd. Abs. 4 . . . . .	507	<b>C. Einmalige Gewährung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 2)</b>	530
2. Vervollendung des 55. Lebensjahrs . . . . .	508	<b>D. Kürzung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 3)</b> . . . . .	535

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung der Regelung; Überblick</b> . . . . .	550	2. Veräußerung oder Weiterübertragung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung . . . . .	552
<b>II. Voraussetzungen des Ausschlussstatbestands</b>		<b>III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts</b> . . . . .	555
1. Übertragung von Anteilen bei einer Realteilung mit Teilbetrieben . . . . .	551		

**ABC der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe . . . . . 600**

## Allgemeine Erläuterungen zu § 16

### A. 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. 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; 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 Einkünften zugeordnet. 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 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 Land- und Forstwirtschaft und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. § 16 erweist sich damit – in Anlehnung an die Reinvermögenszugangstheorie – als die folgerichtige Umsetzung der vom Gesetzgeber getroffenen Entscheidung, 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“.

### B. Rechtsentwicklung des § 16

2

**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 Entscheidung stützte sich dann der RegE zur Rechtfertigung des § 30 EStG 1925 (abgedruckt bei STRUTZ aaO).

**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 v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Einfügung des Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2, wonach eine hundertprozentige Beteiligung an einer KapGes. als Teilbetrieb gilt. Neufassung des Abs. 4; dadurch wurde die bisherige Freigrenze in einen Freibetrag verwandelt und auf 20000 DM erhöht sowie in einem neuen Satz 2 eine Gewinn-Obergrenze von 80000 DM eingeführt, bei deren Überschreiten sich der Freibetrag allmählich verminderte. Verlängerung der Frist in Abs. 5 von 3 auf 5 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 v. 14.5.1965).

**2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971** (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Erhöhung des Freibetrags in Abs. 4 auf 30000 DM und der Obergrenze auf 100000 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.

**StEntG 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 120000 DM und der Obergrenze auf 300000 DM. Erstmalige Geltung der erhöhten Beträge für Veräußerungen nach dem 31.12.1983 (§ 52 Abs. 21a ESTG 1983).

**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) bzw. 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. 34 Satz 2).

**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 60000 DM. Erstmalige Geltung für Veräußerungen, die nach dem 31.12.1995 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 5).

**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 hundertpro-

zeitigen 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 werden. Geltung für Veräußerungen und Realteilungen, die nach dem 31.12.1998 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 3).

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Erhöhung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 1 für einen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn von bisher 60 000 DM auf 100 000 DM für Veräußerungen, die nach dem 31.12.2000 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 6).

**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 In-Kraft-Treten 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 Nr. 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).

► *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).

**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 Absatz 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 ist die Neuregelung erstmals anzuwenden, wenn die Anteile im Rahmen der Realteilung nach dem 12.12.2006 erworben wurden.

## C. Bedeutung des § 16

### I. Sachliche Steuerpflicht von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen

#### 3 1. Deklaratorische Regelung der Steuerpflicht

**Auffassung der hM:** 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 geregelten Besteuerungssachverhalte nicht besonders bestimmen müssen, weil sich diese bereits aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der § 2, § 4 Abs. 1, § 5, § 15 ergebe. Nach hM hat die Bestimmung des Abs. 1 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. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 (714) zu Abs. 3; v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543 (544) zu Abs. 1; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 7; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 2.

Die Auffassung der hM geht auf die vom RFH zu den §§ 30–32 EStG 1925 (RGBI. I 1925, 189) – den Vorläufern des § 16 – begründete Rspr. zurück. Danach sei der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe ohne weiteres als gewerblicher Gewinn anzusehen. Die Bedeutung dieser Tatbestände erschöpfe sich allein darin, den Veräußerungs(Aufgabe-)gewinn 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 hM überzeugt nicht. Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 (und Abs. 3 Satz 1) ist nur insofern deklaratorisch, als ein Teilbetrieb oder eine im BV gehaltene 100 %-Kapitalbeteiligung veräußert/aufgegeben wird. Für die Steuerbarkeit der Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs und des gesamten Mitunternehmeranteils besitzt Abs. 1 Satz 1 (Abs. 3 Satz 1) hingegen konstitutive Bedeutung (glA KSM/REISS, § 16 Rn. A 24; zweifelnd gegenüber der hM auch KORN/STAHL, § 16 Rn. 2):

► *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 Gewerbebetrieb voraussetzt (glA KSM/ PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. A 50; KSM/REISS, § 16 Rn. A 24). Die Veräuße-

zung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs kann demnach allein unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 (Abs. 3 Satz 1) subsumiert werden.

► *Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmer- bzw. Komplementäranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3, Abs. 3 Satz 1)*: Ebenso besitzen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 konstitutive Bedeutung. Die sachliche StPflcht der Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmer- bzw. Komplementäranteils 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 Gewinn der Gesellschaft, der durch Vermögensvergleich der Gesellschaft ermittelt wird (glA TISMER/OSENKOPP, FR 1992, 39 [42]). Vor diesem Hintergrund ist uE auch Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG (Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils) keine überflüssige Klarstellung, sondern eine konstitutive Vorschrift (aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 411).

► *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 Betriebs unberührt.

An der Verfassungsmäßigkeit des § 16 bestehen keine Zweifel (BFH v. 5.11.1998 – VIII B 30/98, BFH/NV 1999, 769).

## 2. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven

4

**Allgemeines:** § 16 hat den weiteren Zweck, die Versteuerung der stillen Reserven sicherzustellen (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [903]). Die in Abs. 1 (Betriebsveräußerung) und Abs. 3 (Betriebsaufgabe) genannten Tatbestände führen zu Gewinnverwirklichungen mit und/oder ohne Umsatzakt.

Die Betriebsveräußerung als letzter unternehmerischer Akt setzt eine entgeltliche Übertragung der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 genannten Sachgesamtheiten voraus (s. Anm. 110–112); der Gewinn wird mittels eines Umsatzakts realisiert. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns entspricht dem Realisationsprinzip (s. § 5 Anm. 220). Bei der Betriebsaufgabe braucht hingegen keine entgeltliche Veräußerung vorzuliegen. Es genügt auch die Übernahme aller WG in das PV („Totalentnahme“; s. auch Anm. 425). Bei der Betriebsaufgabe ist daher in Durchbrechung des Realisationsprinzips eine Gewinnverwirklichung ohne Umsatzakt möglich.

Der vorstehend genannte Zweck hat mit der Einführung des in § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG geregelten Entstrickungstatbestands mit Wirkung ab 2006 (s. § 52 Abs. 8b, Abs. 16 Satz 1) weiter an Bedeutung gewonnen.

**Grundsatz der Steuerentstrickung:** Das bis zum Jahr 2005 geltende Recht kannte keinen allgemeinen Entstrickungsgrundsatz (s. dazu Anm. 17). Ab 2006 gibt es – nach der Gesetzesbegründung für grenzüberschreitende Sachverhalte (BTDrucks. 16/2710, 26) – ein einheitliches ertragsrechtl. Entstrickungskonzept (s. dazu ausführlich Vor § 4 Anm. J 06-1 ff.; HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBRÖCK, NWB Sonderheft 1/2007, 1). Dabei findet sich der Grundtatbestand der Steuerentstrickung in § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG. Danach ist der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines einzelnen WG gesetzlich einer Entnahme gleichgestellt. Diese für EinzelWG geltende Vorschrift ist auf betriebliche Sachgesamtheiten analog anwendbar (s. Anm. 21). Sie geht in ihrem tatbestandlichen Anwendungsbereich (Fälle mit Auslandsbezug) den bisherigen Rspr.-Grundsätzen zur Betriebsaufga-

be wegen Steuerentstrickung vor (zur bisherigen Rspr. s. Anm. 17) und führt ab 2006 zu Steuerverschärfungen (zu den von § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG ab 2006 erfassten Fällen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 17, 437). Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG behält die bisherige Rspr. zur Betriebsaufgabe wegen Steuerentstrickung nach wie vor ihre Bedeutung (s. dazu ausführlich Anm. 438 „Steuerentstrickung durch Rechtsvorgänge“).

**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 den 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 mit gesetzlicher Grundlage:* Die Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG aF/idF des SEStEG ist eine Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 (s. Anm. 36, 100); gleichwohl ist wahlweise eine Buchwertfortführung möglich (s. Anm. 101, 105). Weiter ist die zwingende Buchwertfortführung bei der Realteilung einer PersGes. nach Abs. 3 Satz 2 zu nennen, die eine Betriebsaufgabe durch die PersGes. darstellt (s. Anm. 440). Als nächstes Beispiel kann die Überführung von betrieblichen Sachgesamtheiten aus dem einen in ein anderes (Sonder-)BV desselben Stpfl. angeführt werden (s. dazu Anm. 22); in diesen Fällen sind zwingend die Buchwerte fortzuführen, auch wenn der Tatbestand einer Betriebsaufgabe erfüllt ist (§ 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 analog). Schließlich ist (ab 2006) die Verlegung eines Betriebs vom Inland in einen EU-Mitgliedstaat zu nennen. In diesen Fällen liegt in analoger Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG – unabhängig davon, ob mit dem EU-Mitgliedstaat ein DBA besteht oder nicht – eine Betriebsaufgabe vor (s. Anm. 17). Es ist aber auch der in § 4g geregelte Besteuerungsaufschub analog anwendbar, der nach fünf Jahren infolge der sukzessiven Gewinnerhöhung wieder beseitigt ist (s. Anm. 17, 21).

► *Beispiel ohne gesetzliche Grundlage:* Nach hM ist die nicht nur vorübergehende Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe zu werten (s. Anm. 491; SCHMIDT/HEINCKE XXVII. § 4 Rn. 360 „Betriebsverpachtung“; KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 262). Gleichwohl kann der Betrieb ohne Gewinnrealisierung als fortbestehend behandelt werden; der Betriebsaufgabetatbestand sei teleologisch zu reduzieren (s. Anm. 491; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 692).

Keine Fälle der aufgeschobenen Gewinnrealisierung sind der Strukturwandel (s. Anm. 427), die Betriebsunterbrechung ieS (s. Anm. 120, 417), der Übergang zu einem Liebhabereibetrieb (s. Anm. 120, 427), die im Inland erfolgende Betriebsverlegung (s. Anm. 416) und die unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 (s. Anm. 21). In diesen Fällen ist überhaupt kein Gewinnrealisierungstatbestand, insbes. nicht der einer Betriebsaufgabe erfüllt. Zur Beurteilung der Betriebsverlegung ins Ausland s. Anm. 17, 437.

## II. Begünstigung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen

### 5 1. Begünstigung durch Steuerbefreiung und Tarifiermäßigung

Die Abgrenzung der laufenden Gewinne aus Gewerbebetrieb (§ 15) von den Veräußerungs-/Aufgabegewinnen iSd. § 16 ist von großer Bedeutung, weil die Veräußerungs-/Aufgabegewinne in mehrfacher Hinsicht stbegrünstigt sind:

**Freibetrag nach Abs. 4:** Abs. 4 bestimmt eine sachliche StBefreiung. Diese Vorschrift will die alters- bzw. gesundheitsbedingte Veräußerung/Aufgabe erleichtern; s. ausführlich Anm. 500 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. dazu auch Anm. 484; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 7; SEITHEL, DStR 1989, 55 [61 f.]). Daneben sind die den Entnahmegewinn bei Ansatz des Buchwerts stfrei belassenden Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 5 und 6 (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 Sätze 5, 6 entnimmt (s. Anm. 128, 484; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 94; s. auch BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; R 16 Abs. 2 Satz 8 EStR).

**Ermäßigter Steuersatz (§ 34):** Die Tarifiermäßigung des § 34 will Härten begegnen, die durch die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven auftreten (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [126]; s. Anm. 501). Mit Wirkung ab dem 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 (§ 52 Abs. 1 idF des StSenkErgG) wieder der halbe StSatz – begrenzt auf einen Betrag von insgesamt 5 Mio. € – eingeführt (WENDT, FR 2000, 1199). Demnach war der halbe StSatz nur für die VZ 1999 und 2000 nicht anwendbar; diese „Aussetzung“ des halben StSatzes für die VZ 1999 und 2000 ist verfassungsrechtl. grundsätzlich unbedenklich (s. § 34 Anm. 4; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 2; s. aber Vorlagebeschluss des BFH v. 6.11.2002 – XI R 42/01, BStBl. II 2003, 257). Durch das HBeglG 2004 wurde der halbe StSatz mit Wirkung ab dem VZ 2004 auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes heraufgesetzt – begrenzt durch eine Mindestbesteuerung mit dem Eingangssteuersatz (VZ 2004: 16 %; ab VZ 2005: 15 %). Zu den Voraussetzungen des halben StSatzes s. im Einzelnen § 34 Anm. 74 ff.

Für die VZ 1999 und 2000 wird die Tarifiermäßigung (nur) nach der Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 (auf Antrag des Stpfl.) berechnet. Ab dem VZ 2001 kommt, soweit die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 nicht vorliegen (zB bezüglich des 5 Mio. € übersteigenden Gewinns), die Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 von Amts wegen (s. dazu § 34 Anm. 11; PAUS, StWa. 2002, 67 [75]) zur Anwendung.

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

**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).

## 6 2. Ermittlung des begünstigten Gewinns

Die Abgrenzung des begünstigten Gewinns vom laufenden Gewinn wird durch die in Abs. 2 geregelte besondere Gewinnermittlung für Veräußerungs-/Aufgabegewinne gewährleistet (s. dazu Anm. 337, 340 iVm. Anm. 128, 481).

**Besondere Gewinnermittlungsvorschriften für Veräußerungs- und Aufgabegewinne:** Abs. 2 und Abs. 3 Sätze 5–8 enthalten – gegenüber der laufenden Gewinnermittlung (s. Anm. 20) – eigenständige Vorschriften zur Ermittlung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns. Diese Sonderregelungen gelten für sämtliche Veräußerungs-/Aufgabevorgänge iSd. § 16 (s. Anm. 301; ausführlich Anm. 335). Der Veräußerungs-/Aufgabegewinn berechnet sich gem. Abs. 2 Satz 1 (iVm. Abs. 3 Satz 1) nach folgender Formel: Veräußerungs-/Aufgabepreis abzüglich der Veräußerungs-/Aufgabekosten und des (anteiligen) Werts des BV (s. Anm. 300, 480).

**Keine Verpflichtung zur Erstellung einer Veräußerungs-/Aufgabebilanz:** Weder § 16 noch andere gesetzliche Vorschriften begründen für den Stpfl. die Verpflichtung, den Veräußerungs-/Aufgabegewinn anhand einer Bilanz zu ermitteln (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [805]; H 16 [2] „Aufgabegewinn“ EStH; s. Anm. 337, 480). Der Stpfl. kann, muss aber keine Veräußerungs-/Aufgabebilanz erstellen.

**Weitere Sonderregelungen für die Gewinnermittlung bei Realteilung:** Die Realteilung ist die Aufgabe des Betriebs einer Mitunternehmerschaft (s. Anm. 450). Gleichwohl sind nach Maßgabe des Abs. 3 Sätze 2–4 bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zwingend die Buchwerte fortzuführen (s. Anm. 440 ff.). Die in Abs. 3 Satz 4 enthaltene Körperschaftsklausel wird um die Regelung in Abs. 5 ergänzt (s. Anm. 550). Soweit die WG bei einer Realteilung in das PV übernommen werden, wird den Mitunternehmern gem. Abs. 3 Satz 8 der Aufgabegewinn nach dem gemeinen Wert der erhaltenen WG zugerechnet (s. Anm. 490).

7–9 Einstweilen frei.

## D. Geltungsbereich des § 16

### I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

#### 10 1. Persönlicher Geltungsbereich

**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 Mitunternehmerschaften:** 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 Mitunternehmerschaft sein (doppel- oder mehrstöckige Mitunternehmerschaft; dazu grundlegend BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Dies bedeutet:

▷ Wird der (Teil-)Betrieb einer Mitunternehmerschaft veräußert/aufgegeben, ist die Mitunternehmerschaft (nicht deren Mitunternehmer) Gewinnerzie-

lungssubjekt iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 130) und Abs. 3 (s. Anm. 410); die Mitunternehmerschaft erfüllt den Veräußerungs-/Aufgabebetstand. Der erzielte Veräußerungs-/Aufgabegewinn wird auf Ebene der Mitunternehmerschaft einheitlich und gesondert festgestellt (§ 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO; s. Anm. 45) und den Mitunternehmern zugerechnet (s. Anm. 58 und 490).

- ▷ 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 (s. Anm. 201) und Nr. 3 sowie des Abs. 3; s. auch Anm. 201. Es ist str., ob in diesem Fall die StBegünstigungen des Abs. 4 und des § 34 Abs. 3 zu gewähren sind. Dies ist zu verneinen, weil eine Obergesellschaft nicht die personenbezogenen Voraussetzungen der Altersgrenze und Berufsunfähigkeit erfüllen kann (s. dazu § 15 Anm. 650); zu den gewstl. Auswirkungen s. Anm. 40. 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. 650).
- ▷ Wird im Fall einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft der Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft veräußert/aufgegeben, wird der Veräußerungstatbestand vom Obergesellschafter erfüllt. Veräußerungs-/Aufgabegenstand ist der Anteil an der Obergesellschaft. Str. ist, ob dieser Vorgang nur eine Veräußerung darstellt oder in zwei Veräußerungen aufzuteilen ist; zu den Auswirkungen der unterschiedlichen Rechtsansichten s. § 15 Anm. 657. Nach zutreffender Ansicht liegt nur eine Veräußerung, nicht zugleich auch eine (zweite) mittelbare Veräußerung/Aufgabe des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft vor (s. auch Anm. 206); zu den gewstl. Auswirkungen s. Anm. 40. 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. 1–3) auch auf KStSubjekte (Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1 Abs. 1 KStG) anwendbar (s. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR).

§ 16 gilt auch für die Veräußerung/Aufgabe des wirtschaftlichen – keinen Zweckbetrieb darstellenden (vgl. § 64 AO) – Geschäftsbetriebs einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerfreien Körperschaft, wenn in dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gewerbliche Einkünfte erzielt werden (zu den möglichen Einkunftsarten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs s. DJPW/Josr, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nF Rn. 244 ff.). Hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs tritt partielle KStPfllicht ein (DJPW/Josr, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nF Rn. 236; s. auch Anm. 201). Daneben sind auch juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren BgA kstpf. (§ 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 (s. auch Anm. 201).

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

## 2. Sachlicher Geltungsbereich

**Gewerbliche Veräußerungs-/Aufgabegewinne:** § 16 gilt nur für Veräußerungs-/Aufgabegewinne aus Gewerbebetrieb. Die Veräußerungs-/Aufgabegewinne aus LuF und selbständiger Arbeit sind in §§ 14, 14a und in § 18 Abs. 3 entsprechend dem § 16 geregelt (s. Anm. 28). § 16 setzt das Vorliegen gewerblicher Einkünfte voraus (s. Anm. 50). Diese Vorschrift erfasst nur die Einkünfte,

die bei der Veräußerung/Aufgabe der in § 16 Abs. 1 genannten Sachgesamtheiten entstehen. Die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen unter § 15 (zum Begriff des „laufenden Gewinns“ s. Anm. 297).

**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. dazu Anm. 35). Ist § 16 anwendbar, erzielt die Körperschaft kstpfll. Veräußerungs-/Aufgabegewinne (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16), die nicht stbegrünstigt sind (s. Anm. 50, 201); für Körperschaften gilt weder Abs. 4 (s. § 11 KStG Anm. 16) noch § 34 (BFH v. 21.2.1991 – IV R 93/89, BStBl. II 1991, 455; R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR). Dies ist nach zutreffender Auffassung von Rspr. (BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515 [516]; v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817 [818]), und FinVerw. (R 67 Abs. 2 KStR) auch dann der Fall, wenn eine KapGes. als Organgesellschaft zu einer natürlichen Person oder PersGes. aus natürlichen Personen in einem Organisationsverhältnis iSd. §§ 14 ff. KStG steht (aber str.; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 11; aA TIEDTKE/WÄLZHOlz, GmbHR 2001, 847; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 96).

## II. Anwendung des § 16 auf Auslandsbeziehungen

**Schrifttum:** LÜDCKE, Die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, StbKongrRep. 1994, 218; ROTH, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung, StbJb. 1997/98, 427; KUMPF/ROTH, Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, 787; KAMINSKI, Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische DBA-Betriebsstätte als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG?, IStR 2001, 129; KUMPF, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenenerlass, FR 2001, 449; WAGNER, Auflösung von ausländischen Betriebsstätten: Steuerfolgen nach Doppelbesteuerungsabkommen und „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen“ unter Berücksichtigung von Bankstrukturen, IStR 2001, 570; VOGEL, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91; KLEINERT/PROBST, Endgültiges Aus für steuerliche Wegzugsbeschränkungen bei natürlichen und juristischen Personen, DB 2004, 673; SCHNITZER, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, BB 2004, 804; WASSERMEYER, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613; 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; RÖDDE/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil 1: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; WASSERMEYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMEYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864; DE WEERTH, Anmerkung 2 zu EuGH, Urt. v. 15.5.2008 C – 414706, IStR 2008, 405; DÖRFLER/RIBBROCK, Definitive Verluste aus EU-Betriebsstätten sind trotz DBA-Freistellung zu berücksichtigen, BB 2008, 1325; ENGLISCH, Anmerkung 1 zu EuGH, Urt. v. 15.5.2008 C – 414706, IStR 2008, 404; REHM/NAGLER, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, IStR 2008, 129.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 24.12.1999 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, 1076, geändert durch BMF v. 20.11.2000, BStBl. I 2000, 1509, und v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1385; BMF v. 14.5.2004 (Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes), BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, 1; Leitfaden zur Besteuerung ausländischer

Einkünfte bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, Stand Juli 2004, OFD München/OFD Nürnberg, www.bayern.de (im folgenden: Leitfaden der FinVerw.); BMF v. 29.9.2004 (Verwaltungsgrundsätze-Dotationskapital), BStBl. I 2004, 917.

## 1. Geltung für Steuerausländer mit inländischer Betriebsstätte

### a) 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. Betriebsstätte (§ 12 AO) oder ihrem inländ. ständigen Vertreter zuzuordnenden gewerblichen Einkünften beschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; s. ausführlich § 49 Anm. 170 ff.). Dabei kann es sich auch um Einkünfte iSd. § 16 handeln. § 16 kommt insbes. bei der Auflösung der inländ. Betriebsstätte in Betracht; zur Besteuerung nach § 16 bei einem ständigen Vertreter s. BLÜMICH/WIED, § 16 Rn. 63.

**Auflösung einer inländischen Betriebsstätte:** Die inländ. Betriebsstätte 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 veräußerten/aufgegebenen inländ. Betriebsstätte um den ganzen Gewerbebetrieb, einen Teilbetrieb oder gesamten Mitunternehmeranteil handelt.

► *Folgende Fälle sind insbes. denkbar:*

- ▷ *Veräußerung/Aufgabe eines (Teil-)Betriebs nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3:* Bei Veräußerung/Aufgabe der inländ. Betriebsstätte im Rahmen der Veräußerung/Aufgabe des gesamten ausländ. Gewerbebetriebs oder ausländ. Teilbetriebs ist § 16 insoweit anwendbar, als der Gewinn wirtschaftlich der inländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 63). Wird nur die inländ. Betriebsstätte veräußert/aufgegeben, ist § 16 dann anwendbar, wenn es sich bei der inländ. Betriebsstätte um den ganzen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb handelt (s. § 49 Anm. 193; BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 63; LÜDICKE, StbKongrRep. 1994, 217 [240]; WASSERMEYER will eine Betriebsaufgabe auch dann bejahen, wenn kein Gewerbebetrieb/Teilbetrieb vorliegt, s. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 7 MA Rn. 305). Die Verlegung einer inländ. Betriebsstätte ins Ausland führt zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts. Nach dem finalen Betriebsaufgabebegriff des BFH läge in diesem Fall für die Zeit bis 2005 eine Betriebsaufgabe vor, wenn die verlegte Betriebsstätte ein (Teil)Betrieb ist. Ab 2006 sind die Vorschriften der § 4 Abs. 1 Satz 3, § 4g idF des SEStEG zu beachten (s. dazu Anm. 4, 17).
- ▷ *Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3:* Im Ausland ansässige Mitunternehmer einer inländ. gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten PersGes. haben inländ. Betriebsstatteneinkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, weil die Beteiligung an einer inländ. PersGes. als inländ. Betriebsstätte des Steuerausländers gilt. Zu diesem Betriebsstatteneinkünften gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung/Aufgabe des inländ. Mitunternehmeranteils (s. Anm. 201). Inländ. 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 Betriebsstätte unterhält. Die Einkünfte aus der Veräußerung/Aufgabe des Mit-

unternehmeranteils sind stpfl., soweit sie auf die inländ. Betriebsstätte 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. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.5.2; v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411).

► *Verfahrensfragen:* Die Betriebsstatteneinkünfte werden im Wege der Veranlagung, nicht durch StAbzug festgesetzt (Arg.: keine Einkünfte iSd. des § 50a Abs. 4). Für die Einkünfte nach § 16 gelten die Tarifiermäßigungen nach § 34 Abs. 1 und 3 (§ 50 Abs. 1 Satz 3; s. § 50 Anm. 65 ff.). In beiden Fällen kann der nach § 50 Abs. 2 Satz 3 vorgeschriebene Mindeststeuersatz von 25 % unterschritten werden (s. § 50 Anm. 67). Bei Anwendung des § 34 Abs. 3 gilt aber nach Satz 2 ein Mindeststeuersatz von 15 % (bis VZ 2003: 19,9 %; VZ 2004: 16 %). Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 wird nicht gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 4; s. § 50 Anm. 70).

► *Kein Ausschluss des Besteuerungsrechts durch DBA:* Das sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 16 ergebende Besteuerungsrecht wird durch die DBA regelmäßig nicht eingeschränkt (s. § 49 Anm. 193; BLÜMICH/WIED, § 16 Rn. 60). Die DBA weisen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Deutschland belegenen Betriebsstätten im Allgemeinen der Bundesrepublik Deutschland zu (s. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).

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

§ 20 UmwStG idF des SEStEG 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 idF des SEStEG). Für diese Personen spielt es keine Rolle, ob im Inland ein Besteuerungsrecht für die stillen Reserven an den aus der Einbringung erworbenen Anteilen besteht (DJPW/PATR, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 12); § 20 UmwStG idF des SEStEG ist anwendbar, wenn die inländ. Betriebsstätte als Betrieb/Teilbetrieb zu qualifizieren ist.

Hat der beschränkt Stpfl. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt außerhalb des EU/EWR-Bereichs (Drittland), ist § 20 UmwStG idF des SEStEG 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 idF des SEStEG; ausführlich DJPW/PATR, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 14). Ist dies zu verneinen, gilt § 20 UmwStG idF des SEStEG nicht; es liegt eine Veräußerung iSd. § 16 in Form eines tauschähnlichen Geschäfts (s. hierzu auch Anm. 100) vor, das zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven führt.

**Bei der Einbringung einer inländischen Betriebsstätte in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** durch einen beschränkt Stpfl. ist § 24 UmwStG anwendbar, wenn die inländ. Betriebsstätte als Betrieb/Teilbetrieb zu qualifizieren ist. Das SEStEG hat insoweit zu keinen Änderungen geführt; 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 idF des SEStEG). § 24 UmwStG ist daher für alle beschränkt Stpfl. anwendbar (DJPW/PATR, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 17).

Es ist auch unerheblich, ob die aufnehmende PersGes. im Inland oder Ausland ansässig ist (DJPW/PATR, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 17; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 87 zur alten Rechtslage); der Einbringende bleibt als Mitunternehmer nach § 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a beschränkt stpfl.

**b) Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften**

13

Im Ausland ansässige KStSubjekte iSd. § 1 Abs. 1 KStG sind mit ihren inländ. gewerblichen Einkünften beschränkt kstpf. (§ 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 der 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 idF des SEStEG ist anwendbar) oder Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittland hat (§ 20 UmwStG idF des SEStEG ist nur dann anwendbar, wenn unbeschränktes inländ. Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in den Geschäftsanteilen an der Übernehmerin besteht).

Für den Fall, dass eine außerhalb der EU/EWR-Bereichs ansässige Körperschaft mit inländ. Betriebsstätte nach ausländ. Umwandlungsrecht auf eine andere Körperschaft desselben Staates verschmolzen wird, greift § 12 Abs. 2 KStG idF des SEStEG ein (DJPW/DÖTSCH, vor § 12 KStG Rn. 18).

**2. Geltung für Steuerinländer mit ausländischen Betriebsstätten****a) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen**

14

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

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

► *Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 2a Abs. 1 und 2:* Bei Verlusten aus einer in einem ausländ. Staat belegenen Betriebsstätte ist die spezielle Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu beachten (s. dazu ausführlich § 2a Anm. 57 ff.); sie gilt nach § 2a Abs. 2 Satz 1 nicht für Betriebsstätten mit bestimmten aktiven Tätigkeiten (Aktivitätsklausel; s. dazu ausführlich § 2a Anm. 161 ff.).

§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 und Verfassungsrecht: § 2a ist nach zutreffender Rspr. des BFH verfassungsgemäß (s. dazu § 2a Anm. 11 mwN aus der BFH-Rspr.; PROBST in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 16 ff.; BLÜMICH/WIED, § 16 Rn. 14; kritisch LBP/DREYER, § 2a Rn. 57).

§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 und EU-Recht: Zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1, wenn die Berücksichtigung von Verlusten aus in EU-/EWR-Mitgliedstaaten liegenden Betriebsstätten in Rede steht, s. BFH v. 29.1.2008 – I R 85/06, BFH/NV 2008, 1047 (entschieden für § 2a Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 EStG 1990); PB, DSz 2008, 347; REHM/NAGLER, IStR 2008, 129 (130); LBP/DREYER, § 2a Rn. 58; beachte BMF v. 24.11.2006, BStBl. I 2006, 763, und v. 11.6.2007, BStBl. I 2007, 488, die nur eine partielle Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 2a annehmen und sich zur EU-Konformität des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 noch nicht geäußert haben. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 bleibt im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar (REHM/NAGLER, IStR 2008, 129 [130]).

**DBA mit Freistellungsmethode:** In den DBA ist für gewerbliche Einkünfte (auch solche iSd. § 16) regelmäßig die Freistellungsmethode (nicht Anrechnungsmethode) geregelt (s. Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.4.1). Nach der Freistellungsmethode ist das deutsche Besteuerungsrecht gem. Art. 7 iVm. Art. 23A OECD-MA ausgeschlossen, aber regelmäßig mit einem sog. Progressionsvorbehalt verbunden. 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, DStR 2008, 1086 mwN; sog. Symmetriethese; s. auch § 2a Anm. 33 und § 32b Anm. 85, aber str.).

*DBA- und EU-Recht:* Das vorerwähnte Abkommensverständnis des BFH (Ausnahme ausländ. Betriebsstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer) verstößt nach Auffassung des EuGH – bei einem DBA mit einem EU-Mitgliedstaat – nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn die Verluste im Betriebsstättenstaat für künftige Besteuerungszeiträume bei der Besteuerung der Betriebsstätteinkünfte berücksichtigt werden können. Es liege zwar ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit (Art 43 ff. EGV) vor. Dieser sei aber zwecks Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Bekämpfung der Gefahr doppelter Verlustberücksichtigung gerechtfertigt (EuGH v. 5.5.2008 – Rs. C-414/06, juris; EuGH-Vorlage des BFH v. 28.6.2006 – I R 84/04, BStBl. II 2006, 861); zur Abziehbarkeit von Verlusten im Stammhausstaat, die im Betriebsstättenstaat nicht abgezogen werden können, s. DÖRFLER/RIBBROCK, BB 2008, 1325. Gegen die EU-Konformität der vom BFH praktizierten Symmetriethese bestehen bei einem DBA mit einem Drittstaat ebenfalls keine Bedenken, weil für diesen Fall schon gar keine gemeinschaftsrechtl. Vorgaben bestehen (BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, DStR 2008, 1086; EuGH v. 6.11.2007 – Rs. C-415/06, DB 2007, 2747; BFH v. 22.8.2006 – I R 116/04, BStBl. II 2006, 864, EuGH-Vorlage); s. zum Ganzen auch ENGLISCH, IStR 2008, 404; DE WEERTH, IStR 2008, 405; REICHL/WITTKOWSKI, BB 2006, 2496.

Die stfreien Auslandseinkünfte nach § 16 wirken sich aber auf die Ermittlung des EStsatzes (Progressionsvorbehalt nach § 32b) aus. Während bis einschließlich VZ 2000 ausländ. (positive wie negative) Einkünfte nach § 16 gem. § 32b Abs. 2 Nr. 2 aF als außerordentliche Einkünfte bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts außer Ansatz blieben, sind ab VZ 2001 ausländ. (positive wie negative) DBA-stfreie Einkünfte gem. § 16 nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 idF des StSenkG mit  $\frac{1}{5}$  in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen (s. § 32b Anm. 132).

Positive Auslandseinkünfte nach § 16 (positiver Progressionsvorbehalt) erhöhen, negative Auslandseinkünfte nach § 16 (negativer Progressionsvorbehalt) mindern den Regelsteuersatz auf inländ. Einkünfte. Nach Verwaltungsmeinung (H 2a [Allgemeines] und H 32b [Ausländische Verluste] EStH) ist bei der Frage, ob ein negativer Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen ist, auch § 2a Abs. 1 und 2 zu prüfen (aA zB § 32b Anm. 136 „Verlustausgleich“). Bis einschließlich VZ 1998 konnten Verluste aus ausländ. gewerblichen Betriebsstätten, die nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt waren, unter Vorbehalt einer späteren Nachversteuerung (Hinzurechnung) nach § 2a Abs. 3, 4 (zur Hinzurechnung s. § 2a Anm. 269 ff., 279 ff.) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer abgezogen werden (s. § 2a Anm. 18, 33 ff. und 229 ff.). Die mögliche Nachversteuerung (Hinzurechnung) bereits verrechneter Verluste war ursprünglich bis VZ 2008 befristet (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 6); die § 52 Abs. 3 Sätze 3 und 6 idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) sehen nunmehr eine zeitlich unbefristete Hinzurechnung ausgeglichener ausländ. Betriebsstättenverluste vor (BTDrucks. 16/6290, 70; WARNKE, EStB 2008, 21 [26]).

## 15 b) Anwendung auf Betriebsstätten unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften

**Bei Fehlen eines DBA** besteht das Besteuerungsrecht aus § 16. Die Doppelbesteuerung wird durch Anwendung der Anrechnungsmethode (§ 26 Abs. 1

KStG) vermieden. Die Körperschaft kann zwischen der Steueranrechnung (§ 26 Abs. 6 KStG iVm. § 34c Abs. 1) und dem StAbzug (§ 26 Abs. 6 KStG iVm. § 34c Abs. 2) wählen. Bei Verlusten aus ausländ. Betriebsstätten ist nach § 8 Abs. 1 KStG – wie bei den EStSubjekten – § 2a grds. zu beachten (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR; s. auch § 2a Anm. 14); zur Anwendung des § 2a s. Anm. 14.

**Bei Vorliegen eines DBA** 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 auf KStSubjekte nicht anwendbar (s. § 32b Anm. 18).

### 3. Anwendung des § 16 im AStG

16

§ 16 ist auch im AStG anzuwenden. Es ist insbes. auf folgende Fälle hinzuweisen:

**Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 2 AStG):** Der nur bei natürlichen Personen anwendbare § 2 AStG regelt die erweiterte beschränkte EStPflcht bei Wegzug in ein niedrig besteuertes Gebiet (im einzelnen BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 9 ff.). Er dehnt den Katalog der im Inland stpfl. Einkünfte über § 49 hinaus aus (s. dazu BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 14 [Tz. 2.5.0]). Dabei sind bei der Festsetzung des Stsatzes nach § 2 Abs. 5 AStG neben den der erweiterten beschränkten StPflcht unterliegenden Einkünfte auch alle anderen Einkünfte des Stpfl. einzubeziehen (Progressionsvorbehalt; BMF v. 14.5.2004, BStBl. I, Sondernummer 1/2004, 16 [Tz. 2.5.3.1]). Für den Fall des Vorliegens einer erweitert beschränkten StPflcht nach § 2 AStG bedeutet dies:

► *Veräußert ein Auswanderer eine inländ. Sachgesamtheit iSd. § 16*, liegen der erweitert beschränkten EStPflcht unterliegende außerordentliche Inlandseinkünfte vor. Bei Bestimmung des auf den Veräußerungsgewinn anwendbaren Stsatzes sind sämtliche Einkünfte des Stpfl. zugrunde zu legen (§ 2 Abs. 5 AStG). Der Veräußerungsgewinn selbst ist nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I, Sondernummer 1/2004, 16 [Tz. 2.5.1]); es ist zwar § 34, aber nicht § 16 Abs. 4 (s. § 50 Abs. 1 Satz 4) anwendbar. Bei Bestehen eines DBA wird regelmäßig dem Betriebsstättenstaat (Bundesrepublik Deutschland) das Besteuerungsrecht (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) eingeräumt (s. Anm. 12). In diesem Fall sind bei der Bestimmung des auf die Betriebsätteneinkünfte anzuwendenden Stsatzes ebenfalls sämtliche Einkünfte des Stpfl. zugrunde zu legen (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I, Sondernummer 1/2004, 16 [Tz. 2.0.2.1 Nr. 3]).

► *Veräußert der Auswanderer eine ausländ. Sachgesamtheit iSd. § 16* (außerordentliche Auslandseinkünfte nach § 16), sind diese Einkünfte im Inland zwar nicht stbar, aber in die Ermittlung des Progressionsvorbehalts nach § 2 Abs. 5 AStG zur Festsetzung des Stsatzes einzubeziehen, der den erweitert beschränkt stpfl. Einkünften zugrunde gelegt wird. UE sind die außerordentlichen Auslandseinkünfte ab VZ 2001 mit  $\frac{1}{5}$  (nicht in voller Höhe) in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 analog; s. Anm. 14), weil der Auswanderer für seine stpfl. Einkünfte die Steuer entrichten soll, die angefallen wäre, wenn die ausländ. Einkünfte inländ. gewesen wären (FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2 AStG Rn. 117b).

**Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG):** Eine Anwendung des § 16 kommt im Rahmen der §§ 7 ff. AStG in Betracht, weil die von der ausländ. Kap-

Ges. erzielten und der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln sind (§ 10 Abs. 3 Satz 1 AStG).

Zur Frage der Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit Europarecht s. SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, vor §§ 7–14 AStG Rn. 78 ff.; WASSERMEYER, GmbHR 2004, 613 (617 f.). Zur Funktionsweise der Hinzurechnungsbesteuerung s. WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 7 AStG Rn. 4–4.2.

Es ist an folgende Fälle auf Ebene der Zwischengesellschaft zu denken:

► *Veräußerung des Betriebs/Teilbetriebs einer Zwischengesellschaft*: Soweit der Veräußerungsgewinn dem passivem Erwerb zuzuordnen ist, greift die Hinzurechnungsbesteuerung ein (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 296). Der Freibetrag nach Abs. 4 ist auf den Veräußerungsgewinn nicht anwendbar (s. Anm. 11; WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 298). Ist Steuerinländer eine natürliche Person, soll zwar der Freibetrag des Abs. 4, nicht aber § 34 zur Anwendung kommen (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 155).

► *Hinsichtlich der Beendigung eines Bereichs des passiven Erwerbs durch die Zwischengesellschaft* gilt Folgendes:

*Rechtslage bis 2005*: Die Einstellung eines bestimmten Tätigkeitsbereichs stellt keine Betriebsaufgabe dar. Es ist keine Besteuerung der stillen Reserven unter Hinweis auf § 16 Abs. 3 möglich, weil die bisher im passivem Erwerb verwendeten WG BV bleiben; die Zwischengesellschaft hat kein PV (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 297). Der Wegfall der Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung (zB Entfallen des erforderlichen Beteiligungsverhältnisses an der Zwischengesellschaft; Sitzverlegung der Zwischengesellschaft in ein Hochsteuergebiet) und das damit einhergehende Ausscheiden des unbeschränkt Stpfl. aus der Hinzurechnungsbesteuerung führt mangels eines allgemeinen Entstrickungsstatbestands (s. dazu Anm. 4, 17) zu keiner Versteuerung der im BV einer Zwischengesellschaft vorhandenen stillen Reserven (glA WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 10 AStG Rn. 253, 297).

*Rechtslage seit 2006*: UE sprechen gute Gründe dafür, dass mit der Einführung des § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG (allgemeiner Entstrickungsgrundsatz für Fälle mit Auslandsbezug; s. Anm. 4, 17) nunmehr in vorstehend genannten Fällen eine Betriebsaufgabe vorliegt.

### III. Ausdehnung des § 16 Abs. 3 auf Entstrickungsfälle

**Allgemeines:** Nach der Rspr. liegt der Tatbestand einer Betriebsaufgabe auch dann vor, wenn der Betrieb zwar 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 (zB BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; s. auch Anm. 437 mwN). Diese am Reservenschicksal orientierte Auslegung des Betriebsaufgabetatbestands („finales Betriebsaufgabeverständnis“) wird von der Rspr. praktiziert, um in gesetzlich nicht geregelten Fällen der Steuerentstrickung einen Verlust von inländ. Besteuerungssubstrat zu vermeiden. Diese Rspr. betrifft sowohl Inlandsfälle als auch Fälle mit Auslandsbezug.

**Verhältnis der bisherigen Rechtsprechung zu § 4 Abs. 1 Satz 3:** Seit 2006 geht § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG in seinem tatbestandlichen Anwendungsbereich (Fälle mit Auslandsbezug) den bisherigen Rspr.-Grundsätzen zur Be-

triebsaufgabe wegen Steuerentstrickung vor (s. Anm. 4, 437). Außerhalb dieses Anwendungsbereichs behält die am Reservenschicksal orientierte Rspr. des BFH nach wie vor ihre Bedeutung. Diese auch ab 2006 fortgeltende Rspr. betrifft insbes. die Betriebsaufgabe wegen „Steuerentstrickung“ durch Rechtsvorgänge (s. dazu ausführlich Anm. 438); sie bezieht sich auf Inlandssachverhalte und verdient uE weitgehend Zustimmung.

**Fälle mit Auslandsbezug nach Grundsätzen der Rechtsprechung bis 2005:** Kritisch ist die bisherige Rspr. zur Betriebsaufgabe bei Fällen mit Auslandsbezug zu werten.

► *Rspr.-Grundsätze bis 2005:* Im Einzelnen wurden von der Rspr. folgende Fälle entschieden:

- ▷ *Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland:* Die Rspr. bejaht bei der Wohnsitzverlegung ins Ausland eine Betriebsaufgabe, falls durch diesen Vorgang das BV aus der deutschen Besteuerung ausscheidet (BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494 [496]; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76). Als Beispiel ist der Wegzug des Verpächters bei der Betriebsverpachtung zu nennen, der im Inland keinen Vertreter bestellt hat (BFH v. 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494 [496]; zu Recht kritisch HELLWIG, DStR 1979, 335 [337]). Eine Betriebsaufgabe wurde auch dann bejaht, wenn der Stpfl. nach Einbringung seines Betriebs in eine KapGes. zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt hat (BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283). Dieser Fall ist inzwischen in § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG aF (Einbringungen bis 12.12.2006) bzw. § 22 UmwStG idF des SEStEG (Einbringungen ab 13.12.2006) gesetzlich geregelt (s. auch Anm. 437).
  - ▷ *Verlegung des Betriebs vom Inland ins Ausland:* Scheidet der Betrieb eines unbeschränkt Stpfl. aufgrund eines bestehenden DBA infolge einer Betriebsverlegung ins Ausland aus der inländ. Besteuerung aus (DBA mit Freistellungsmethode), bejaht die Rspr. ebenfalls eine Betriebsaufgabe (BFH v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76; v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630).
  - ▷ *Abschluss eines DBA:* Wird mit dem Staat, in dem der Stpfl. einen Betrieb unterhält, ein DBA abgeschlossen, das das Besteuerungsrecht für den Betrieb dem anderen Staat zuweist, liegt nach der Rspr. mangels Aufgabebehandlung keine Betriebsaufgabe vor (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246).
- *Stellungnahme:* UE bedeutet die von der Rspr. in den Fällen der Betriebs-/Wohnsitzverlegung ins Ausland bejahte Betriebsaufgabe mit Sofortbesteuerung eine unzulässige Gesetzesanalogie und – falls der ausländ. Staat ein EU-/EWR-Mitgliedstaat ist – einen Verstoß gegen Europarecht (Art. 43 EGV). Das deutsche Ertragsteuerrecht kannte keinen allgemeinen – geschriebenen oder ungeschriebenen – Grundsatz der Gewinnrealisierung durch Steuerentstrickung (s. SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 360 „Steuerentstrickung“; SCHNITGER, BB 2004, 804 [812]; KAMINSKI, IStR 2001, 129 [130]; s. auch Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zu FR 11/2001, 11 ff.). Die stillen Reserven konnten daher bei einer Steuerentstrickung nur in den gesetzlich geregelten Fällen besteuert werden. Auch die Rspr. lehnte grundsätzlich einen (ungeschriebenen) allgemeinen Grundsatz der Gewinnrealisierung durch Steuerentstrickung ab (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 [189]; v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246 [248]), bejahte aber in den vorstehend genannten Fällen der Wohnsitz-/Betriebsverlegung – obwohl der betriebliche Organismus unverändert blieb – eine Betriebsaufgabe. Im Übrigen gehen die bei Verbringung des WG in eine ausländ. Betriebsstätte im Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven bei Bestehen einer dem Art. 7 OECD-MA entsprechenden Regelung ohnehin nicht der deutschen Besteuerung verloren (s. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 7 MA Rn 243 ff.;

anders wohl jetzt der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG; s. dazu SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 329). Gerade deshalb galt wohl auch dieses finale Rspr.-Verständnis für weite Teile des Fachschrifttums (für die Zeit vor Inkraft-Treten des § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG) als überholt (s. vor § 4 Anm. J 06-1; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 4 Rn. 360 „Steuerentstrickung/Steuer- verstrickung“; WASSERMAYER, DB 2006, 1176 [1177]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 181 [1483]). Für das von der FinVerw. im Betriebsstättenerrlass bei Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte gewährte Wahlrecht (Gewinnrealisierung im Überführungszeitpunkt oder Festschreibung der stillen Reserven; s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.1) bestand keine Rechtsgrundlage. Zudem verstößt die am Reservenschicksal orientierte Auslegung des Betriebsaufgabetatbestands für den Fall der Überführung in einen EU-Mitgliedstaat gegen Art. 43 EGV. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Hughes des Lasteyrie du Saillant), GmbHR 2004, 504 ff., hat die Rechtsauffassung bestätigt, dass es eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn an den Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat nachteiligere stl. Folgen als an einen Umzug innerhalb desselben Landes geknüpft werden (s. auch MEILICKE, GmbHR 2004, 511). Dieser Gedanke gilt nicht nur in Wegzugsfällen, sondern auch bei der Überführung von WG in eine andere Betriebsstätte (s. WASSERMAYER, GmbHR 2004, 613 [616]; MEILICKE, GmbHR 2004, 511). Da weder an die inländ. Wohnsitzverlegung noch an die inländ. Betriebsverlegung (s. Anm. 438) Besteuerungsfolgen nach § 16 Abs. 3 anknüpfen, darf auch bei Wohnsitz- und/oder Betriebsverlegung in einen anderen Mitgliedstaat keine sofortige Besteuerung eingreifen (glA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 484 mwN; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 70a; FG Rhld.-Pf. v. 17.1.2008, EFG 2008, 680, nrkr., Rev. Az. BFH I R 28/08).

**Fälle mit Auslandsbezug ab 2006:** Mit Wirkung ab 2006 (bzw. für nach dem 31.12.2005 endende Wj.; vgl. § 52 Abs. 8b) ist § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG zu beachten.

► *Entstrickungsfälle nach § 4 Abs. 1 Satz 3:* Nach dem Willen des Gesetzgebers (s. BTDrucks. 16/2710, 28: Entstrickung auch bei DBA mit Anrechnungsmethode) dürfte in folgenden Fällen (Steuerverschärfung in weiten Bereichen) eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein:

- ▷ *Verlegung des Betriebs vom Inland ins Ausland,* wobei mit dem ausländ. Staat ein DBA mit Freistellungsmethode („Ausschluss des Besteuerungsrechts“; wie bisherige Rspr.), ein DBA mit Anrechnungsmethode („Beschränkung des Besteuerungsrechts“; Steuerverschärfung gegenüber bisheriger Auffassung der FinVerw., s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.1) oder kein DBA besteht („Beschränkung des Besteuerungsrechts“ wegen Anrechnungsverpflichtung nach § 34c; Steuerverschärfung gegenüber bisheriger Auffassung der FinVerw., s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.1); s. zur Rechtslage bei EinzelWG SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 329; HRUSCHKA, StuB 2006, 584; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481. Zur Problematik einer Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts WASSERMAYER, DB 2006, 2420.
- ▷ *Abschluss eines DBA:* Wird mit dem Staat, in dem der Stpfl. einen Betrieb unterhält, ein DBA abgeschlossen, das das Besteuerungsrecht für den Betrieb dem anderen Staat zuweist, liegt nunmehr – entgegen bisheriger Rspr. (s.o.) – eine Betriebsaufgabe vor (Steuerverschärfung; s. auch Anm. 437). Dabei dürfte es unerheblich sein, ob das DBA die Freistellungsmethode („Ausschluss des Besteuerungsrechts“) oder die Anrechnungsmethode („Beschränkung des Besteuerungsrechts“) vorsieht.

► *Besteuerungsanschieb nach § 4g:* Für den EU-Bereich (nach dem Wortlaut nicht EWR-Bereich) ist § 4g zu beachten; wendet man § 4 Abs. 1 Satz 3 auf betriebliche Sachgesamtheiten entsprechend an, ist es folgerichtig, auch § 4g analog an-

zuwenden (s. Anm. 21). Zweck von § 4g ist ua. die Ausräumung europarechtl. Bedenken. Danach greift diese Vorschrift in entsprechender Anwendung ein, wenn – anstelle eines EinzelWG – die betriebliche Sachgesamtheit in einen ausländ. EU-Mitgliedstaat überführt wird; der zulässige Gewinnaufschub betrifft aber nur WG des Anlagevermögens (zur Rechtslage bei EinzelWG s. im Einzelnen SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4g Rn. 1 ff.; kritisch zu § 4g KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 1333).

Einstweilen frei.

18–19

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu den einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften

#### 1. Verhältnis zu § 4 Abs. 1, § 5, § 4 Abs. 3/§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 4g

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. 335 ff.).

§ 6 Abs. 2 EStDV bezieht sich ebenfalls auf die Ermittlung des letzten laufenden Gewinns und ordnet 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. 337).

**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. 339); eine Verteilung des Übergangsgewinns im Billigkeitswege auf mehrere 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).

**Entstrickungstatbestand nach § 4 Abs. 1 Satz 3/Gewinnaufschub nach § 4g:** Trotz des auf EinzelWG beschränkten Wortlauts des § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG ist diese Vorschrift (ab 2006; s. Anm. 4) auch auf betriebliche Sachgesamtheiten analog anwendbar. Sie geht in ihrem tatbestandlichen Anwendungsbereich den bisherigen Rspr.-Grundsätzen zur Betriebsaufgabe wegen Steuerentstrickung vor. UE sind aber weiterhin die für Betriebsaufgaben geltenden Begünstigungen anwendbar (s. Anm. 437); zu den von § 4 Abs. 1 Satz 3 ab 2006 erfassten Fällen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 17, 437. Folgerichtig muss dann aber auch der für EinzelWG geltende § 4g auf betriebliche Sachgesamtheiten analog angewendet werden. Diese Vorschrift greift in entsprechender Anwendung ein, wenn – anstelle eines EinzelWG – die betriebliche Sachgesamtheit in einen ausländ. EU-Mitgliedstaat überführt wird; der zulässige, sich auf fünf Jahre erstreckende Gewinnaufschub betrifft aber nur WG des Anlagevermögens.

Außerhalb des Anwendungsbereichs von § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG behält die Rspr. zur Betriebsaufgabe wegen Steuerentstrickung nach wie vor ihre Bedeutung.

## 21 2. Verhältnis zu § 6 Abs. 3

Die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen wurde erstmals mit Wirkung 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 (s. § 6 Anm. 1330). Diese Vorschrift ordnet die Gewinnneutralität beim Übertragenden (s. § 6 Anm. 1380 ff.) und die Fortführung der Buchwerte beim Erwerber (s. § 6 Anm. 1385 ff.) 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 (s. § 6 Anm. 1333), will § 16 einen Ausgleich dafür schaffen, dass die stillen Reserven durch ihre geballte Realisierung einer höheren Steuerprogression unterliegen. Mit Blick auf diese unterschiedlichen Gesetzeszwecke sind die in § 6 Abs. 3 und § 16 verwendeten Gesetzesbegriffe jeweils normspezifisch auszulegen (s. § 6 Anm. 1345).

**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 (s. § 6 Anm. 1330; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [854]); KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 15). Im Grundsatz schließen sich daher § 16 und § 6 Abs. 3 in ihrer Anwendung auf Tatbestandsebene aus.

**Ausnahmsweise Vorrang des § 6 Abs. 3:** Ausnahmsweise kann aufgrund der unterschiedlichen Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen in § 6 Abs. 3 und § 16 Abs. 3 (s. dazu Anm. 121; ausführlich § 6 Anm. 1345) ein Konkurrenzverhältnis zwischen § 16 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 1 auftreten. Dies ist dann 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 § 6 Anm. 1336). Ein dabei durch Aufdeckung stiller Reserven realisierter Gewinn ist nicht nach §§ 16, 34 stbegünstigt.

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, BStBl. I 2005, 458 Tz. 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.

## 22 3. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2

§ 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 regeln als spezielle Bewertungsvorschriften (s. ausführlich § 6 Anm. 1440 ff.) eine aufgeschobene Gewinnrealisierung bei Vorliegen einer Entnahme im Fall der Überführung eines einzelnen WG zwischen verschie-

denen (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 § 6 Anm. 1446). Es wäre sachlogisch nicht nachvollziehbar, dass der Gesetzgeber – im Gegensatz zu EinzelWG – bei Überführung von Sachgesamtheiten in ein anderes (Sonder-)BV desselben Stpfl. eine Gewinnrealisierung auslösen wollte. Dies bedeutet:

- ▷ Im Fall der Überführung von ganzen Gewerbebetrieben oder Teilbetrieben (auch einer 100 %-Kapitalbeteiligung) in ein anderes (Sonder-)BV desselben Stpfl. 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 – wie bei EinzelWG – nicht (s. dazu § 6 Anm. 1450).
- ▷ Bei der Zuordnung des Mitunternehmeranteils zu einem anderen BV desselben Stpfl. liegt schon gar keine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor. Nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 19.2.1981 – IV 41/78, BStBl. II 1981, 730 [731]) und der FinVerw. (BMF v. 29.4.1994, BStBl. I 1994, 282) ist der Anteil an der PersGes. kein selbständiges WG (kritisch zB DIETEL, DStR 2002, 2140 ff.), sondern die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehörenden WG. Dies bedeutet, dass bei einer Neuordnung des Mitunternehmeranteils zu einem anderen BV desselben Stpfl. kein Mitunternehmeranteil zwischen verschiedenen BV überführt wird. Vielmehr bleiben die Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG nach wie vor dem gleichen BV zugeordnet. Mangels Gewinnrealisierung kann sich kein Bewertungsproblem ergeben (s. auch § 6 Anm. 1446 mwN).

#### 4. Verhältnis zu § 6b

23

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

**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 § 16 Abs. 3 Satz 1 erstreckt sich nicht auf § 6b (s. § 6b Anm. 30, 170 „Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs“; KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 7). Im Rahmen einer Realteilung ist § 6b nicht anwendbar, weil entweder ohnehin die Buchwerte nach § 16 Abs. 3 Satz 2 fortzuführen sind oder im Fall einer Gewinnrealisierung nach § 16 Abs. 3 Sätzen 3 und 4 ein nicht § 6b-begünstigter Aufgabegewinn entsteht (KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 8).

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 Tarifiermäßigungen des § 34 (Fünftel-Regelung und reduzierter Steuersatz) nach § 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6 aus (s. § 34 Anm. 33). Der verbleibende Gewinn ist normaltariflich zu versteuern; anwendbar bleibt aber Abs. 4 (s. Anm. 515). 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). Die spätere Auflösung einer anlässlich einer Betriebsveräußerung/-aufgabe gebildeten § 6b-Rücklage führt zu laufenden, nicht begünstigten nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 338).

**Neubildung einer § 6b-Rücklage durch Mitunternehmer anlässlich einer Veräußerung iSd. § 16:** Ab dem VZ 2002 gilt gem. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 10 idF des UntStFG wieder – wie bereits bis VZ 1998 – die gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise. Dies bedeutet:

► *Veräußerung eines Mitunternehmeranteils:* Bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils kommt eine Inanspruchnahme des § 6b in Betracht, soweit der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils auf die Anteile des Mitunternehmers an § 6b-begünstigten WG des Gesamthandsvermögens entfällt (KIRCHHOF/JACHMANN VIII. § 6b Rn. 8).

► *Veräußerung des Betriebs/Teilbetriebs einer Pers.Ges.:* Veräußert die Pers.Ges. ihren Betrieb/Teilbetrieb, kommt eine Inanspruchnahme des § 6b durch den Mitunternehmer insoweit in Betracht, als der § 6b-begünstigte Gewinn anteilig auf den Mitunternehmer entfällt.

**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 stbegrünstigten Gewinn (s. Anm. 515; R 6b. 2 Abs. 10 Satz 5 EStR). 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). 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; s. ausführlicher Anm. 121).

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

## 24 5. Verhältnis zu § 7g

### Rechtslage bis VZ 2007:

► *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, BStBl. I 2007, 790; aA noch BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337) zum stbe-

günstigsten Veräußerungs-/Aufgabegewinn und nicht zum laufenden Gewinn (s. auch Anm. 338).

**Rechtslage ab VZ 2008:** Für den neu gefassten § 7g idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) stellt sich die Abgrenzungsfrage zwischen laufendem und stbegünstigten Gewinn nicht mehr, da (auch) im Fall der Betriebsveräußerung/-aufgabe die Veranlagungen der Wj. rückwirkend zu korrigieren sind, in denen ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde (= laufender Gewinn des jeweiligen Wj.; BLUMENBERG/BENZ, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 86; Korrektur nach § 7g Abs. 4; s. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 318; zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 23 idF des UntStReformG 2008).

## II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

### 1. Verhältnis zu § 2 Abs. 3, § 10d

25

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). 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).

Die Betrachtung, dass die Veräußerungs-/Aufgabegewinne als „besonderer Topf“ innerhalb der Summe der Einkünfte zu behandeln sind, ist allerdings dann nicht möglich, wenn auszugleichende 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; s. auch § 34 Anm. 19 (s. zu § 15a Anm. 64; zu § 15 Abs. 4 s. BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470]).

*Rechtslage ab VZ 1999 bis einschließlich VZ 2003:* Nach der Rspr. sind die außerordentlichen Einkünfte auch unter Geltung des § 2 Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 als ein „besonderer Topf“ innerhalb der Summe der Einkünfte anzusehen (BFH v.

13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; § 34 Anm. 19; s. auch WENDT, FR 2004, 538; W.-G., DStR 2004, 551).

**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 (511500 €/1023000 €) 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.

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

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 (vgl. § 52a Abs. 3, 4) 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 dem veräußerten/aufgegebenen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil 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 (BOGENSCHÜTZ/STRIEGEL, DB 2000, 2547 [2552]). Soweit eine KapGes. an der die Kapitalbeteiligung veräußernden Mitunternehmerschaft beteiligt ist, greifen § 8b Abs. 6 und 2 KStG ein (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 (Fünftelregelung) und Abs. 3 (halber Steuersatz) nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 ausgeschlossen. Der Freibetrag des Abs. 4 bleibt hingegen anwendbar (s. ausführlich Anm. 515).

**Aufteilung eines Gesamtkaufpreises:** Sind in der veräußerten 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. 129; § 34 Anm. 49; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [759]); zur Vorgehensweise bei der Kaufpreisaufteilung s. § 3 Nr. 40 Anm. 129.

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

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. Lediglich bei Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs oder einer 100 %-Kapitalbeteiligung besteht die betriebliche Sachgesamtheit fort. Zur Abgrenzung des laufenden voll stpfl. Gewinns vom stbегünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinn s. Anm. 6.

**Verhältnis zu § 15a:** §§ 15a und 16 treffen dann 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 24). Dabei ist für die Entstehung des Gewinns unerheblich, ob das negative Kapitalkonto aus ausgleichs- und abzugsfähigen oder aus verrechenbaren Verlusten besteht (s. § 15a Anm. 138; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 215, 224). Die gleiche Situation ergibt sich, wenn im Rahmen einer Betriebsveräußerung/-aufgabe der KG negative Kapitalkonten der Kommanditisten wegfallen (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 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; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 25).

► *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. auch Anm. 215). Der Wegfall des negativen Kapitalkontos bleibt daher für den Kommanditisten im Ergebnis ohne estrechtl. Auswirkung, soweit das negative Kapitalkonto dem noch vorhandenen verrechenbaren Verlust entspricht (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 224, 243). Es bleibt allerdings zu beachten, dass die stbегünstigten 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. dazu Anm. 25; s. auch § 15a Anm. 64).

► *Negatives Kapitalkonto aus nur ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten:* Besteht das negative Kapitalkonto aus nur ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten, ist § 52 Abs. 33 Satz 3 zu beachten; s. dazu nachfolgend.

**Verhältnis zu § 52 Abs. 33 Satz 3:** § 52 Abs. 33 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). Der entstehende Gewinn ist gem. § 52 Abs. 33 Satz 3 nach §§ 16, 34 begünstigt; er ist aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung im Fall der Auflösung einer KG selbst dann begünstigt, wenn keine Betriebsveräußerung/-aufgabe, sondern eine allmähliche Abwicklung vorliegt (BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253 [255]; s. dazu auch Anm. 600 „Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativen Kapitalkonto“); dies ist sachlich nicht zu rechtfertigen (§ 15a Anm. 140; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a

Rn. 241). Mit vorstehend 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, 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.

#### 28 4. Verhältnis zu §§ 14, 18

§§ 14 (14a), 18 Abs. 3 regeln neben § 16 für Gewinneinkünfte die Besteuerung von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen. Bei den Einkünften aus LuF gelten die Grundsätze der Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entsprechend (s. Erl. dort). § 14 Satz 2 verweist auf eine entsprechende Anwendung des § 16, so dass auch die Teilbetriebsfiktion im LuF. BV anwendbar ist (s. Anm. 160). Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören gem. § 18 Abs. 3 ebenfalls Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des Vermögens, eines selbständigen Teil des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen zu den stpfl. Einkünften (s. § 18 Anm. 290–410). In § 18 Abs. 3 Satz 2 wird auf eine entsprechende Anwendung des § 16 (ausgenommen § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 5) verwiesen. Somit gilt auch hier die Teilbetriebsfiktion (s. Anm. 160).

#### 29 5. Verhältnis zu den Tarifiermäßigungen des § 34

§ 34 gehört zu den Tarifvorschriften und regelt in Abs. 1 (Fünftelregelung) und Abs. 3 (besonderer Steuersatz iHv. 56 % – bis VZ 2003 50 % – des durchschnittlichen Steuersatzes) zwei besondere Tarifiermäßigungen für außerordentliche Einkünfte. Auf Gewinne iSd. § 16 sind grds. beide Tarifiermäßigungen anwendbar. Der besondere Steuersatz des § 34 Abs. 3 kann nach seinen Sätzen 4 und 5 nur einmal im Leben für einen Veräußerungs-/Aufgabegewinn gewährt werden (s. § 34 Anm. 80 f.). In folgenden Fällen sind die Tarifiermäßigungen trotz Vorliegens eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns ausgeschlossen:

- ▷ *Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge:* Bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge kann der Veräußerer wählen, ob er entweder den Barwert der wiederkehrenden Bezüge (abzüglich Buchwert und Veräußerungskosten) sofort

als begünstigten Veräußerungsgewinn („Sofortbesteuerung“) oder aber die wiederkehrenden Bezüge im jeweiligen Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Betriebseinnahmen („Zuflussbesteuerung“) versteuern will; im letztgenannten Fall sind weder § 16 Abs. 4 noch § 34 anwendbar (s. Anm. 306; § 34 Anm. 45). Nach geänderter Verwaltungsauffassung sind für Veräußerungen ab dem 1.1.2004 bei Wahl der „Zuflussbesteuerung“ die in den laufenden Zahlungen enthaltenen Zinsanteile bereits im Zeitpunkt des jeweiligen Zuflusses – als nachträgliche BE, nicht etwa als Einkünfte aus Kapitalvermögen – stpfl. (R 16 Abs. 11 EStR; BMF v. 3.8.2004, BStBl. I 2004, 1187 f.; s. auch Anm. 306).

- ▷ *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. dazu Anm. 26; Arg.: Vermeidung einer Doppelbegünstigung). Der Freibetrag des Abs. 4 bleibt allerdings insgesamt anwendbar (s. Anm. 55 und 515).
- ▷ *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 den Einzelheiten s. § 34 Anm. 33. Der Freibetrag des § 16 Abs. 4 bleibt auf den verbleibenden Gewinn anwendbar (s. Anm. 23 und 515).
- ▷ *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 (s. Anm. 355 und 478). Es sind weder § 16 Abs. 4 noch § 34 anwendbar. Eine korrespondierende Regelung enthält § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG für Einbringungen zum Teilwert/gemeinen Wert in eine PersGes.

Bei einer Realteilung führt der Spitzenausgleich zu einer anteiligen Gewinnrealisierung. Nach zutreffender Auffassung (str.) ist insoweit § 34 (auch § 16 Abs. 4) nicht anwendbar, weil kein Aufgabegewinn, sondern ein laufender Gewinn vorliegt (s. Anm. 452).

Einstweilen frei.

30–34

### III. Verhältnis zum KStG

35

§ 16 ist nach § 8 Abs. 1 KStG grds. auch auf KStSubjekte anwendbar (s. Anm. 10). 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) unbeschränkt stpfl. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und VVaG; sie enthält für die Teilbereiche Gewinnermittlungsart und -zeitraum dem § 16 vorgehende Sonderregelungen (s. § 11 KStG Anm. 5, 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 (DJPW/GRAFFE, § 11 KStG Rn. 1).

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

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 Alleingesellschafters als Teilbetriebsaufgabe angesehen; zur Besteuerung des Liquidationsergebnisses auf Ebene des Alleingesellschafters s. Anm. 175 ff.

**Verhältnis zu § 12 KStG:** § 12 KStG idF des SEStEG regelt für Fälle mit Auslandsbezug einen Entstrickungstatbestand für Körperschaften; Abs. 1 bestimmt – entsprechend § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStG für natürliche Personen – den allgemeinen Entstrickungstatbestand für Körperschaften; die Regelung des Abs. 1 wird durch die Abs. 2 und 3 ergänzt. § 12 KStG idF des SEStEG verdrängt in seinem tatbestandlichen Anwendungsbereich (s. dazu DJPW/DöTsch, vor § 12 KStG Rn. 1 ff.) 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. § 13 KStG verdrängt § 16 (DJPW/Jost, § 13 KStG nF Rn 2).

#### IV. Verhältnis zum UmwStG

**Allgemeines:** § 20 Abs. 1 UmwStG regelt die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder (Teil-)Mitunternehmeranteilen in eine KapGes. (seit SEStEG auch in eine Genossenschaft) gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile, § 24 Abs. 1 UmwStG die Einbringung vorerwähnter Sachgesamtheiten in eine PersGes. gegen Einräumung einer Mitunternehmerstellung. Die Einbringung vorstehend genannter Objekte in eine KapGes. gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile ist eine Veräußerung iSd. Abs. 1 (zB BFH v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209 [211]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 22, 200). 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]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 22, 202; aA KSM/REISS, § 16 Rn. B 65). Vorrangig sind aber §§ 20–23, 24 UmwStG anwendbar (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II, 342 [343] zu § 20 UmwStG; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [124] zu § 24 UmwStG). Vorgänge, die keine offenen Sacheinlagen im vorstehend genannten Sinn darstellen, sind 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). Der Unterschied zum echten Tausch besteht darin, dass die aufnehmende Gesellschaft als Gegenleistung kein WG aus ihrem BV überträgt, sondern Gesellschaftsrechte gewährt.

**Verhältnis des § 16 zu §§ 20, 24 UmwStG:** §§ 20–24 UmwStG gehen dem § 16 als *leges speciales* vor (s. Anm. 100–106). Ist der Tatbestand des § 20 Abs. 1, § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt, ergeben sich die Rechtsfolgen zwingend aus dem UmwStG (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343] zu § 20 UmwStG aF; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [124] zu § 24 UmwStG aF); der Stpfl. kann nicht wahlweise zur Besteuerung nach § 16 zurückkehren. Die Rechtsfolgen (insbes. die Bewertungswahlrechte) sind in § 20 Abs. 2–9, § 24 Abs. 2–6 UmwStG idF des SEStEG geregelt. Bei diesen Rechtsfolgenvorschriften handelt es sich um Sonderregelungen für die Gewinnermittlung.

**Verhältnis des § 16 zu § 22 UmwStG idF des SEStEG:** An die Stelle des § 21 UmwStG aF (s. dazu nachfolgend) ist § 22 UmwStG idF des SEStEG mit einem grundlegenden Konzeptwechsel bzgl. der Besteuerung der stillen Reserven getreten. Diese Regelung sichert – wie § 21 UmwStG aF – die Besteuerung der in einer nach § 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG begünstigten Sacheinlage im Einbringungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven, wenn die Sacheinlage von der aufnehmenden KapGes. unter dem gemeinen Wert angesetzt wird. Dabei kommt es nur noch dann zu einer Sonderbehandlung, wenn innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung die stillen Reserven aufgedeckt werden.

► § 22 Abs. 1 UmwStG idF des SEStEG (*Einbringungsgewinn I*): Die Sicherstellung der Besteuerung der bei einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 UmwStG nF in der Sacheinlage – Betrieb, Teilbetrieb, (Teil)Mitunternehmeranteil – vorhandenen stillen Reserven erfolgt konzeptionell nicht mehr als spezialgesetzlich geregelte Anteilsveräußerung. Vielmehr führt nunmehr die Veräußerung der gewährten Anteile durch den Einbringenden innerhalb der Sperrfrist zur Versteuerung der bei der Einbringung vorhandenen stillen Reserven im Rahmen des sog. Einbringungsgewinns I, und zwar rückwirkend im Wj. der Einbringung (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG idF des SEStEG). Der Einbringungsgewinn I ist ein Gewinn iSd. § 16 und kein Gewinn aus einer Anteilsveräußerung; das Halb-/Teileinkünfteverfahren ist nur soweit anwendbar, als in der Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG nF KapGesAnteile enthalten waren (s. DJPW/PATR, § 22 UmwStG [SEStEG] Rn. 59). Auf den Einbringungsgewinn I sind die Steuerbegünstigungen des Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 nicht anzuwenden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG idF des SEStEG; wegen des generellen Ausschlusses des Abs. 4 zu Recht kritisch DJPW/PATR, § 22 UmwStG [SEStEG] Rn. 59). Für die Versteuerung der ab dem Einbringungsstichtag erfolgten Wertveränderungen der Anteile gelten die allgemeinen Grundsätze. Demnach kommt es zu einer Zerlegung des Gewinns in einen Veräußerungsgewinn (Einbringungsgewinn I) iSd. § 16 und – je nach anwendbaren Vorschriften – in einen Veräußerungsgewinn nach §§ 13, 15, 18 bzw. §§ 17, 23, der dem Halb-/Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG unterliegt (OTT, StuB 2008, 10 ff. [13]; HAGEMANN/JAKOB/ROPOHL/VIEBROCK, NWB Sonderheft 1/2007, 37 ff.).

§ 22 Abs. 1 UmwStG idF des SEStEG ist anwendbar, egal ob die gewährten Anteile zum BV oder PV des Stpfl. gehören. Werden im Zusammenhang mit einer (Teil)Betriebsveräußerung iSd § 16 Abs. 1 Satz 1 auch im BV gehaltene und aus einer Einbringung stammende Anteile iSd § 22 Abs. 1 UmwStG idF des SEStEG übertragen, liegt insoweit eine Anteilsveräußerung gem. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG idF des SEStEG vor (DJPW/PATR, § 22 UmwStG [SEStEG] Rn. 32).

► § 22 Abs. 2 UmwStG idF des SEStEG (*Einbringungsgewinn II*): Bei der Veräußerung von Anteilen aus einem qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) durch eine natürliche Person entsteht der sog. Einbringungsgewinn II (§ 22 Abs. 2 UmwStG idF des SEStEG). Hervorzuheben ist, dass dieser Gewinn bei der Veräußerung der eingebrachten Anteile (nicht wie bei § 22 Abs. 1 UmwStG idF des SEStEG der gewährten) durch die aufnehmende KapGes. (nicht wie bei § 22 Abs. 1 UmwStG idF des SEStEG durch den Einbringenden) realisiert wird (fremdbestimmte Steuerwirkungen; s. auch LEY, FR 2007, 109 [118]). Der Einbringungsgewinn II ist ein Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. und entsprechend den allgemeinen strechtl. Regelungen beim Einbringenden zu besteuern. Die Anwendung des Abs. 4 (Freibetrag) ist generell ausgeschlossen (§ 22 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG idF des SEStEG; s. auch DJPW/PATR, § 22 UmwStG [SEStEG] Rn. 80).

► *Fortbestand des bisherigen Besteuerungskonzepts der einbringungsgeborenen Anteile (§ 21 UmwStG aF)*: Die Neuregelung des § 22 UmwStG idF des SEStEG gilt erstmals für Einbringungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister nach dem 31.12.2006 erfolgt (s. § 27 Abs. 1 UmwStG nF). Sie verhandelt grundsätzlich ab diesem Zeitpunkt das Entstehen weiterer einbringungsgeborener Anteile (s. aber auch § 21 Abs. 2 Satz 6 iVm. § 20 Abs. 3 Satz 4 UmwStG idF des SEStEG; s. DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2763 [2770]). Der gesamte Bestand vorhandener einbringungsgeborener Anteile wird aber nicht in das neue Besteuerungssystem überführt (s. § 27 Abs. 2,

Abs. 3 Nr. 3 UmwStG idF des SEStEG). Es wird daher auf lange Dauer ein Zustand zweier Besteuerungssysteme nebeneinander existieren (s. DJPW/PATT, § 22 UmwStG [SEStEG] Rn. 2, 24). Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aF entstanden bei der Einbringung von Sachgesamtheiten zu Buch- oder Zwischenwerten auf Ebene des Übertragenden einbringungsgeborene Anteile. Die isolierte Veräußerung der weiter existierenden einbringungsgeborenen Anteile fällt nach wie vor – unabhängig von der Beteiligungshöhe und deren Zugehörigkeit zum BV oder PV – unter § 21 Abs. 1 UmwStG aF (s. auch DJPW/PATT, § 22 UmwStG [SEStEG] Rn. 15; DÖRSCH/PUNG, DB 2006, 2763 [2764]; LEY, FR 2007, 109).

37–39 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis zu anderen Steuerarten

### 40 1. Verhältnis zur Gewerbesteuer

**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 Mitunternehmerschaften, Inf. 2004, 265.

**Verwaltungsanweisung:** Abschn. 39 GewStR; BMF v. 23.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Tz. 57.

**Allgemeines:** Die GewSt. will nur den laufenden Gewinn des werbenden und fortbestehenden Unternehmens erfassen (so bereits RFH v. 1.12.1937 – VI 688/37, RStBl. 1938, 356 [357]). Zum stpfl. Gewerbeertrag (§§ 6 ff. GewStG) gehören daher nicht solche Bestandteile, die nicht mit dem Wesen der GewSt. als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Objektsteuer übereinstimmen.

StRspr., zB BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BFH/NV 2004, 1189; v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809 (810); ebenso Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 GewStR und das überwiegende Schrifttum, zB SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 7 Rn. 13 ff., 48 ff.; ROSER in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Rn. 11, 13; zur Kritik BLÜMICH/VON TWICKEL, § 7 GewStG Rn. 142 ff. Zur GewStFreiheit der gewerblichen Einkünfte des Verpächters bei Betriebsverpachtung s. BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124 (126); SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 7 Rn. 62d.

Demnach unterliegen bei Einzelgewerbetreibenden und gewerblich tätigen oder geprägten PersGes. Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 grds. nicht der GewSt. (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809 [810]; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStR; aA BLÜMICH/VON TWICKEL, § 7 GewStG Rn. 142 ff.). Von diesem Grundsatz existieren zwischenzeitlich aber (zahlreiche) Ausnahmen. 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; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStR).

Hievon sind auch solche Einkünfte umfasst, die zwar nicht selbst Veräußerungs-/Aufgabegewinn sind, aber im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang (s. dazu Anm. 128, 481) mit einer Betriebsveräußerung/-aufgabe anfallen und damit zum stbegrünstigten Veräußerungs-/Aufgabegewinn gehören (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809 [810]; v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]). Zu den Ausnahmen nach § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG, § 18 Abs. 3 UmwStG idF des SEStEG 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 (s. Anm. 220).

Dies gilt auch dann, wenn der Anteil in einem BV gehalten wird (BFH v. 25.5.1962 – I 78/61 S, BStBl. III 1962, 438; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 12 GewStR). Es bleibt aber zu beachten, dass der Gewinn/Verlust aus der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils dann zum Gewerbeertrag gehört, wenn das BV der PersGes. ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Umlaufvermögen besteht (BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777). Zu den weiteren Ausnahmen nach § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG, § 18 Abs. 3 UmwStG idF des SEStEG 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 entstehenden Gewinns (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376 f.]; WIDMANN IN WIDMANN/MAYER, § 20 UmwStG Rn. 1139, § 24 UmwStG Rn. 272), ebenso der Gewinn aus dem Spitzenausgleich bei der Realteilung des BV einer PersGes. (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809 [810]; Ausnahmen gelten ab VZ 2002 in den Fällen des Abs. 4 Satz 4 und § 7 Satz 2 GewStG; s. dazu Anm. 452).

### **Gewerbesteuerpflichtige Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 sind:**

- ▷ *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 KapGes. oder PersGes. als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfallen (§ 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG idF des UntStFG). 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. 467).

Soweit der vorbezeichnete Gewinn/Verlust aus der Veräußerung/Aufgabe des (Teil-) Betriebs einer Mitunternehmerschaft auf Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG entfällt, gilt Folgendes:

*Mit Wirkung ab EZ 2004* hat der Gesetzgeber durch die Einfügung des § 7 Satz 4 GewStG idF des EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) die bisherige (im Schrifttum stark bestrittene) Auffassung der FinVerw., nach der die auf Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG entfallenden Gewinn-/Verlustbestandteile gewestl. voll zu berücksichtigen sind (BMF v. 23.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Tz. 57; zum Meinungsstreit s. zB KÖRNER, Inf. 2004, 265 [266 f.]), außer Kraft gesetzt. Die Streitfrage ist daher ab Erhebungszeitraum 2004 dahingehend geklärt, dass die den stpfl. Gewerbeertrag erzielende PersGes. „transparent“ ist: Soweit natürliche Personen an dieser beteiligt sind, findet das Halb-/Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2), soweit KapGes. beteiligt sind, das Beteiligungsprivileg des § 8b KStG Anwendung.

- ▷ *Ab Erhebungszeitraum 2002 – abweichend von der Rechtslage bis 2001 – 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 KapGes. oder PersGes. erfolgt (§ 7

Satz 2 Nr. 2 und 3 GewStG idF des UntStFG); diese Gewinne gehören zum stpfl. Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft (s. BMF v. 23.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Tz. 58; FÜGER/RIEGER, DSStR 2002, 933 [935]; kritisch GÜNKEL/LEVEDAG, FR 2004, 261).

Im Fall einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft gilt Folgendes: Veräußert die Obergesellschaft ihren 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 dann, wenn natürliche Personen an der Obergesellschaft beteiligt sind (s. auch § 15 Anm. 654; glA PEUKER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 7 Rn. 71 aE; FÜGER/RIEGER, DSStR 2002, 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 (s. auch § 15 Anm. 659; glA 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)*. Es bleibt darauf hinzuweisen, dass derartige Gewinne/Verluste nicht erst ab dem Erhebungszeitraum 2002 mit Einführung des § 16 Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG Teil des Gewerbeertrags sind, sondern dies auch schon vorher waren (BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777; s. auch Anm. 288).

- ▷ *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung* (BFH v. 14.1.2002 – VIII B 95/01, BFH/NV 2002, 811 mwN; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 13 GewStR 1998); die Teilbetriebsfiktion des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 gilt nicht im GewStRecht (s. auch Anm. 160).

Derartige Gewinne/Verluste sind aber gewstfrei, wenn die Veräußerung/Aufgabe im Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs oder (echten) Teilbetriebs erfolgt (BFH v. 2.2.1972 – I R 217/69, BStBl. II 1972, 470 [472]; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 13 GewStR), es sei denn, es liegen die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG vor.

- ▷ *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; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 GewStR; aA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128a; s. auch Anm. 55, 355).

- ▷ *Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils einer PersGes. oder einer natürlichen Person, wenn dies innerhalb von fünf Jahren nach Umwandlung einer KapGes. auf eine PersGes. oder natürliche Person erfolgt* (§ 18 Abs. 3 UmwStG idF des SEStEG, zuvor Abs. 4; s. dazu ausführlich DJPW/PUNG, § 18 UmwStG [SEStEG] Rn. 33 ff.).

Nach der Rspr. sind hierbei die stillen Reserven derjenigen WG auszunehmen, die bereits vor der Umwandlung zum BV der aufnehmenden PersGes. gehören (BFH v. 20.11.2006 – VIII R 47/05, BStBl. II 2008, 69). Allerdings sind nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) auch Gewinne aus der Veräußerung des Altvermögens der übernehmenden PersGes. einzubeziehen, wenn die für die Wirksamkeit der Umwandlung maßgebliche Handelsregistereintragung nach dem 31.12.2007 beantragt wird (§ 27 Abs. 6 UmwStG idF des JStG 2008).

Die auf die Veräußerung/Aufgabe iSd. § 16 entfallende GewSt. mindert ab dem Erhebungszeitraum 2008 nicht mehr den hieraus resultierenden Gewinn (§ 4 Abs. 5b).

**Einbeziehung der Gewinne iSd. § 16 in die Steuerermäßigung nach § 35:** In die StErmäßigung des § 35 sind Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 nur dann einzubeziehen, wenn sie mit GewSt. belastet sind (s. dazu auch BMF v. 19.9.2007, BStBl. I 2007, 701 Tz. 10).

Einzubeziehen sind daher Gewinne in Fällen des § 7 Satz 2 GewStG, der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils, der isolierten Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung und des § 16 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5, § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG. Nicht einzubeziehen in die StErmäßigung sind trotz GewStPflcht gem. § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG idF des JStG 2008 (zuvor Abs. 4 Satz 3) die Gewinne nach § 18 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwStG idF des JStG 2008 (zuvor Abs. 4 Sätze 1 und 2); s. dazu DJPW/PUNG, § 18 UmwStG (SEStEG) Rn. 73.

## 2. Verhältnis zur Erbschaftsteuer

41

**Allgemeines:** Mögliche Überschneidungen zwischen der ErbSt. und ESt. gibt es dann, wenn der erbschaftstpfl. 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 Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile durch den Erben; es droht eine Doppelbelastung der stillen Reserven mit ErbSt. und ESt. Gleichwohl ist das Problem der Doppelbelastung stiller Reserven nach dem (derzeit noch) geltenden ErbStRecht praktisch nicht vorhanden.

**Im Einzelnen** gilt Folgendes:

► *Auf Ebene der ErbSt.:* Ein Abzug der latenten 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); die nach dem Erbfall in der Person des Erben entstehende ESt. ist keine abziehbare Nachlassverbindlichkeit (s. Einf. ESt. Anm. 414). Das ErbStG sieht auch keine Anrechnung der ESt. auf die ErbSt. vor. Gleichwohl ist das Problem einer Doppelbelastung stiller Reserven (nach derzeit noch gültiger Rechtslage) aus folgendem Grund eher theoretischer Natur: Wird ein Betrieb oder eine Beteiligung an einer PersGes. unentgeltlich übertragen, kommt es im Rahmen der ErbSt. nach § 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 109 Abs. 1 BewG zu einer weitgehenden Übernahme der Steuerbilanzwerte; damit wird eine doppelte Erfassung der stillen Reserven typisierend vermieden (vgl. FECHNER, FR 2008, 349; HÜBNER, DStR 2007, 1017; CREZELIUS, DStR 2007, 415); der ErbSt. unterliegt – nach derzeit noch geltendem Recht – nur der Substanzwert.

Bei der unentgeltlichen Übertragung von ganzen Gewerbebetrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen wird der sich aus § 12 Abs. 5 ErbStG iVm. § 109 Abs. 1 BewG ergebende Vorteil durch §§ 13a, 19a ErbStG noch weiter verstärkt.

*Zur Reform der ErbSt.:* Das BVerfG hat mit Beschluss vom 7.11.2006 die erst 1996 eingeführte Bedarfsbewertung, aber auch die auf der Übernahme der Steuerbilanzwerte basierende Bewertung des BV für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10702, BStBl. II 2007, 192). Die geplante Neuregelung des ErbStG sieht daher vor, dass das BV mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Zur Erleichterung des unentgeltlichen Betriebsübergangs werden neue Verschonungsregelungen für BV installiert werden (vgl. dazu FECHNER, FR 2008, 349; MÜLLER-GATERMANN, FR 2008, 353). Gerade aber im schädlichen Verkaufsfall (Veräußerung des BV innerhalb von 15 Jahren; vgl. MÜLLER-GATERMANN, FR 2008, 353) droht nach dem Entwurf zum ErbStG eine massive Doppelbelastung der stillen Reserven mit ErbSt. und ESt. (vgl. SCHULTE, FR 2008, 341). Dieses Problem soll nach derzeitigem Stand entweder im ErbStG oder im

EStG gelöst werden (vgl. RICHTER/WELLING, FR 2008, 363). Als sachgerecht böte sich beispielsweise eine dahingehende Lösung in der ErbSt. an, dass die latente ESt. – im Gegensatz zur jetzigen Rechtslage – von der erbschaftstl. Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

► *Auf Ebene der ESt.*: Bei einem unentgeltlichen Erwerb hat der Erbe nach § 6 Abs. 3 Satz 3 zwingend die Buchwerte fortzuführen (s. § 6 Anm. 1386); es findet keine Wertaufstockung statt. Dies bedeutet, dass der Erbe vorhandene stille Reserven bei einer späteren Veräußerung/Aufgabe nach § 16 zu versteuern hat. Die durch den Erbfall entstehende ErbSt. kann bei der ESt. als Personensteuer gem. § 12 Nr. 3 nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207 [208]; v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; str.). Ebenso enthält das EStG ab dem VZ 1999 keine Vorschrift mehr, die eine (anteilige) Anrechnung der ErbSt. auf die ESt. erlaubt.

Mit Wirkung ab VZ 1975 wurde § 16 Abs. 5 idF des StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217) durch die Regelung in § 35 idF des EStRG v. 8.5.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) ersetzt. § 35 aF war im Vergleich zu § 16 Abs. 5 aF insoweit günstiger, als dieser nicht auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne beschränkt war, sondern für alle Einkünfte galt. Er war jedoch insoweit ungünstiger, als nur noch eine Teilanrechnung der ErbSt. auf die ESt. erfolgte. Im Ergebnis wurde mit § 35 aF annähernd der Zustand erreicht, wie wenn man die latente spätere ESt. bereits bei der Ermittlung der ErbSt. als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt hätte. Mit Wirkung ab dem VZ 1999 ist § 35 aF durch das StEntG 1999/2000/2002 ersatzlos abgeschafft worden.

Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber die sich im Zuge der Erbschaftsteuerreform ergebende Problematik einer drohenden Doppelbelastung stiller Reserven mit ESt. und ErbSt. (s.o.) im EStG lösen wird.

42–44 Einstweilen frei.

## F. Verfahrensfragen

45

### I. Veranlagungsverfahren und gesonderte Feststellung

**Veranlagungsverfahren:** Die Gewinne iSd. § 16 werden grds. im persönlichen Veranlagungsverfahren zur ESt. festgestellt. Diese Feststellung bildet einen nicht selbständig anfechtbaren Teil der StFestsetzung (§ 157 Abs. 2 AO). Die Besteuerungsgrundlagen – damit auch Veräußerungs-/Aufgabegewinne – werden allerdings in den nachfolgend genannten Fällen durch Feststellungsbescheid (vgl. § 179 AO) gesondert festgestellt. Diese für Folgebescheide bindenden Feststellungen (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO) können und müssen selbständig angefochten werden (§ 351 Abs. 2 AO).

**Gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO:** Die Einkünfte werden nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a 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.

Für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA ist kein Feststellungsverfahren durchzuführen (s. Anm. 263; glA FG München v. 16.1.2003, EFG 2003, 670 f., rkr.; aA BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 17; KUNZ in BEERMANN/GOSCH, § 180 AO Rn. 32).

- ▶ *Feststellungszeitraum in den Fällen des § 16:* Feststellungszeitraum ist bei gewerblichen Einkünften das Wj. (HHSp./SÖHN, § 180 AO Rn. 210). Das Wj. umfasst regelmäßig einen Zeitraum von 12 Monaten (s. § 4a Abs. 1 EStG, § 8b EStDV). Ist aber – wie im Fall der Betriebsveräußerung/-aufgabe (§ 8b Nr. 1 EStDV) – ein Rumpfwj. zu bilden, ist das Rumpfwj. ebenfalls der maßgebende Feststellungszeitraum (HHSp./SÖHN, § 180 AO Rn. 214). Dies bedeutet:
  - ▷ Bei der Betriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) als punktuellm Ereignis ist auf den Veräußerungstichtag ein Rumpfwj. zu bilden, wenn der Veräußerungstichtag nicht mit dem Abschlussstichtag übereinstimmt (s. die Beispiele bei BLÜMICH/SELDER, § 4a Rn. 21). Die Übertragung eines Teilbetriebs oder einer 100 %-Kapitalbeteiligung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) lässt dagegen den Bestand des Gewerbebetriebs unberührt und führt zu keiner Bildung eines Rumpfwj. (KSM/WEBER-GRELLET, § 4a Rn. B 26).
  - ▷ Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist danach zu unterscheiden, ob die Mitunternehmerschaft fortbesteht oder vollbeendet und vom verbleibenden Gesellschafter fortgeführt wird: Während im erstgenannten Fall (zB Ausscheiden aus einer mehrgliedrigen PersGes.) kein Rumpfwj. zu bilden ist, führt die Vollbeendigung (zB Ausscheiden aus einer zweigliedrigen PersGes. während des Wj.) und Fortführung des Unternehmens durch den verbleibenden Gesellschafter zur Entstehung eines Rumpfwj. (s. Anm. 222).
  - ▷ Eine Betriebsaufgabe kann sich über mehrere Wj. und damit Feststellungszeiträume erstrecken. Als Rumpfwj. kommt hier nur das letzte, den vollen Zeitraum nicht mehr erreichende Wj. in Betracht. Das EStG kennt – anders als § 11 KStG – keinen mehrere Jahre umfassenden Gewinnermittlungszeitraum (glA KSM/WEBER-GRELLET, § 4a Rn. B 26).
- ▶ *Umfang der Feststellungen:* Nach Ablauf des Feststellungszeitraums ergeht mit Wirkung für und gegen die gewerblichen Mitunternehmer ein Gewinnfeststellungsbescheid, der die laufenden und stbegünstigten gewerblichen Gewinne umfasst (BFH v. 26.11.1975 – I R 44/74, BStBl. II 1976, 304 [305]; HHSp./SÖHN, § 180 AO Rn. 231). Das BetriebsFA (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) entscheidet im Feststellungsverfahren insbes. über das Vorliegen und die Höhe des Veräußerungs-/Aufgabegewinns iSd. § 16 sowie den Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewinn iSd. § 16 (s. Anm. 503). Über die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 entscheidet allerdings das Wohnsitz-FA (R 16 Abs. 13 Satz 1 EStR; s. Anm. 503).
- ▶ *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 auf Ebene der Untergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt und der Obergesellschaft zugerechnet (s. § 15 Anm. 650). Veräußert der Obergesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft, wird der durch den Obergesellschafter erzielte Gewinn auf Ebene der Obergesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt und dem Obergesellschafter zugerechnet.

## II. Stundung und Erlass

46

Die besonderen StBegünstigungen des § 16 Abs. 4, § 34 schließen eine Stundung (§ 222 AO) oder einen Erlass (§ 227 AO) der auf Veräußerungs-/Aufgabegewinn

ne 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 nur in Betracht, soweit eine erhebliche Härte aus persönlichen oder sachlichen Gründen der Zahlung im Fälligkeitszeitpunkt vorübergehend entgegensteht (s. im Einzelnen HHSp./v. GROLL, § 222 AO Rn. 130 ff.) und der Steueranspruch hierdurch 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“).

**Erllass (§ 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 Erlass 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:

► *Hobe 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, EFG 2004, 623 f., rkr.).

► *Wegfall des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten, das aus ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten besteht* (s. dazu 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. 25.1.1996 – IV R 91/94, BStBl. II 1996, 289 [291]; v. 26.10.1994 – X R 104/92, BStBl. II 1995, 297 [299]); 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).

► *StPflicht 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. 355) abschafft (BFH v. 27.5.2004 – IV R 55/02, BFH/NV 2004, 1555 [1556 f.]).

Einstweilen frei.

47–49

## Erläuterungen zum Einleitungssatz zu Abs. 1 Satz 1

### A. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

**Schrifttum:** TISMER/OSSENKOPP, Veräußerung von Kommanditeilen bei Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen, FR 1992, 39; SCHMITT/Franz, Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2001, 1278; Linklaters Oppenhoff & Rädler, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beil. 1, 1; STUHRMANN, Überblick über Steuerrechtsänderungen des Jahres 2001, NJW 2002, 638.

#### I. Vorliegen 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 voraus. Dabei wird die Frage des Vorliegens gewerblicher Einkünfte nicht erst bei Veräußerung/Aufgabe der betrieblichen Sachgesamtheit, sondern bereits bei deren Begründung entschieden. 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. Sie ordnet für den Bereich der gewerblichen Einkünfte folgerichtig an, dass Gewinne/Verluste aus der Entäußerung der Einkunftsquelle (Betriebsveräußerung/-aufgabe), die typischerweise den Schlusspunkt der gewerblichen Tätigkeit markieren, noch zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb „gehören“.

#### II. Veräußerungstatbestände nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3

51

**Nr. 1–3:** Zu den steuerbegünstigten Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 gehören Gewinne aus der Verwirklichung folgender Veräußerungstatbestände:

Bei den in den Nr. 1–3 genannten Veräußerungsgegenständen handelt es sich – außer der 100 %-Kapitalbeteiligung, die ein eigenes WG des BV ist (BFH v. 12.2.1965 – VI 117/63 U, BStBl. III 1965, 316 [317]) – um strukturierte Sachgesamtheiten, die sich idR aus einer Vielzahl aktiver und passiver WG zusammensetzen.

- ▶ *Nr. 1:* Der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs (s. Anm. 115 ff.), eines gewerblichen Teilbetriebs (s. Anm. 140 ff.) oder einer im gewerblichen BV gehaltenen 100 %-Beteiligung an einer KapGes. (s. Anm. 160 ff.).
- ▶ *Nr. 2 und 3:* Der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils nach Nr. 2 (s. Anm. 200 ff.) oder des gesamten Komplementäranteils an einer KGaA nach Nr. 3 (s. Anm. 269 ff.).

*Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils:* Das Erfordernis der Veräußerung des gesamten Anteils gilt für Veräußerungen ab dem VZ 2002 (§ 52 Abs. 34 Satz 1 idF des UntStFG). Gewinne aus Teilmitunternehmeranteilsveräußerungen gehören seit dem VZ 2002 zum laufenden Gewinn (Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG). Bis zum 31.12.2001 (In-Kraft-Treten des Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG) war hingegen nach damaliger Auffassung der Rspr. und FinVerw die Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils stbegrünstigt (s. ausführlich Anm. 277). Demnach führte auch die entgeltliche Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bestehende PersGes. gegen Ausgleichszahlungen ins PV bis zum 31.12.2001 als Teilmitunternehmeranteilsveräußerung des Altgesellschafters zu einem stbegrünstigten Gewinn (s. Anm. 245). Die entgeltliche Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen gegen Ausgleichszahlungen in das PV führte hingegen auch vor dem 1.1.2002 zu einem laufendem Gewinn, weil kein Teilmitunternehmeranteil übertragen wird (s. GEISLER, FR 2001, 1029 [1030]; Anm. 105). Deshalb wurde für Gesellschaftsgründungen das sog. Zweistufenmodell empfohlen. Bei dem Zweistufenmodell wird dem Eintretenden zunächst eine Minimalbeteiligung gegen Ausgleichszahlung eingeräumt (Schritt 1: nicht stbegrünstigte Veräußerung) und dann ein Teilmitunternehmeranteil entgeltlich auf den eingetretenen Gesellschafter übertragen (Schritt 2: stbegrünstigte Teilanteilsveräußerung; s. Anm. 282, 287; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 565; WENDT, FR 2002, 127 [137]). Dieser Weg (stbegrünstigte Teilanteilsveräußerung im Schritt 2) ist seit dem 1.1.2002 versperrt; zur Beurteilung von Ausweggestaltungen s. Anm. 231. Zudem führt ab vorerwähntem Zeitpunkt die entgeltliche Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bereits bestehende PersGes. gegen Ausgleichszahlungen ins PV als Teilmitunternehmeranteilsveräußerung des Altgesellschafters zu laufendem Gewinn.

**Veräußerer** kann eine natürliche Person, eine Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder ein KStSubjekt (§ 8 Abs. 1 KStG, § 16) sein (s. Anm. 10).

52–54 Einstweilen frei.

55

## B. „Gewinne“ im Sinn des § 16

**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: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Behandlung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen nach dem Steuersenkungsgesetz, 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 idF 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.

**Begriff des Veräußerungsgewinns (Abs. 2 Satz 1):** Der Begriff des Veräußerungsgewinns(-verlusts) ist in Abs. 2 Satz 1 legal definiert (s. auch Anm. 300). Es ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis (s. Anm. 305 ff.) nach Abzug der Veräußerungskosten (s. ausführlich Anm. 325) den Wert des BV oder den Wert des Anteils am BV (s. ausführlich Anm. 325 ff.) 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 (s. ausführlich Anm. 335 ff.). Ein § 4 Abs. 3-Rechner muss zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen; der entstehende Übergangsgewinn gehört zum (nicht begünstigten) laufenden Gewinn (s. Anm. 339). Für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns muss keine Veräußerungsbilanz erstellt werden (s. Anm. 6, 337). Zum Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 345 ff.

**Gewinne aus der Veräußerung/Entnahme von Einzelwirtschaftsgütern 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. dazu ausführlich Anm. 128, 340).

**Veräußerung an sich selbst (Abs. 2 Satz 3):** Soweit bei einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 auf der Seite des Veräußerers und Erwerbers dieselben Personen (Mit)Unternehmer sind, wird nach Abs. 2 Satz 3 ein laufender Gewinn fingiert; korrespondierende Regelungen enthalten Abs. 3 Satz 5 und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG (s. zum Ganzen Anm. 355 ff.).

**Anwendung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens** auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne: s. Anm. 26.

**Steuerbegünstigungen für Veräußerungs-/Aufgabegewinne nach Abs. 1 Satz 1:** s. Anm. 5.

**Verhältnis der Veräußerungsgewinne nach Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 zur Gewerbesteuer:** s. Anm. 40, 220.

Einstweilen frei.

56–57

### C. „Erzielen“ von Gewinnen im Sinn des § 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; weitere Fundstellen s. § 2 Vor. 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 Einkünfterzielung 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 Einkünfterzielung dienende Tätigkeit durch einen Dritten oder durch eine Mitunternehmerschaft (Zurechnung bei den Mitunternehmern) bewirkt wird (s. § 2 Anm. 114).

Zur Zurechnung von Gewinnen bei der Erbauseinandersetzung durch Realteilung s. Anm. 82. Zur Zurechnung des Aufgabegewinns nach Abs. 3 bei Mitunternehmerschaften s. Anm. 490. Auch im Zusammenhang mit einer Realteilung (Abs. 3 Sätze 2–4, Abs. 5) können – abweichend von der grds. zwingend vorgeschriebenen Buchwertfortführung (s. dazu Anm. 450) – Gewinne entstehen; zur Zurechnung des Gewinns bei Spitzenausgleich s. Anm. 452, des Ge-

winns nach Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 462, des Gewinns nach Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 467 und des Gewinns nach Abs. 5 s. Anm. 555.

**Grundregel für die Zurechnung der Veräußerungsgewinne:** Es gilt die Grundregel, dass Veräußerungsgewinne nach Abs. 1 ebenso zugerechnet werden wie vor Veräußerung der Sachgesamtheit die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinne nach Abs. 1 sind daher dem Gewerbetreibenden mit Verwirklichung des entsprechenden Veräußerungstatbestands (= Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums; s. Anm. 60) zuzurechnen.

**Veräußerung durch den Alleinerben:** Für die Frage, ob Veräußerungsgewinne nach Abs. 1 noch dem Erblasser oder bereits dem Alleinerben zuzurechnen sind, gilt Folgendes:

▶ *Abschluss des entgeltlichen Vertrags durch den Alleinerben:* Veräußert der Alleinerbe den Gewerbebetrieb usw. aufgrund eines von ihm abgeschlossenen schuldrechtl. Vertrags, erfüllt er – nicht der Erblasser – den Veräußerungstatbestand (BFH v. 11.8.1998 – VII R 118/95, BStBl. II 1998, 705 [707]). Gleiches gilt, wenn der Erbe den Gewerbebetrieb usw. aufgrund einer testamentarischen Anordnung des Erblassers auf einen Dritten entgeltlich überträgt (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 590). Dabei ist unerheblich, ob der Alleinerbe die Sachgesamtheit zunächst fortführt oder alsbald nach dem Erbfall veräußert.

▶ *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 vom Erben übertragen wird, wird der Veräußerungsgewinn vom Alleinerben 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, 893 [894]); der Erbe rückt in die estl. Rechtsposition des Erblassers ein, nach der 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. 510).

▷ *Übertragung zu Lebzeiten:* Wird dagegen der Gewerbebetrieb usw. vom Erblasser durch ein schuldrechtl. und dingliches Rechtsgeschäft jeweils unter der aufschiebenden Bedingung des Todes des Erblassers 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 Erbe wird nicht mit dem Erbfall Unternehmer, weil die Sachgesamtheit nicht zum Nachlass gehört hat; der Veräußerungsgewinn ist dem Erblasser zuzurechnen.

**Zurechnung von Veräußerungsgewinnen nach Abs. 1 bei Mitunternehmenschaften:**

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

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

► *Erbengemeinschaften* (§§ 2032 ff. BGB): Es gilt das vorstehend zur Veräußerung durch den Alleinerben Gesagte entsprechend. Veräußert die Erbengemeinschaft einen Gewerbebetrieb usw., ist der nach Abs. 1 Satz 1 entstehende Veräußerungsgewinn (s. BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 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 dann, wenn die Miterben den Gewerbebetrieb usw. sogleich nach dem Erbfall ohne Weiterführung an einen Dritten veräußern (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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. § 26 Anm. 30; § 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. 5 EStR.

**Zu weiteren Fällen einer echten Zurechnung** s. § 2 Anm. 340 „Stellvertretung“, „Nachlaßverwalter“, Testamentsvollstreckung“, „Konkursverwaltung“.

Einstweilen frei.

59

## D. Begriff der Veräußerung

### I. Merkmale des Veräußerungsbegriffs iSd. Abs. 1 Satz 1

#### 1. Übergang des privatrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums

60

Der in Abs. 1 Satz 1 (und 2) gebrauchte Begriff der Veräußerung ist gesetzlich nicht definiert. Veräußerung iSd. Vorschrift ist die entgeltliche Übertragung des privatrechtl. 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:** Bei Divergenz zwischen zivilrechtl. und wirtschaftlichem Eigentum ist das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO; s. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 20). 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 Erwerber ist bereits dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn ihm eine rechtl. verdichtete, auf den nachfolgenden Eigentumserwerb gerichtete Position eingeräumt ist, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und ihm die mit dem Übertragungsgegenstand verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und einer Wertsteigerung zustehen (HHSp./FISCHER, § 39 AO Rn. 54). 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; 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).

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.

**Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäfts:** Für die Übertragung des Eigentums ist das Erfüllungsgeschäft maßgeblich. Das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 (und 2) ist daher 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]).

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:** s. Anm. 302.

**Schuldrechtliche Rückbeziehung der Übertragung:** s. Anm. 302.

**Schwebend unwirksame Übertragungen:** s. Anm. 302.

**Auswirkungen häufig gebrauchter Vertragsklauseln** (zB Optionsrechte, Rückfallklauseln) auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums: s. § 6 Anm. 1341.

## 61 2. Übertragung zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten

**Allgemeines:** Eine Veräußerung setzt die Übertragung von WG (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) zwischen zwei (Steuer-)Rechtssubjekten voraus. Veräußerer (s. Anm. 51) 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 Steuerrechtssubjekt iSd. Abs. 1 (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621] mwN; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1995, 751 [761 ff.]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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); dabei ist erforderlich, dass die Veräußerung zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt.

**Abgrenzungsfragen:** Die Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs (auch 100 %-Kapitalbeteiligung) oder Mitunternehmeranteils auf eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ebenfalls eine entgeltliche Übertragung zwischen zwei Steuerrechtssubjekten. Diese ist spezialgesetzlich in § 24 UmwStG geregelt; § 6 Abs. 5 Satz 3 ist nicht anwendbar (s. Anm. 105). Die im Rahmen einer Realteilung erfolgende Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder EinzelWG stellt zwar auch eine Vermögensübertragung zwischen zwei Steuerrechtssubjekten (Übertragung des BV der Mitunternehmerschaft in das BV eines Mitunternehmers/Realteilers) dar, ist aber kein Veräußerungstatbestand (s. Anm. 478); die Realteilung ist spezialgesetzlich in Abs. 3 Sätze 2–4 geregelt (s. Anm. 440 ff.).

Eine „**Veräußerung an sich selbst**“ liegt (bei wirtschaftlicher Betrachtung) vor, soweit auf der Seite des Veräußerers (Einbringenden) und des Erwerbers (Aufnehmenden) dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (Unternehmeridentität). Der insoweit entstehende Gewinn gilt seit dem VZ 1994 als laufender Gewinn (Abs. 2 Satz 3, § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG); s. dazu ausführlich Anm. 355–358 und 478.

**Güterstandsvereinbarungen:** Unterhält einer der Eheleute einen Betrieb, führt weder die Begründung der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 BGB) noch die der Gütertrennung (§ 1414 BGB) zu einer Vermögensübertragung (voheliches 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 Mitunternehmerschaft (§ 6 Anm. 1368; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 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. 1368).

Die Grundsätze der erfolgsneutralen Realteilung eines Mischnachlasses können nicht auf die Vermögensauseinandersetzung bei Beendigung einer Zugewinnngemeinschaft über gemeinsames BV und PV angewendet werden (s. Anm. 226; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 121; kritisch GÖTZ, FR 2003, 127 [129 ff.]). Zur Abgeltung eines Zugewinnausgleichsanspruchs durch Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils als entgeltliche Vorgänge s. Anm. 64, 226. 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, FR 1993, 812, rkr.; offengelassen BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 121, 340 aE).

### 3. Entgelt/Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)

#### a) Begriff des entgeltlichen Geschäfts

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 die Frage der Entgeltlichkeit regelmäßig anhand des schuldrechtl. Kausalgeschäfts zu beantworten, weil das dingliche Erfüllungsgeschäft für sich genommen im Hinblick auf die Kategorien der Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit keiner Qualifikation zugänglich ist.

**Vorliegen einer Gegenleistung:** Der Veräußerer muss anlässlich der Übertragung eine Gegenleistung erhalten. Dabei muss nach Meinung der Rspr. die Gegenleistung derart beschaffen sein, dass der Erwerber oder ein Dritter für den Erhalt des Übertragungsgegenstands eigene Aufwendungen getragen hat (BFH

62

v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]; v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512).

Auswirkungen der Rspr. auf die verdeckte Sacheinlage von Sachgesamtheiten in eine KapGes.: Die Rspr. nimmt in diesen Fällen einen unentgeltlichen Vorgang an. Es liege kein entgeltlicher Vorgang vor, weil für die Übertragung ein Entgelt weder vereinbart noch gezahlt werde; der Erwerber tätige keine eigenen Aufwendungen in Form einer Bar- oder Sachvergütung. Im Übrigen könne – so die Rspr. – auch die beim Einlegenden eintretende Wertsteigerung seiner Beteiligung nicht als Entgelt gewertet werden (zB BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512 [513]). Gleichwohl bejaht die Rspr. eine Betriebsaufgabe nach Abs. 3 (keine Anwendung des § 6 Abs. 3), weil der unentgeltlichen Übertragung grundsätzlich die Überführung der WG in das PV vorausgehe (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457).

Stellungnahme: UE ist in den Fällen einer verdeckten Sacheinlage in eine KapGes. die Wertsteigerung der Beteiligung als Entgelt zu erfassen (glA KIRCHHOFF/REISS VIII. § 16 Rn. 22). Die Gewinnrealisierungstatbestände beschäftigen sich nämlich mit der Besteuerung des Übertragenden; das Vorliegen eines Entgelts ist daher allein aus der Sicht des Übertragenden zu bestimmen (zur verdeckten Einlage in eine KapGes. s. Anm. 102; zur verdeckten Sacheinlage in eine PersGes. s. Anm. 106).

Die Gegenleistung muss eine tatsächliche Vermögensmehrung beim Übertragenden begründen; 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; v. 26.6.1991 – XI R 3/89, BFH/NV 1991, 682).

**Die Art der Gegenleistung** ist unerheblich. Als Entgelt kommt jede Bar- oder Sachvergütung in Betracht (s. auch Anm. 64; zum Umfang des Veräußerungspreises s. Anm. 306–310). Es kann sich beispielsweise um Geld, die Gewährung von Gesellschaftsrechten (s. Anm. 100), andere WG (auch betriebliche Sachgesamtheiten wie Betriebe, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteile, s. dazu auch Anm. 226) oder um die Übernahme privater Verbindlichkeiten handeln. Es ist auch unerheblich, ob das Entgelt einmalig oder in wiederkehrenden Zahlungen (zum Besteuerungswahlrecht bei Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge s. Anm. 306) erbracht wird. Zum Entgelt können auch Leistungen Dritter zählen (s. Anm. 307). Entgeltlich ist die Übertragung auch dann, wenn das Entgelt – auf Veranlassung des Übertragenden – einem Dritten zufließt; im Verhältnis zwischen Übertragendem und Drittem kann eine unentgeltliche Zuwendung vorliegen (KORN/STAHL, § 16 Rn. 79). Es ist auch unerheblich, ob die vereinbarte Bar- oder Sachvergütung BV wird.

Die Gegenleistung kann dann nicht BV werden, wenn sie notwendiges PV ist. Damit sind diejenigen Sachverhalte gemeint, in denen der Gewerbebetrieb usw. gegen ein WG des notwendigen PV getauscht (echter Tausch) oder gegen Befreiung von einer privaten Schuld (z.B. familienrechtl. Ansprüche wie Zugewinnausgleichanspruch) an Erfüllung statt hingegeben wird (tauschähnlicher Vorgang). In diesen Fällen liegt ein entgeltlicher Vorgang (Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1) vor (glA BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282 [284]; v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389 [390] zur Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs; KIRCHHOFF/REISS VIII. § 16 Rn. 89; aA uU BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, DStR 1996, 12 mit Anm. HG; v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; kritisch SCHMIDT, FR 1981, 594); es kann keine Rolle spielen, ob eine erlangte Gegenleistung erst anschließend privat verwendet wird oder ob dies von vornherein vereinbart ist. Dies gilt auch dann, wenn die private Schuld selbst durch Schenkung oder Erbfall begründet wurde (aA noch Vorauflage); str., s. zum Ganzen Anm. 80.

**Zugrunde liegende 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. nach den §§ 20 ff. UmwStG (tauschähnliche Vorgänge; s. Anm. 100). Ein entgeltlicher Vorgang liegt auch dann vor, wenn durch die Übertragung des Betriebs usw. eine aus einem anderen Rechtsgrund entstandenen betriebliche (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 21) oder private (s. Anm. 64, 80) Geldschuld an Erfüllung Statt (tauschähnlicher Vorgang) getilgt wird. Zu entgeltlichen gesellschaftsrechtl. Vorgängen, die den Mitunternehmeranteil betreffen (wie zB Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Abfindung usw.), s. Anm. 243 ff.

Das Kaufrechtsverhältnis ist ebenfalls ein entgeltlicher Vorgang (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 598; GROH, DB 1992, 1312 [1314]; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 63).

UE sind auch die verdeckte Sacheinlage von betrieblichen Sachgesamtheiten in eine KapGes. (aA hM: Betriebsaufgabe nach Abs. 3; s. Anm. 102) und PersGes. (aA hM: unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3, s. Anm. 106) ein entgeltlicher Vorgang.

### b) Vermutungsregeln der Rechtsprechung für die Abgrenzung unentgeltlicher/entgeltlicher Vorgänge

63

**Bei Vermögensübertragungen zwischen Fremden** spricht eine Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts (BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696 [697]). Dies gilt auch bei einer Übertragung gegen wiederkehrende Leistungen (BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 5); es wird eine betriebliche Veräußerungsrente vermutet; s. auch § 6 Anm. 1371.

**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) iVm. privaten Versorgungsleistungen oder eine (teil-)entgeltliche Übertragung vorliegt.

ZB BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847; v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465 (466); v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672 (674); BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 4; s. auch § 6 Anm. 1371.

**Diese Vermutungen sind widerlegbar.** Sie weisen jedoch demjenigen die Darlegungslast zu, der sich gegen den Vermutungstatbestand wendet (KORN/STAHL, § 16 Rn. 80). Bei Vermögensübertragungen zwischen Fremden muss daher der Übertragende die (subjektive) Unentgeltlichkeit, bei Vermögensübertragungen zwischen nahen Angehörigen der Übertragende die (subjektive) Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung darlegen; s. ausführlich § 6 Anm. 1371.

### c) Typische Leistungsverpflichtungen des Erwerbers

64

Bei der Übertragung der in Abs. 1 genannten Veräußerungsobjekte werden oftmals verschiedene Leistungsverpflichtungen des Erwerbers vereinbart, bezüglich deren Entgeltcharakter Folgendes gilt (s. auch § 6 Anm. 1374):

#### Wiederkehrende Leistungen:

► *Vermögensübergabe gegen ausschließlich private Versorgungsleistungen:* Liegen die Voraussetzungen des gesetzlich nicht geregelten Sonderrechtsinstituts der Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen vor, ist die Übertragung der Sachgesamtheit als voll unentgeltlicher Vorgang iSd. § 6 Abs. 3 zu behandeln; dies gilt unverändert auch im Geltungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 22 Nr. 1b idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218); s. dazu 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 – XR 44/93, BStBl. II 1996, 676 [678]; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 58); derartige wiederkehrende Leistungen werden nur ausnahmsweise als Versorgungsleistungen anerkannt (BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 34, 58; Anm. § 22 Anm. 136).
- ▷ *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]; v. 21.10.1999 – X R 75/97, BFH/NV 2000, 385 [386]) und FinVerw. (BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 59) stets als (Teil)Entgelt anzusehen; s. auch § 22 Anm. 136.

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 dann, wenn die Mindestlaufzeit deutlich kürzer als dessen durchschnittliche Lebenserwartung ist (BFH v. 21.10.1999 – X R 75/97, BFH/NV 2000, 385 [386]).

In vorstehend genannten Fällen liegt ein (teil-)entgeltliches Geschäft grds. auch dann vor, wenn Leistung und Gegenleistung nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind (BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 [679]; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 58).

- ▶ *Betriebliche Versorgungsleistungen* sind kein Entgelt (s. § 6 Anm. 1374).
- ▶ *Veräußerungsrente* ist Entgelt; der Vorgang fällt unter Abs. 1 Satz 1. Bei Übertragungen zwischen Fremden wird eine Veräußerungsrente vermutet (s. Anm. 63).

**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. 308 und § 6 Anm. 1374. 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. 121) zurückbehalten werden. Werden sie allerdings mit übertragen, sind sie Bestandteil des Übertragungsgegenstands.

Bei der Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung ist hingegen – trotz der Teilbetriebsfiktion nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 – die Bruttobetrachtung an-

zuwenden. Übernommene Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit der übertragenen Kapitalbeteiligung stehen, gehören danach nicht zum Übertragungsgegenstand, sondern stellen ein gesondertes Entgelt dar (zur Anwendung der Brutto Betrachtung im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 s. auch § 6 Anm. 1452b ; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 [423]).

**Übernahme eines negativen Kapitalkontos:** Nach der Rspr. liegt eine unentgeltliche Übertragung auch bei der Übernahme eines negativen Kapitalkontos vor, wenn entsprechende stille Reserven oder Gewinnchancen vorhanden sind (buchmäßige Überschuldung) und kein sonstiges Entgelt erbracht wird (zB BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 [271]; s. auch Anm. 308 und § 6 Anm. 1374; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 69). Zu den Auswirkungen, wenn neben der Übernahme eines negativen Kapitalkontos ein sonstiges Entgelt erbracht wird, s. Anm. 308, § 6 Anm. 1374. Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos bei realem Schuldenüberhang s. § 6 Anm. 1374.

**Übernahme von privaten Schulden** des Übertragenden durch den Erwerber ist Entgelt; s. § 6 Anm. 1374.

**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 (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I, 80 Tz. 24 iVm. 7); die Geldzahlungen können in einer Einmalzahlung oder in wiederkehrenden Leistungen (zB Zeitrente, Mindestzeit- und Höchstzeitrente) bestehen. UE liegt ein Entgelt aber nur dann vor, wenn die Geldleistung aus dem eigenen Vermögen des Erwerbers zu erbringen ist (str.).

GIA § 6 Anm. 1374; wohl auch BMF v. 13.1.1993, BStBl. II 1993, 80 Tz. 24 iVm. Tz. 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. Bei der Bemessung der Höhe des Entgelts und der AK ist zu berücksichtigen, dass die in einem Einmalbetrag zu erbringende Ausgleichszahlung oftmals erst Jahre nach Vertragsschluss zu erbringen ist. Zu den Auswirkungen dieser zeitlichen Komponente s. § 6 Anm. 1374.

**Sachleistungsverpflichtungen:** Eine Verpflichtung zu einer Sachleistung aus dem eigenen Vermögen ist Entgelt (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 24 iVm. Tz. 7, 12); s. § 6 Anm. 1374. Ist die Sachleistungsverpflichtung aus dem übernommenen Vermögen zu erbringen, liegt hingegen kein Entgelt vor. In diesem Fall entsteht aber mit Erfüllung der Verpflichtung ein nicht begünstigter Entnahmegewinn. Str. ist, wer (Übertragender oder Erwerber) den Entnahmetatbestand erfüllt; s. dazu § 6 Anm. 1374.

**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.); s. § 6 Anm. 1374.

Wird die Leistung an Erfüllungs Statt durch die Hingabe eines WG aus dem (übernommenen) BV erbracht, entsteht zugleich ein nicht begünstigter Gewinn (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 70).

**Wahlrecht zwischen Geld- und Sachleistung:** s. § 6 Anm. 1374.

**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; KORN/STAHL, § 16 Rn. 91; aA PAUS, DStZ 1994, 660 (660).

**Verzicht auf Zugewinnausgleichsanspruch:** Die lebzeitige Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils aufgrund eines Vermögensauseinandersetzungsvertrags bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft zur Abgeltung des auf Geldzahlung gerichteten Zugewinnausgleichsanspruchs (§ 1378 BGB) ist ein entgeltliches Geschäft (BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282 [284]; v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389 [390]); 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 Erfüllungs 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 (s. dazu Anm. 62). Dies gilt auch dann, wenn die private Geldschuld durch Schenkung oder Erbfall (wie auf Geldzahlung gerichtete Erbfallschulden) begründet wurde (s. Anm. 80).

**Einräumung von Nutzungsrechten:** s. § 6 Anm. 1374.

**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 (s. § 6 Anm. 1374; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 71), die Verpflichtung, einem Dritten eine Gesellschaftsbeteiligung (zB KG-Anteil, atypisch stille Beteiligung) an der übertragenen Sachgesamtheit einzuräumen (GROH, DB 1990, 2187 [2189]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 71) sowie die Verpflichtung, den Übergeber am Gewinn des übertragenen BV (zB in Höhe von 25 %) zu beteiligen (SCHULZE ZUR WIESCHE, WpG. 1993, 593 [596]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 71).

65 Einstweilen frei.

#### 66 4. Einstellung der Tätigkeit

Da die in Abs. 1 Satz 1 genannten Veräußerungsobjekte (mit Ausnahme der 100 %-Kapitalbeteiligung) nicht nur gegenstands-, sondern auch tätigkeitsbezogen zu verstehen sind, muss neben der Übertragung des BV auch die Tätigkeitseinstellung hinzukommen; zur Tätigkeitseinstellung bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs und Teilbetriebs s. Anm. 136 f. und 158. Bei der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils ist dieses Tatbestandsmerkmal allerdings nahezu bedeutungslos (s. Anm. 235).

67–69 Einstweilen frei.

## II. Entgeltliche, teilentgeltliche und unentgeltliche Übertragungen

**Schrifttum:** SCHMIDT, Ertragsteuerliche Beurteilung der teilentgeltlichen Betriebsübertragung: Bietet die Einheitstheorie wirklich die Ideallösung?, in Festschr. Clemm, München 1996, 349; GECK, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung,

ZEV 2002, 41; HOFFMANN, Unentgeltliche Übertragung 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 Mitunternehmerschaften 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; weitere Fundstellen s. § 6 Vor Anm. 1330.

## 1. Voll entgeltliche Übertragungen

70

**Begriff der (Voll-)Entgeltlichkeit:** Nach stRspr. liegt ein (voll) entgeltliches Geschäft dann vor, wenn eine nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogene Leistung und Gegenleistung gegeben sind (zB BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99 [100]; v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696 [697]). 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. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 4).

## 2. Unentgeltliche Übertragungen

71

**Begriff der Unentgeltlichkeit:** Die Übertragung der Sachgesamtheit erfolgt dann unentgeltlich, wenn die Leistung (Übertragung des WG) ohne Gegenleistung erbracht wird (s. auch § 6 Anm. 1370); sie fällt unter § 6 Abs. 3. Die unentgeltliche Übertragung ist maßgeblich durch eine einseitige Entreichnung des Übertragenden um den Übertragungsgegenstand gekennzeichnet.

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).

**Wichtige Einzelfälle:** Voll unentgeltliche Übertragungen liegen insbes. vor bei Schenkungen iSd. § 516 BGB und § 534 BGB (s. § 6 Anm. 1373), beim Erwerb von Todes wegen (s. Anm. 80), beim Unternehmensvermächtnis (s. Anm. 80 und § 6 Anm. 1395) und der vorweggenommenen Erbfolge gegen ausschließlich Versorgungsleistungen (s. Anm. 93).

*Weitere unentgeltliche Vorgänge* sind unbenannte Zuwendungen (s. § 6 Anm. 1373) und die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs (s. Anm. 80 und § 6 Anm. 1381) Zur estl. Behandlung der gemischten Schenkung und Auflagenschenkungen s. Anm. 75 und § 6 Anm. 1374.

*Die verdeckte Sacheinlage von Sachgesamtheiten in eine PersGes.* ist nach wohl hM unter § 6 Abs. 3 (analog) zu subsumieren; uE liegt ein Fall des § 24 Abs. 1 UmwStG vor; s. dazu Anm. 106.

*Die verdeckte Sacheinlage von Sachgesamtheiten in eine KapGes.* stellt nach der Rspr. zwar auch einen unentgeltlichen Vorgang dar; die Rspr. wendet aber nicht § 6 Abs. 3, sondern § 16 Abs. 3 (Betriebsaufgabe) an, weil der unentgeltlichen Übertragung eine Überführung in das PV voraussetze (s. Anm. 62).

**Regelungsinhalt des § 6 Abs. 3:** Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (Teil-)Mitunternehmeranteils führt – bei Erfüllung der

nach § 6 Abs. 3 Satz 1 erforderlichen Voraussetzungen – zwingend zur Buchwertfortführung (s. ausführlich § 6 Anm. 1330 ff.).

72–74 Einstweilen frei.

### 3. Teilentgeltliche Vorgänge

#### 75 a) Begriff der Teilentgeltlichkeit

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; zur gegenteiligen älteren Rspr. s. § 6 Anm. 1374.

Diese Beurteilung basiert auf der Entsch. des 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 42). Diese Betrachtungsweise zur Bestimmung des (Teil-)Entgelts gilt nach zutreffender Ansicht auch für gemischte Schenkungen und Auflagenschenkungen außerhalb vorweggenommener Erbfolgen (BFH v. 25.7.1991 – XI R 4/89, BFH/NV 1992, 31 [32]; § 6 Anm. 1374; KEMPERMANN, FR 2003, 321; aA STEPHAN, DB 1991, 1090).

#### 76 b) Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen

**Einheitstheorie:** Die teilentgeltliche Übertragung des ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils 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.

ZB BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 35–39; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 58, so bereits GROH, StuW 1984, 217 (223 f.); kritisch SCHMIDT, Festschr. Clemm, 1996, 349 [363]; Trennungstheorie steht dem Gesetz näher als die 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, BStBl. I 1993, 80 Tz. 14–15) und von einzelnen WG des BV (BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10; BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367) sowie bei Veräußerungen nach § 17 (BFH v. 17.7.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11; s. § 17 Anm. 80) zur Anwendung.

► *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).

Die Berufung auf den Wortlaut des Abs. 2 vermag die Anwendung der Einheitstheorie nicht zu rechtfertigen (glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 148: Zirkelschluss); 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 dem

Sinn und Zweck der in § 6 Abs. 3 geregelten Buchwertfortführung begründen. Danach soll der Erwerber die Buchwerte fortführen, soweit sie nicht durch die gewährte Gegenleistung aufgelöst werden (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 [814] zu § 7 Abs. 1 EStDV aF). Damit korrespondierend wird beim Übertragenden auf die Erfassung der stillen Reserven um den Preis ihrer Fortführung beim Erwerber verzichtet. Das Gesetz gebietet daher die Annahme eines gewinnrealisierenden Umsatzakts erst bei einem über dem Netto-Buchwert/Kapitalkonto liegenden Entgelt. 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. Positiver Nebeneffekt der Einheitstheorie ist, dass – anders als bei der Trennungstheorie – umfangreiche Unternehmensbewertungen nicht erforderlich 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; v. 7.11.2000 – VIII 27/98, HFR 2001, 233; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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; auch die unentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils fällt unter § 6 Abs. 3 (s. Anm. 71).

► *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. 71, 160; str.). Zur teilentgeltlichen Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung s. 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:* s. im Einzelnen § 6 Anm. 1382.

► *Behandlung beim Erwerber:* s. im Einzelnen § 6 Anm. 1386.

Str. wird die Frage beurteilt, ob die Zinsaufwendungen bei der Fremdfinanzierung eines unter dem Kapitalkonto liegenden Entgelts als BA abziehbar sind (s. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 40, 58). Es sprechen gute Gründe dafür, dass seit Aufgabe der sog. Sekundärfolgen-Rspr. (s. dazu § 6 Anm. 1395) 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 BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 438 „Vorweggenommene Erbfolge“; FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657 [661]; aA § 6 Anm. 1387; BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 603; v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 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, § 34) gelten auch für teilentgeltliche Veräußerungen des gesamten Mitunternehmeranteils fort, die nach dem 1.1.2002 erfolgen (s. auch Anm. 515; kritisch WENDT, FR 2002, 127 [136]).

► *Behandlung beim Erwerb*: Der Übernehmer ist wie ein voll entgeltlicher Erwerber zu behandeln. Die Auffassung der FinVerw., die beim Erwerb die Trennungstheorie anwendet (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 39, 41; glA ESSENER, DStZ 1997, 439 [451] mwN), ist nach zutreffender Ansicht abzulehnen (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; v. 7.11.2000 – VIII 27/98, HFR 2001, 233; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 59); s. dazu ausführlich § 6 Anm. 1387.

**Nebenkosten**: s. § 6 Anm. 1387.

**Gleichzeitige Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen**: s. § 6 Anm. 1382 und 1387.

77 Einstweilen frei.

#### 78 4. Vereinbarung eines überhöhten Entgelts

Sind Leistung (Gewerbebetrieb usw.) 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; KSM/P. FISCHER, § 22 Rn. B 231; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 77). Das „Mehr-entgelt“ ist eine estl. nicht relevante Zahlung aufgrund privater Veranlassung; es kann sich um eine (stpf.) Schenkung, aber auch um Unterhaltsleistungen (§ 12 Nr. 2) handeln (KORN/STAHL, § 16 Rn. 87).

**Wert der Leistung weniger als 50 % des Entgelts**: Umstritten ist die Frage, ob die vorstehend genannte Beurteilung auch dann gilt, wenn der Wert der Leistung (Gewerbebetrieb usw.) geringer als die Hälfte des Werts der Gegenleistung ist (so BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676 [680]; KSM/P. FISCHER, § 22 Rn. 245 ff.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 77; KORN/STAHL, § 16 Rn. 88; MARTIN, BB 1993, 1773 [1781]; kritisch NEUFANG/MANZ, StBp. 1995, 209 [210]), oder ob in diesem Fall der Vorgang – so die Meinung der FinVerw. – voll unentgeltlich ist, dh. die Gegenleistung in voller Höhe nicht estpf. und nicht als AK abziehbar ist (BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 50).

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 Gegenleistung mehr als die Hälfte des Werts der Leistung beträgt.

79 Einstweilen frei.

### III. Veräußerung und Erwerb von Todes wegen

**Schrifttum**: STOBBE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbaueinandersetzung, StuW 1996, 289; GECK, Rückwirkung der Erbaueinandersetzung bei einfacher Nachfolgeklausel, DStR 2000, 1383; PAUS, Bedeutung von Teilungsanordnungen/Vermächtnisnießbrauch an Betriebsgrundstücken, StB 2001, 2; SCHOOR, Ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Vererbung eines Einzelunternehmens, INF 2001, 301, 331; RÖHRIG/DOEGE, Ausgewählte Aspekte der ertragsteuerlichen Behandlung der Erben-gemeinschaft und Erbaueinandersetzung – Zugleich Anmerkung zu den BMF-Schreiben vom 14.3.2006 und 30.3.2006, DStR 2006, 969; BIRNBAUM, Keine Vererbung von Verlus-

ten – 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; weitere Fundstellen s. § 6 Anm. vor 1390.

## 1. Vorbemerkung

80

Zivilrechtl. werden Erbfall und Erbaueinandersetzung seit jeher als zwei rechtl. selbständige Vorgänge behandelt (s. § 6 Anm. 1390 f.). Strechtl. gehen die Rspr. (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) und die FinVerw. (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 2) ebenfalls seit geraumer Zeit davon aus, dass Erbaueinandersetzung und Erbfall keine rechtl. Einheit bilden (zur gegenteiligen früheren Rspr. s. § 6 Anm. 1405). Die nachfolgenden Ausführungen betreffen die estl. Auswirkungen, die beim Tod eines Einzelunternehmers eintreten. Zu den Auswirkungen beim Tod eines Mitunternehmers s. § 6 Anm. 1400 f.

## 2. Tod eines Einzelunternehmers

### a) Übergang auf einen Alleinerben

81

Zivilrechtl. werden Erbfall und Erbaueinandersetzung seit jeher als zwei rechtl. selbständige Vorgänge behandelt (s. § 6 Anm. 1390, 1391). Strechtl. gehen die Rspr. (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) und die FinVerw. (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 2) ebenfalls seit geraumer Zeit davon aus, dass Erbaueinandersetzung und Erbfall keine rechtl. Einheit bilden (zur gegenteiligen früheren Rspr. s. § 6 Anm. 1405).

**Gesamtrechtsnachfolge und Buchwertfortführung:** Der Übergang des Betriebs vom Erblasser auf den Alleinerben (§ 1922 BGB) fällt unter § 6 Abs. 3 mit zwingender Buchwertfortführung (s. ausführlich § 6 Anm. 1395).

Dies gilt grds. auch für den Fall, dass Alleinerbin eine Körperschaft ist (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799 [801]; v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246). Str. ist allerdings, ob § 6 Abs. 3 auch dann eingreift, wenn der Erbfall als verdeckte Sacheinlage des Betriebs zu werten ist (insbes. dann, 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]; glA § 6 Anm. 1395; kritisch THIEL/EVERSBURG, DStR 1993, 1881 [1885 f.]; WINTER, GmbHR 1994, 110 [112]). Nach der differenzierenden Auffassung von REISS 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 (KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 25).

Zu den Rechtsfolgen bei Ausschlagung und Scheinerbschaft s. § 6 Anm. 1395.

**Prozesskosten, Zurechnung der Einkünfte, Vererbung der Verlustvorträge:** s. § 6 Anm. 1395. Nach geänderter Rspr. des BFH ist der Verlustabzug nach § 10d nicht mehr vererblich (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, FR 2008, 457); die geänderte Rspr. ist allerdings erst für Erbfälle anzuwenden, die nach Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Beschlusses eingetreten sind (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, FR 2008, 457 [464]; PAUS, FR 2008, 452 [454]).

**Belastung des Erben mit privaten Erblasserschulden:** Der Übergang der privaten Erblasserschulden (dh. der bereits in der Person des Erblassers begründeten Verbindlichkeiten) auf den Erben stellt weder Entgelt für den Erblasser

noch AK für den Erben dar (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 26; KSM/REISS, § 16 Rn. B 81).

**Belastung des Erben mit auf Geldzahlung gerichteten Erbfallschulden:** Ebenso führen weder die Entstehung noch die Erfüllung von Erbfallschulden, welche eine Geldleistungspflicht des (Betriebs-)Erben begründen (zB Geldvermächtnisse, Pflichtteilsansprüche), zu AK beim verpflichteten Erben und einem Entgelt beim Berechtigten; s. ausführlich § 6 Anm. 1395.

Zur fehlenden Abziehbarkeit von Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit Erbfallschulden nach Aufgabe der Sekundärfolgen-Rspr. s. § 6 Anm. 1395; s. auch BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 35; kritisch hierzu SCHMIDT, FR 1993, 683; KSM/REISS, § 16 Rn. B 83). Zu den auch nach jüngster Rspr. weiterhin als Betriebschulden zu behandelnden Verbindlichkeiten s. § 6 Anm. 1395 und SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 596.

**Übereignung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens an Erfüllung Statt zwecks Tilgung einer auf Geld gerichteten Erbfallschuld:** Str. 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 SCHMIDT/WACKER XXVII.16 Rn. 599; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 35) oder eine Entnahme iVm. unentgeltlichem Erwerb ist (so FG Köln v. 27.5.1993, EFG 1994, 94, rkr; FG Schl.-Holst. v. 15.11.2000, EFG 2001, 199, rkr.; TIEDTKE/LANGHEIM, FR 2007, 368) ist. Dementsprechend wird bei der Übertragung eines Betriebs 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, BStBl. I 2006, 253 Tz. 35; SCHMIDT/WACKER XXVII.16 Rn. 29; HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; GROH, DB 1992, 444 [446]) oder eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 vorliege (so KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 106; KORN/STAHL/CARLÉ, § 16 Rn. 361; TIEDTKE/LANGHEIM, FR 2007, 368; GRÖTZ, FR 2003, 127; offengelassen BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535).

Stellungnahme: UE liegt eine entgeltliche Übertragung vor (aA noch Voraufgabe!); das Entgelt liegt in der Befreiung des Übertragenden von der privaten Verbindlichkeit (s. Anm. 62, 64). 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 der Gewerbebetrieb Gegenstand eines Sachvermächtnisses ist; 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. Version der freiwillig verfügbaren Unterhaltsrente), als erbrechtl. Variante der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (s. Anm. 93; ausführlich dazu § 22 Anm. 143) oder als Verrentung eines im Erbrecht begründeten Anspruchs zu qualifizieren sein (vgl. hierzu auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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 s. § 22 Anm. 143; BFH v. 11.10.2007 –

X R 14/06, BStBl. II 2008, 123; v. 26.11.2003 – X R 11/01, BStBl. II 2004, 820; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 40 f.; FISCHER, Stbg. 1997, 201 (206); zur Verrentung erbrechtl. Ansprüche s. FISCHER, Stbg. 1997, 201 (205).

**Belastung des Alleinerben mit einem Unternehmensvermächtnis:** Beim Unternehmensvermächtnis 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; s. auch § 6 Anm. 1395).

Zur Zurechnung der laufenden Einkünfte zwischen Erbfall und Erfüllung des Vermächtnisses s. § 6 Anm. 1395.

Zum Vermächtnis an einzelnen Gegenständen des BV s. § 6 Anm. 1395.

**Vermächtnisnießbrauch:** Wird einem Vermächtnisnehmer (unentgeltlich) ein Nießbrauch an einem Betrieb eingeräumt, führt weder der Erbfall noch die Nießbrauchsbestellung beim Erben 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. 1395.

## b) Übergang auf Miterben

82

**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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 606).

Gehört zum Nachlass neben einem Gewerbebetrieb eine freiberufliche Praxis, ein Betrieb der LuF oder PV, findet § 15 Abs. 3 Nr. 1 (sog. Abfärberegelung) keine Anwendung (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120; BMF v. 14.2.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 4). 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 rückwirkende Zurechnung der laufenden (gewerblichen) Einkünfte kommt bei einer Erbaueinandersetzung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall in Betracht (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 8 f.; s. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 623). Gleiches gilt – auch nach Ablauf der Sechs-Monatsfrist – 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, BStBl. I 2006, 253 Tz. 8; § 6 Anm. 1406; kritisch RICHTER/STANGL, BB 2000, 2390 ff.; 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, BStBl. I 2006, 253 Tz. 3, 8; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 623). 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. 82; dazu auch PAUS, StB 2001, 2).

**Freiberufliches Betriebsvermögen, Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung:** s. im Einzelnen § 6 Anm. 1396.

### 83 c) Erbauseinandersetzung

**Grundsatz:** Die Erbauseinandersetzung ist ein rechtl. selbständiger Vorgang. Für die Auseinandersetzung gilt stets der Grundsatz, dass ein Miterbe, der bei der Erbauseinandersetzung 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 ist (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [844]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 609; aA STOBBE, StuW 1996, 289 [298]). Insoweit ist die Erbauseinandersetzung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Vorgang aufzuspalten.

Im Einzelnen ist für die estl. Beurteilung der Erbauseinandersetzung nach Zusammensetzung des Nachlasses (BV; PV; Mischnachlass) und Art der Auseinandersetzung zu unterscheiden. Weiterführend zur Erbauseinandersetzung über BV s. § 6 Anm. 1407 ff. und zur Realteilung s. Anm. 441 ff. Zu den Besonderheiten beim Mischnachlass s. § 6 Anm. 1409. Für die Erbauseinandersetzung über (gewerbliches) BV gilt Folgendes:

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

► *Erbauseinandersetzung durch Übertragung des Gewerbebetriebs auf einen Miterben gegen Geldabfindung:* Besteht der Nachlass aus einem (oder mehreren) Gewerbebetrieb(en) und wird dieser dergestalt auseinandergesetzt, dass alle Miterben bis auf einen gegen eine Barabfindung aus der Erbengemeinschaft ausscheiden (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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 610). 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]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 610; s. auch Anm. 130; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 113: Betriebsveräußerung nach Abs. 1 Satz 1).

Gehören zum Nachlass mehrere Gewerbebetriebe (s. Anm. 81), werden auch mehrere Mitunternehmeranteile veräußert. Die StBegünstigungen nach Abs. 4, § 34 Abs. 3 können nur für einen Veräußerungsvorgang in Anspruch genommen werden.

Abfindungszahlungen führen in den vorstehend genannten Fällen zu anderen Rechtsfolgen (s. dazu BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 16 f.) als Abfindungszahlungen bei Betriebsübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (s. dazu BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 35 ff.; Anwendung der Einheitstheorie), auch wenn beide Vorgänge miteinander wirtschaftlich vergleichbar sind (s. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 61, 611; zu den daraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten zB BAUER, StbJb. 1991/92, 285 [303 ff.]; kritisch 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 an B einen Ausgleich iHv. 1500. Estl. ist dies als entgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils von B an A zu werten. B erzielt einen Veräußerungsgewinn iHv. 1000 (Ver-

äußerungspreis 1 500 ./ . anteiligen Buchwert 500 = 1000). Im Ergebnis hat A hat den Gewerbebetrieb zu 1/2 unentgeltlich und zu 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 in Höhe von 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 1 500 ./ . voller Buchwert 1 000 = 500).

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

BFH v. 4.11.1998 – IV B 136./98, BStBl. II 1999, 291; v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BFH/NV 2000, 1039; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 56; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 611; KORN/STAHL/CARLÉ, § 16 Rn. 342; s. auch 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).

► *Erbauseinandersetzung durch Realteilung mit und ohne Ausgleichszahlungen:* Eine Erbengemeinschaft mit einem zur Erbmasse gehörenden Gewerbebetrieb ist ebenso Mitunternehmerschaft wie eine entsprechende PersGes.

Für Erbauseinandersetzungen durch Realteilung seit dem 1.1.2001 gelten demnach die Vorschriften des Abs. 3 Sätze 2–4 idF des UntStFG (SCHMIDT/WACKER XXVII § 16 Rn. 615; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, FR 2002, 1101 [1108]); ausführlich zur Realteilung s. Anm 441 ff. Die Buchwertfortführung ist auch zwingend, wenn zum Nachlass mehrere Gewerbebetriebe gehören und diese im Zuge der Realteilung von den einzelnen Miterben übernommen werden (BMF v 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 12; SCHMIDT/WACKER XXVII § 16 Rn. 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. Die Übernahme aller oder einzelner WG in das PV führt zwingend zu einer Gewinnrealisierung (s. auch SCHMIDT/WACKER XXVII § 16 Rn 615). Werden hierbei sämtliche stillen Reserven des Mitunternehmeranteils des Miterben aufgedeckt, entsteht ein stbegünstigter Aufgabegewinn (s. Anm. 444; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 969 [971]); nach Auffassung der FinVerw. ist der Aufgabegewinn allen Miterben zuzurechnen (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 13; aA zu Recht SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 615; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 969 [971]; Zuordnung des Aufgabegewinns zu dem jeweiligen Miterben nach Abs. 3 Satz 8); ordnet ein Miterbe die ihm zugewiesenen WG teilweise seinem PV und teilweise seinem BV zu, entsteht ein nicht begünstigter Entnahmegewinn (s. Anm. 444). Bei der Zuweisung von Mitunternehmeranteilen sind die Buchwerte aber auch dann fortzuführen, wenn diese nicht in ein weiteres BV übertragen werden (teleologische Reduktion des Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 444).

*Rechtslage bis 1998:* Es waren die von der Rspr. zur Realteilung entwickelten Grundsätze anwendbar (Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung und Gewinnrealisierung bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen; s. dazu Anm. 470 ff.).

*Rechtslage 1999/2000:* Für Erbauseinandersetzungen in diesen Jahren galten die gesetzlichen Restriktionen des Abs. 3 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (zwingende Buchwertfortführung bei Zuweisung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen;

Gewinnrealisierung bei Zuweisung von EinzelWG; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 83; s. Anm. 471).

► *Erbaueinsetzung durch Übertragung des Gewerbebetriebs auf einen Miterben gegen Abfindung mit WG aus dem BV des Gewerbebetriebs:* 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 Teilaueinandersetzung durch Ausscheiden gegen Sachwertabfindung entsprechend.

► *Erbaueinsetzung durch Veräußerung des gesamten Nachlasses (§ 2042 Abs. 2, §§ 2046 ff., §§ 752 ff. BGB):* s. § 6 Anm. 1412.

**Personelle Teilaueinandersetzung:** Bei der personellen Teilaueinandersetzung 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 Teilaueinandersetzung dadurch, dass ein Miterbe seinen Erbteil (§ 2033 BGB) veräußert oder gegen Abfindung in Geld aus der Erbengemeinschaft ausscheidet, gilt das vorstehend zur Erbaueinsetzung durch Übertragung des Gewerbebetriebs auf einen Miterben gegen Geldabfindung Gesagte entsprechend. Es liegt die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vor (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 39); s. auch § 6 Anm. 1410 und 1411.

► *Ausscheiden gegen Sachwertabfindung:* Bei Abfindung des weichenden Erben unter Fortbestand der Mitunternehmerschaft mit WG aus dem BV gilt seit dem VZ 2001 folgende Rechtslage:

Erhält der ausscheidende Miterbe EinzelWG, liegt auch seit dem 1.1.2001 keine Realteilung, sondern eine Sachwertabfindung (Veräußerung des Mitunternehmeranteils) vor (s. Anm. 441; glA BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 Tz. II; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 536). Bei einer Überführung der zugeteilten EinzelWG ins PV entsteht – wie zur Rechtslage 1999/2000, s.u. – ein zweifacher Veräußerungsgewinn. Bei einer Überführung zugeteilter EinzelWG ins BV des Miterben entsteht seit dem 1.1.2001 kein Gewinn mehr, sondern es sind gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des UntStFG zwingend die Buchwerte fortzuführen; es bleibt allerdings die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 idF des UntStFG zu beachten. Bei Zuteilung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und 100 %-Beteiligungen hat sich die Rechtslage nicht geändert. Es liegt eine Realteilung vor, so dass nicht § 6 Abs. 5 Sätze 3–6, sondern § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 anwendbar sind. Die nach Abs. 3 Satz 3 nur für die Übertragung von EinzelWG geltende dreijährige Sperrfrist greift demnach nicht ein (im Ergebnis glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 338; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, FR 2002, 1101 [1109]).

*Rechtslage 1999/2000:* Erhält der weichende Miterbe EinzelWG, liegt eine Sachwertabfindung und keine Realteilung vor (s. Anm. 471; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 646, 536; str.). Bei Überführung der EinzelWG ins PV liegt beim Ausgeschiedenen die begünstigte Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, bei den verbliebenen Miterben die nicht begünstigte Veräußerung des Sachwerts vor (zweifacher Veräußerungsgewinn; s. auch § 6 Anm. 1411). Werden die EinzelWG BV, erfolgt beim Ausgeschiedenen eine Gewinnrealisation nach § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002, bei den verbliebenen Miterben wiederum die nicht begünstigte Veräußerung des Sachwerts (bei Annahme einer Realteilung käme es bei dem ausscheidenden Miterben zur Aufgabe seines Mitunternehmeranteils, während die verbleibenden Miterben keinen Gewinn realisieren würden; so BLUMERS, BB 1999, 1786 [1788]).

Eine gewinnneutrale Realteilung (Abs. 3 Satz 2 idF des StEntG) liegt aber dann vor, wenn dem ausgeschiedenen Miterben ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder

eine 100 %-Beteiligung zugewiesen wird, der (die) in ein BV des Ausgeschiedenen überführt wird (für Mitunternehmeranteil ist keine Überführung in ein BV erforderlich; glA SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 543). Es entsteht weder ein Veräußerungsgewinn für den weichenden Miterben noch ein laufender Gewinn für die verbliebenen Erben (s. Anm. 471).

**Gegenständliche Teilauseinandersetzung:** s. dazu § 6 Anm. 1413.

Einstweilen frei.

84–89

#### IV. 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; weitere Fundstellen s. § 22 Vor Anm. 125.

##### 1. Überblick zur vorweggenommenen Erbfolge

90

**Begriff:** Der Begriff der vorweggenommenen Erbfolge wird im EStRecht (§ 7g Abs. 7 Satz 3 aF) verwendet, aber nicht gesetzlich definiert. 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 Gewerbebetrieben, Betrieben der LuF, Gesellschaftsanteilen und anderen Wirtschaftseinheiten abgeschlossen. Sie sind häufig mit Verpflichtungen des Übernehmers, wie zB Versorgungsleistungen (s. dazu Anm. 93), Abstandszahlungen, Gleichstellungsgeldern, Übernahme von Verbindlichkeiten, Verpflichtung zur Übertragung von Gegenständen des BV (zu deren Qualifizierung als Entgelt s. bereits Anm. 64) verbunden. Je nach Ausgestaltung kann es sich zivilrechtl. um eine Schenkung, gemischte Schenkung oder Schenkung unter Auflage 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, BStBl. I 1993, 80 ff.; v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922).

##### 2. Qualifizierung der Übertragung als voll entgeltlichen, teilentgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang

###### a) Voll entgeltlicher Vorgang

91

Eine voll entgeltliche Veräußerung nach Abs. 1 liegt dann 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 Erbfolgen wird ein voll entgeltlicher Vorgang aber schon deshalb selten in Betracht kommen, weil der Wert des übertragenen Gewerbebetriebs usw. regelmäßig höher ist als der Wert der als Entgelt zu wertenden Leistungsverpflichtungen des Übernehmers (SCHNOOR, DStZ 2002, 55 [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 eine teilentgeltliche oder eine voll unentgeltliche Übertragung (§ 6 Abs. 3) iVm. privaten Versorgungsleistungen vorliegt (s. Anm. 63).

## 92 b) Teilentgeltlicher Vorgang

Im Allgemeinen wird die Übergabe des Gewerbebetriebs usw., 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. 64 gemachten Ausführungen. Bei der teilentgeltlichen Übertragung des Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils findet die Einheitslehre Anwendung (s. Anm. 76).

## 93 c) Unentgeltlicher Vorgang – Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen

**Sonderrechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen:** Eine Sonderbehandlung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge erfährt die ausschließlich gegen private Versorgungsleistungen erfolgende Übergabe eines Gewerbebetriebs usw. (s. dazu § 22 Anm. 128 ff.); das Sonderrechtsinstitut wird den §§ 22, 10 zugeordnet und sowohl aus dem Bereich des (teil-)entgeltlichen Geschäfts als auch aus dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 abgegrenzt (zB SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 47 mwN). Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist damit zweifach stbegünstigt: Zum einen wird die Vermögensübertragung als voll unentgeltlich behandelt, zum anderen sind die Versorgungsleistungen keine nicht abziehbare Unterhaltsrente, sondern abziehbare SA.

Dies gilt auch im Geltungsbereich der gesetzlichen Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 22 Nr. 1b idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218). Diese Neuregelung ist grundsätzlich auf nach dem 31.12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen anwendbar (§ 52 Abs. 23e Satz 1 idF des JStG 2008; beachte aber auch Satz 2 dieser Vorschrift) und beschränkt die Möglichkeit einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen auf Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile an originär gewerblich (land- und forstwirtschaftlich, selbständig) tätigen PersGes. sowie bestimmte GmbH-Anteile (s. § 10 Anm. J 07-3; vgl. NEUFANG, StBp. 2008, 70; RÖDER, DB 2008, 146). Es 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]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 140). Der Vorgang wird aber gleichwohl als voll unentgeltlich betrachtet. Die Versorgungsleistungen werden als vorbehaltene Vermögenserträge angesehen, die nach der Übergabe vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen.

StRspr., zB BFH v. 31.8.1994 – X R 58/92, BStBl. II 1996, 672 (674) mwN; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 2; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 47 mwN; aA

KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 142, der die wiederkehrenden Leistungen nach den Grundsätzen eines Veräußerungsgeschäfts versteuern will.

► *Versorgungsleistungen*: Die Versorgungsleistungen sind keine nach § 12 Nr. 2 nicht abzählbare Unterhaltsrente. Sie sind vom Berechtigten (= Vermögensübergeber) als Einkünfte nach § 22 Nr. 1 zu versteuern, soweit der Verpflichtete (= Vermögensübernehmer) zum Abzug der Leistungen als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a berechtigt ist (Korrespondenzprinzip; stRspr., zB BFH v. 11.10.2007 – X R 14/06, BStBl. II 2008, 123; BMF v. 14.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 46). Nach der gesetzlichen Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 22 Nr. 1b idF des JStG 2008 sind für nach dem 31.12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen die Versorgungsleistungen stets in voller Höhe beim Verpflichteten als SA abzählbar und beim Berechtigten zu versteuern.

*Rechtslage für bis zum 31.12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen*: Die Versorgungsleistungen sind beim Verpflichteten und Berechtigten grundsätzlich in voller Höhe anzusetzen, weil sie aufgrund ihrer Abänderbarkeit als dauerende 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; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 47 f.).

**Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen**: s. im Einzelnen § 22 Anm. 131 ff. Die Voraussetzungen dieses Sonderrechtsinstituts sind nicht gesetzlich geregelt, sondern von der Rspr. entwickelt worden. Versorgungsleistungen können auch aufgrund einer letztwilligen Verfügung eingeräumt werden (s. Anm. 80; ausführlich dazu § 22 Anm. 143). Dabei ist unschädlich, wenn der Versorgungsberechtigte durch Erbeinsetzung oder Vermächtnis existenzsicherndes Vermögen aus der Erbmasse erhält (BFH v. 11.10.2007 – X R 14/06, BStBl. II 2008, 123).

**Nichtvorliegen der Voraussetzungen**: Sind die Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nicht erfüllt, 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]; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 22 Rn. 83). Die wiederkehrenden Leistungen sind in Höhe des Barwerts Veräußerungspreis des Übergebers, der Übernehmer hat in dieser Höhe AK. In Bezug auf den Teil der wiederkehrenden Leistungen, der den Verkehrswert des übertragenen Vermögens übersteigt, liegen nicht abzählbare (§ 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); insoweit sind die wiederkehrenden Leistungen beim Übertragenden nicht estpfl. und beim Übernehmer nicht als AK abzählbar (Unterhaltszahlungen sind ein unentgeltliches Geschäft). Allerdings sollen die wiederkehrenden Leistungen – entgegen hier vertretener Ansicht (s. dazu auch Anm. 78) – nach Meinung der FinVerw. insgesamt als Unterhaltszahlungen zu qualifizieren sein, wenn der Wert des übertragenen Vermögens geringer als die Hälfte des Barwerts der wiederkehrenden Leistungen ist (BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 49 iVm. 50); danach wären die wiederkehrenden Leistungen insgesamt beim Übertragenden nicht estpfl. und beim Übernehmer nicht als AK abzählbar.

Einstweilen frei.

94–99

## V. Veräußerung und Einbringungsvorgänge

**Schrifttum:** 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: 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; TILLMANN/TILLMANN, Heilung einer verschleierte Sachgründung aus steuerlicher Sicht, DB 2004, 1853; ALTRICHTER-HERZBERG, Steuerliche Aspekte der verdeckten Sacheinlage bei der GmbH, GmbHR 2004, 1188; ROGALL, Sonderbetriebsvermögen und der Konflikt zwischen Einbringung eines Teilbetriebs und Einbringung eines Teil-Mitunternehmeranteils nach §§ 20 und 24 UmwStG, DB 2005, 410; DÖTSCH/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; ORT, Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach den §§ 20–23 UmwStG idF des SEStEG, StuB 2007, 10; RASCHE, Stellt eine das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassende Beteiligung einen (fiktiven) Teilbetrieb iSd. § 24 UmwStG dar?, GmbHR 2007, 793; RÖDDER/SCHUMACHER, Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, 370.

### 100 1. Überblick

Die §§ 20–24 UmwStG regeln die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und (Teil-)Mitunternehmeranteilen in eine KapGes. (seit SEStEG auch in eine Genossenschaft) oder eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlagen). Die Einbringung vorstehend genannter Objekte in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist eine Veräußerung iSd. Abs. 1. Vorrangig sind aber die §§ 20–23, § 24 UmwStG anwendbar (vgl. Anm. 36).

### 2. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

#### 101 a) Gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile (§§ 20–23 UmwStG)

**Überblick zum Tatbestand:** Begünstigt ist die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs, (Teil-)Mitunternehmeranteils (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aF/§ 20 Abs. 1 UmwStG idF des SEStEG), ebenso der qualifizierte Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG) gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile. Die isolierte Einbringung einer 100 %-Beteiligung an einer KapGes. (bisher § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aF) fällt nunmehr unter § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG (DJPW/PATT, § 21 UmwStG [SEStEG] Rn. 35); wird die 100 %-Kapitalbeteiligung zusammen mit einem Betrieb eingebracht, ist die Beteiligung unselbständiger Bestandteil des Sacheinlagegegenstands „Betrieb“ (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 31, 103). Bei der Einbringung eines Teilmitunternehmeranteils muss das wesentliche SonderBV quotall mit eingebracht werden (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 143 mwN; ROGALL, DB 2005, 410 [411])

*Die Frage der Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlage* in den Fällen des § 20 UmwStG ist höchsttrichterlich noch nicht geklärt. Zum einen wird die Auffassung vertreten, dass der Begriff ausschließlich funktional (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 12 mwN; ROGALL, DB 2005, 410; so wohl auch DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 45 f.; BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 in einem Urteil zu § 16 in einer nicht entscheidungserheblichen Äußerung), zum anderen, dass er – wie bei § 16 (s. Anm. 121) – durchgängig funktional-quantitativ (KSM/REISS, § 16 Rn. B 228) zu verstehen sei. Nach Meinung der FinVerw. sei dahingehend zu differenzieren, dass bei einer Buchwerteinbringung die funktionale, bei einer Teilwerteinbringung die funktional-quantitative Betrachtung heranzuziehen sei (BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; so wohl auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 414; kritisch zu Recht PATT/RASCHE, FR 2000, 1328). Zu den Auswirkungen der im Vorfeld einer Einbringung erfolgenden Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen s. BEHRENS/SCHMITT, FR 2002, 549; ROGALL, DB 2005, 410.

*Stellungnahme:* Nach zutreffender Auffassung ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ausschließlich nach funktionalen Gesichtspunkten zu bestimmen, weil bei § 20 UmwStG die tätigkeitsbezogene Betrachtung im Vordergrund steht. Im Übrigen hat auch der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung zum SEStEG die Auffassung vertreten, dass für die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs die funktionale Betrachtungsweise maßgeblich sei (BTD Drucks. 16/2710, 42 zu § 20 Abs. 1 UmwStG).

Einbringung bedeutet Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, so dass eine Vermietung oder Verpachtung hierfür nicht ausreicht (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.08; SCHMITT/HÖRTNAGEL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 12; aA RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751 [752]; Görz, DStZ 1997, 551 [555 f.]).

**Gewährung neuer Gesellschaftsanteile als Gegenleistung:** Dem Einbringenden müssen für das eingebrachte BV nach § 20 Abs. 1 UmwStG zumindest teilweise neue Gesellschaftsanteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden (ausführlich DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 170 ff.). Neben den Gesellschaftsanteilen können auch andere WG (sonstige Gegenleistung) gewährt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG aF/§ 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3, § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG idF des SEStEG); die sonstige Gegenleistung führt bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten BV zu keiner Gewinnrealisierung.

**Rechtsfolgen (Bewertungswahlrecht):** Die aufnehmende KapGes. darf das eingebrachte BV grds. nach freier Wahl mit den Buchwerten, mit dem Teilwert (aF) bzw. gemeinen Wert (idF des SEStEG) oder mit jedem Zwischenwert ansetzen (§ 20 Abs. 2 UmwStG, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG).

Die Besteuerung des bei der Sacheinlage entstehenden Gewinns ist in § 20 Abs. 5 UmwStG aF, § 20 Abs. 4 UmwStG idF des SEStEG geregelt. Der Freibetrag des Abs. 4 und die Tarifiermäßigungen des § 34 sind nur anwendbar, wenn die stillen Reserven vollständig aufgedeckt werden (Ansatz des Teilwerts/gemeinen Werts); die Vergünstigungen des § 34 Abs. 1 und 3 werden nur dann gewährt, soweit der Gewinn nicht schon nach § 3 Nr. 40 dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegt. Bei der Einbringung von Teilmitunternehmeranteilen zum Teilwert/gemeinen Wert entsteht seit dem 1.1.2002 ein laufender Gewinn (§ 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG idF des UntStFG; § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nF).

## b) Übertragung ohne Gewährung neuer Gesellschaftsanteile

**Angemessenes Entgelt:** Es liegt eine Veräußerung iSd. Abs. 1 vor, und zwar unabhängig davon, ob der Übertragende Gesellschafter ist oder nicht.

102

**Kein Entgelt von der Kapitalgesellschaft:**

► *Übertragender ist an KapGes. beteiligt (verdeckte Sacheinlage):* Erhält der Gesellschafter von der aufnehmenden KapGes. für die Übertragung der Sachgesamtheit keine neuen Gesellschaftsanteile und auch sonst keine Bar- oder Sachvergütung, liegt eine (reine) verdeckte Sacheinlage vor (ausführlich FÜGER/RIEGER, Festschr. Widmann, 2000, 287 [292 ff.], s. auch BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). Diese führt zu einer Gewinnrealisierung. Die Rspr. geht bei im PV gehaltenen Anteilen an der aufnehmenden KapGes. von einer Betriebsaufgabe nach Abs. 3 (Arg.: Überführung des BV in das PV vor unentgeltlicher Übertragung; s. Anm. 62) aus, während uE unabhängig von der Zuordnung der Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft ein Veräußerungsvorgang nach Abs. 1 vorliegt.

*Nach der Rspr.* 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 (Gewinnrealisierung einschließlich Geschäftswert; zur fehlenden Privatisierbarkeit des Geschäftswerts zB BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387; s. auch Anm. 483). § 6 Abs. 3 sei – ebenso wie § 20 UmwStG – nicht anwendbar (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512 [513]; FG Nümb. v. 25.5.2000, EFG 2001, 566 [568], rkr.). 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) anwendbar ist (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. 71, 170). Zur Rspr. für die Zeit vor 1999 (vor In-Kraft-Treten § 6 Abs. 6 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/200299) s. BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 17; FG Köln v. 25.8.2005, EFG 2005, 1841, nrkr.; Rev. Az. BFH X R 32/05.

*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. 1375; so jetzt auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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:* Es ist zutreffend, dass die verdeckte Sacheinlage einer Sachgesamtheit – egal, ob die Anteile an der aufnehmenden KapGes. im PV oder BV gehalten werden – zwingend zu einer Gewinnrealisierung führt. UE liegt aber – entgegen der Auffassung der Rspr. – auf Seiten des verdeckt Einlegenden keine Betriebsaufgabe, sondern eine Veräußerung iSd. Abs. 1 vor (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 22); die Wertsteigerung der Anteile ist als Entgelt zu erfassen (s. Anm. 62).

Unabhängig von der Frage, ob man in vorerwähnten Fällen eine Veräußerung nach Abs. 1 oder mit der hM eine Aufgabe iSd. Abs. 3 annimmt, unterliegt dieser Vorgang dem Halb-/Teileinkünfteverfahren, soweit Kapitalbeteiligungen im verdeckt eingelekten BV enthalten sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2).

► *Übertragender ist an KapGes. nicht beteiligt:* Der Gewerbebetrieb usw. kann im Erbwege oder durch Schenkung 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. 1375; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 24). Für den Fall, dass an der KapGes. dem Übertragenden nahestehende Personen beteiligt sind, s. Anm. 80.

**Unangemessen niedriges Entgelt (verschleierte Sachgründung):** Eine unangemessen niedrige Gegenleistung kommt im Allgemeinen nur dann in Betracht, wenn Übertragender ein Gesellschafter ist. In diesem Fall liegt eine gemischt verdeckte Sacheinlage vor. Die Rspr. behandelt die gemischt verdeckte Einlage in Fällen einer verschleierten Sachgründung/Sachkapitalerhöhung (Verkauf des Gewerbebetriebs zu Buchwerten im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zur Bargründung bzw. Barkapitalerhöhung) 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.]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.04; TILLMANN/TILLMANN, DB 2004, 1853 [1855]; aA BÜCHELE, DB 1997, 2337 [2343], PATT, EStB 2003, 482; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2004, 1188). Schließlich greife auch nicht die bei teilentgeltlichen Übertragungen heranzuziehende Einheitstheorie ein, nach der ein Veräußerungsgewinn nur entstehe, soweit die Gegenleistung den Netto-Buchwert übersteige (BFH v. 14.1.1993 – IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525 [527]).

*Stellungnahme:* Der Rspr. ist im Ergebnis, nicht aber in der Begründung zuzustimmen. Es liegt keine Betriebsaufgabe nach Abs. 3, sondern eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 vor. Das Entgelt besteht aus dem vereinbarten Barpreis und der Wertsteigerung der Anteile. Damit liegt ein voll entgeltliches (kein teilentgeltliches) Veräußerungsgeschäft vor; die Frage nach der Anwendbarkeit der Einheitstheorie stellt sich nicht. Dies gilt unabhängig davon, ob die Anteile an der KapGes. im BV oder PV gehalten werden.

Fraglich ist, ob die zivilrechtl. Heilung der verschleierten Sachgründung durch Umwidmungsbeschluss (vgl. BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, BGHZ 155, 329) den Gewinn nach § 16 (nach hM Aufgabegewinn) rückwirkend entfallen lässt und ihrerseits § 20 UmwStG untersteht (bejahend TILLMANN/TILLMANN, DB 2004, 1853; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2004, 1188; verneinend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 202).

*Stellungnahme:* Diese Frage dürfte zu verneinen sein, weil die Heilung der verdeckten Sacheinlage (Änderung der Einlagendeckung von der Bar- zur Sacheinlage) zivilrechtl. nur mit Wirkung ex nunc erfolgt. Dies bedeutet, dass es zunächst bei einer wirksamen Bargründung der KapGes. bleibt. Weiter führt die verbilligte „Übertragung“ der betrieblichen Sachgesamtheit auf die KapGes. – trotz zivilrechtl. Unwirksamkeit der dinglichen Übereignung (vgl. BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, BGHZ 155, 329) – dazu, dass die KapGes. wirtschaftlicher Eigentümer der betrieblichen Sachgesamtheit wird (glA TILLMANN/TILLMANN, DB 2004, 1853 [1856]). Damit entsteht der Gewinn nach § 16. Diese Gewinnrealisierung lässt sich durch die zivilrechtl. mit Wirkung ex nunc eintretende Heilung nicht mehr beseitigen; es liegt gerade keine von Anfang an wirksame Sachwerteinbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor.

**Unangemessen hohes Entgelt:** Die KapGes. wird ein unangemessen hohes Entgelt idR nur dann bezahlen, wenn der Übertragende Gesellschafter ist. Für diesen Fall liegt nur in Höhe des angemessenen Teils der Gegenleistung eine Veräußerung iSd. Abs. 1 vor. Der unangemessene Teil stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Einstweilen frei.

103–104

### 3. Einbringung in eine Personengesellschaft

#### a) Gegen Einräumung einer Mitunternehmerstellung (§ 24 UmwStG)

105

**Überblick zum Tatbestand:** Begünstigt ist die Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs und (Teil-)Mitunternehmeranteils gegen Einräumung einer Mitunter-

nehmerstellung (= Gewährung von Gesellschaftsrechten). Teilbetrieb iSv. § 24 Abs. 1 UmwStG ist auch eine zu einem BV gehörende 100 %-Kapitalbeteiligung (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.03; DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 95; aA RASCHE, GmbHR 2007, 793); in dem Fall der isolierten Einbringung einer derartigen Kapitalbeteiligung wird der ebenfalls einschlägige § 6 Abs. 5 Satz 3 (zwingende Buchwertfortführung bei Übertragung von EinzelWG) von § 24 Abs. 1 UmwStG vedrängt. Die Einbringung eines Teilmitunternehmeranteils ist nur dann begünstigt, wenn das SonderBV quotall mit eingebracht wird (DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 94 iVm. § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 142).

*Die Bestimmung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage* ist auch im Anwendungsbereich des § 24 UmwStG umstritten. Im Ergebnis werden die gleichen Auffassungen wie zu § 20 UmwStG vertreten (s. Anm. 101; s. auch DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 90).

§ 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]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.06).

**Gewährung einer Mitunternehmerstellung als Gegenleistung:** Erforderlich ist, dass überhaupt eine Mitunternehmerstellung gewährt wird; auf die nominelle Höhe der Beteiligung kommt es nicht an. Bilanziell erfolgt die Gewährung einer Mitunternehmerstellung 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, BStBl. I 1997, 627 f.; v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462). Im Fall eines Mehrkontenmodells der aufnehmenden PersGes. (Zwei-, Drei-, Vierkontensystem; s. dazu CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153) ist zu prüfen, ob die Gutschrift auf einem Kapitalkonto oder einem Forderungskonto erfolgt. Für die Abgrenzung ist maßgeblich, ob die auf diesem Konto verbuchten Zu- oder Abgänge gesellschaftsrechtl. (dann Kapitalkonto) oder schuldrechtl. Natur (dann Forderungskonto) sind (vgl. BFH v. 5.6.2000 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344 mwN); im Fall eines Mehrkontensystems ist regelmäßig das Kapitalkonto I/Festkapitalkonto das für die Beteiligung maßgebliche Konto (DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 108; CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153). Wird der Gegenwert der Einbringung auf einem echten Forderungskonto gutgeschrieben, liegt hingegen eine Veräußerung iSd. Abs. 1 vor (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 266 Tz. 24.08).

Wird im Fall eines Mehrkontensystems der Gegenwert nicht ausschließlich dem Kapitalkonto I/Festkapitalkonto gutgebracht, sondern auch variablen Kapitalunterkonten oder einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben, ist § 24 UmwStG gleichwohl insgesamt anwendbar (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847 [851] zu § 24 UmwStG aF; v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153 [1162]; DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 108).

Eine disquotale Einbringung liegt vor, wenn die für die Sachgesamtheit gewährten Gesellschaftsrechte (unter Berücksichtigung der Gutschriften auf den übrigen Konten des Gesellschafters) unter dem wahren Wert der Sacheinlage liegen (= disquotale Einbringung). In diesen Fällen erfolgt keine Gewinnrealisation hinsichtlich der auf die Mitgesellschafter übergehenden stillen Reserven (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 40).

**Rechtsfolgen (Bewertungswahlrecht):** Die aufnehmende PersGes. darf das eingebrachte BV in ihrer Bilanz (einschließlich der Ergänzungsbilanzen der Ge-

sellschafter) mit dem Buchwert, Teilwert (aF) bzw. gemeinen Wert (idF des SE-StEG) oder einem Zwischenwert ansetzen. Das ausschließlich der PersGes. zustehende Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 UmwStG kann von ihr nur einheitlich ausgeübt werden (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458 [461]).

Die Besteuerung des bei der Sacheinlage entstehenden Gewinns ist in § 24 Abs. 3 UmwStG geregelt. Im Fall der Aufdeckung aller stiller Rerven (Ansatz des Teilwerts/gemeinen Werts) sind Abs. 4 sowie § 34 Abs. 1 und Abs. 3 anzuwenden, § 34 aber nur insoweit, als der Veräußerungsgewinn nicht dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegt (§ 24 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 UmwStG). Wird ein Teilmitunternehmeranteil nach dem 31.12.2001 zum Teilwert/gemeinen Wert eingebracht, entsteht allerdings ein laufender Gewinn (§ 24 Abs. 3 Satz 4 UmwStG aF/Abs. 3 Satz 2 UmwStG idF des SE-StEG); beachte auch § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG iVm. § 16 Abs. 2 Satz 3.

**Entgeltliche Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen gegen Ausgleichszahlungen in das Privatvermögen:** Die Ausgleichsleistung ins PV führt, wenn im Übrigen zulässigerweise die Buchwerte fortgeführt werden, zu einem nicht begünstigten laufenden Gewinn (BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]; BMF v. 21.8.2001, BStBl. I 2001, 543 Tz. 24.11, 24.12a), und zwar unabhängig davon, ob man eine der Einbringung vorgelagerte Teileigentumsübertragung oder nachgelagerte Teilmitunternehmeranteilsübertragung (dann Abs. 1 Satz 2) annimmt (ausführlich hierzu GEISSLER, FR 2001, 1029; s. auch WENDT, FR 2002, 127 [135]).

**Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine Personengesellschaft** gegen Einlage in das Gesellschaftsvermögen s. Anm. 244 und gegen Zahlung an die Altgesellschafter s. Anm. 245.

## b) Übertragung ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten

106

**Angemessenes Entgelt:** Es liegt eine Veräußerung idS. Abs. 1 vor, unabhängig davon, ob der Übertragende ein Gesellschafter ist oder nicht. Ist der Übertragende Gesellschafter, ist Abs. 2 Satz 3 zu beachten (s. Anm. 355–358).

### Kein Entgelt von der Personengesellschaft:

► *Übertragender ist an PersGes. beteiligt (verdeckte Sacheinlage):* Die verdeckte Sacheinlage einer Sachgesamtheit in eine PersGes. liegt vor, wenn der einbringende Gesellschafter weder eine Gegenleistung in Gestalt weiterer Gesellschaftsrechte noch in anderer Form (zB Gutschrift auf Darlehenskonto) erhält. Bilanziell erfolgt dies insbes. durch Verbuchung des Gegenwerts auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto (s. § 6 Anm. 1452a; BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 462 für Einbringung von PV in eine PersGes.). Die wohl hM nimmt einen unentgeltlichen Vorgang an (s. dazu nachfolgend). UE ist die in diesem Fall eintretende Werterhöhung der Anteile als Entgelt zu erfassen. Das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto verkörpert Kapital, das spätestens im Fall der Liquidation/des Ausscheidens anteilig zu berücksichtigen ist (s. KEMPERMANN, FR 2002, 1058). Diese Werterhöhung kann als Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 24 Abs. 1 UmwStG beurteilt werden; § 24 Abs. 1 UmwStG ist (jedenfalls analog) anwendbar (glA KIRCHHOFF/REISS VIII § 16 Rn. 40).

AA ist die wohl überwiegende Auffassung im Fachschrifttum. Sie geht in diesen Fällen von einer unentgeltlichen Übertragung aus und wendet – anders als bei der verdeckten Sacheinlage in eine KapGes. (hM: Betriebsaufgabe; s. dazu Anm. 102) – § 6 Abs. 3 (analog) an (s. § 6 Anm. 1376; DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 41; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 304; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 18c). Die verdeckte Sacheinlage einer 100 %-Kapitalbeteiligung des BV in eine PersGes. subsumiert PATT folge-

richtig unter § 6 Abs. 5 Sätze 3 ff., weil der Tatbestand des § 6 Abs. 3 nicht vorstehend genannte Kapitalbeteiligungen (s. dazu Anm. 71) erfasst (DJPW/PART, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 43).

► *Übertragender ist an PersGes. nicht beteiligt:* Ist der Übertragende an der PersGes. nicht beteiligt, liegt ein Fall des § 6 Abs. 3 vor (glA KORN/STAHL, § 16 Rn. 30). 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.

**Unangemessen niedriges Entgelt** (zB Verkauf des Gewerbebetriebs zu Buchwerten) wird idR nur dann bezahlt werden, wenn der Übertragende Gesellschafter ist. In diesem Fall liegt eine teilentgeltliche Übertragung vor. Bei der Übertragung eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils ist der Vorgang nicht in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuspalten (aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 304); ein Veräußerungsgewinn entsteht nur insoweit, als die Gegenleistung das Kapitalkonto übersteigt (Einheitstheorie; s. Anm. 76).

**Unangemessen hohe Gegenleistung:** Wird ein unangemessen hohes Entgelt an den übertragenden Gesellschafter bezahlt, beschränkt sich die stbeganstigte Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 auf den Teil des Entgelts, der unter Fremden gezahlt würde. Der überschießende Entgeltanteil ist eine Entnahme des übertragenden Gesellschafters bei der PersGes. (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 304).

107–109 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Betriebsveräußerung – Ganzer Gewerbebetrieb, Teilbetrieb, 100 %-Beteiligung an Kapitalgesellschaft

### A. Überblick zu Veräußerungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

110

#### I. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs

**Gewerbebetrieb als Tätigkeit und Vermögensmasse:** Der Begriff des Gewerbebetriebs iSd. § 16 wird durch zwei Kriterien bestimmt: zum einen durch die gewerbliche Tätigkeit (Tätigkeitstatbestand), zum anderen durch das dieser Tätigkeit dienende Vermögen (Zustandstatbestand); s. auch § 6 Anm. 1340 mwN. 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]). Das Zweitgenannte ergibt sich daraus, dass die Tätigkeit Gewerbebetrieb typischerweise unter Einsatz von Vermögen erfolgt, das dann nach § 4 Abs. 1 zum BV des Gewerbebetriebs des Stpfl. gehört.

**Eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1** lässt sich daher vereinfachend als die entgeltliche Übertragung der sich aus dem Tätigkeits- und Zustandstatbestand zusammensetzenden Organisationseinheit beschreiben (zu den Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen s. Anm. 125).

## II. Veräußerung eines Teilbetriebs

111

**Teilbetrieb als Tätigkeit und Vermögensmasse:** Zwischen dem Tatbestand der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs und der Teilbetriebsveräußerung kann kein wesensmäßiger Unterschied bestehen, da auch der Teilbetriebsbegriff durch eine gewerbliche Tätigkeit und das dieser Tätigkeit dienende Vermögen gekennzeichnet ist. Das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung muss sich daher 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 Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2** kann daher – ebenfalls vereinfachend – als die entgeltliche Übertragung der sich aus dem Tätigkeits- und Zustandstatbestand zusammensetzenden Untereinheit des Gesamtbetriebs bezeichnet werden (zu den Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen s. Anm. 150).

**Bedeutung der Abgrenzung ganzer Gewerbebetrieb/Teilbetrieb:** Die Abgrenzung zwischen einem ganzen Gewerbebetrieb und einem gewerblichen Teilbetrieb ist nicht von zentraler Bedeutung. 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. Anm. 502 und 525). Bedeutsamer ist die Abgrenzung des Gewerbebetriebs/Teilbetriebs von unselbständigen Betriebsteilen, deren Veräußerung gerade nicht vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfasst ist.

## III. Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung im Betriebsvermögen

112

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).

## IV. Konkurrenz der (Teil)Betriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) mit anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1

113

**Bedeutung der Abgrenzung:** Konkurrenzfragen zwischen der (Teil)Betriebsveräußerung(aufgabe) und anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1 ergeben sich dann, wenn sich in dem BV des (Teil)Betriebs auch 100 %-Kapitalbeteiligungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) und Mitunternehmeranteile (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) befinden. Es stellt sich die Frage, ob die vorstehend genannten Beteiligungen an KapGes. und PersGes. eine selbständige Sachgesamtheit bilden oder nur unselbständiger Bestandteil der Sachgesamtheit „(Teil)Betrieb“ sind. Diese Abgrenzung hat insbes. Bedeutung für folgende Fragen:

► *Auswirkungen auf den Freibetrag nach Abs. 4 und ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3:* Der Freibetrag nach Abs. 4 (s. Anm. 530) und der ermäßigte StSatz nach § 34 Abs. 3 (§ 34 Abs. 3 Sätze 4) können 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 oder dem Mitunternehmeranteil mehrere Veräußerungstatbestände iSd Abs. 1 Satz 1 bejahen, müsste der Stpfl. wählen, auf welchen Vorgang er den ermäßigten StSatz anwenden will (s. Anm. 203).

► *Auswirkungen bei einer Buchwertüberführung in ein anderes BV desselben Stpfl. nach § 6 Abs. 5 oder bei Rückbehalt der Beteiligung (100 %-Kapitalbeteiligung oder Mitunternehmeranteil):* Würde

man die 100 %-Kapitalbeteiligung oder den Mitunternehmeranteil 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 stbegünstigten (Teil)Betriebsveräußerung/-aufgabe unschädlich. Anderenfalls läge keine stbegünstigte (Teil)Betriebsveräußerung/Aufgabe 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 oder eines gesamten Mitunternehmeranteils gewstfrei sind, während die Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung gewstpfl. ist (s. Anm. 40).

**Veräußerung eines (Teil)Betriebs einschließlich einer 100 %-Kapitalbeteiligung:** UE ist die 100 %-Kapitalbeteiligung nur ein unselbständiger Bestandteil der Sachgesamtheit (Teil)Betrieb (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 5; s. auch Anm. 160; 205). Der Tatbestand der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung ist gegenüber der (Teil)Betriebsveräußerung subsidiär, da die 100 %-Kapitalbeteiligung ein EinzelWG ist und nur als Teilbetrieb fingiert wird; die 100 %-Kapitalbeteiligung kann daher zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines (Teil)Betriebs gehören (s. Anm. 121). Wird daher eine 100 %-Kapitalbeteiligung zusammen mit dem (Teil)Betrieb veräußert, liegt nur ein Veräußerungstatbestand nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor. Dies bedeutet auch, dass bei der Liquidation einer 100 %-Kapitalbeteiligung, die bei einer (Teil)Betriebsveräußerung erfolgt, nicht Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 4 Satz 3 zur Anwendung kommt (s. dazu Anm. 175, 176). Zu den Auswirkungen auf den Freibetrag nach Abs. 4 s. Anm. 535; die Tarifermäßigungen nach § 34 Abs. 1, 3 kommen hinsichtlich des sich aus der Kapitalbeteiligung ergebenden Gewinns nicht zur Anwendung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1; s. Anm. 5). Zu den Auswirkungen bei Rückbehalt oder Buchwertüberführung der 100 %-Kapitalbeteiligung in ein anderes BV des Stpfl., wenn die Kapitalbeteiligung eine wesentliche Betriebsgrundlage ist, s. Anm. 121, 128. Zu den gewstl. Auswirkungen s. Anm. 40.

**Veräußerung eines (Teil)Betriebs einschließlich des Mitunternehmeranteils:** Der Mitunternehmeranteil steht als eigenständige Sachgesamtheit gleichrangig neben dem (Teil)Betrieb (s. dazu ausführlich Anm. 204; glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 5; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2002, 667 [670]; FinVerw: Umkehrschluss aus R 16 Abs. 13 Sätze 6f. EStR). Dies bedeutet, dass im Fall der Veräußerung/Aufgabe eines (Teil)Betriebs und des dazugehörigen Mitunternehmeranteils der Veräußerungstatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und der des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nebeneinander erfüllt sind; der Mitunternehmeranteil kann nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines (Teil)Betriebs gehören (s. Anm. 121). 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; zur Anwendung des Abs. 4 in diesen Fällen s. Anm. 530. Behält der Stpfl. bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs den Mitunternehmeranteil zurück, steht dies der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen. Der Gewinn aus der Veräußerung/Aufgabe des (Teil)Betriebs mit dem Mitunternehmeranteil ist insgesamt gewstfrei, wenn es sich um einen gesamten Mitunternehmeranteil handelt.

114 Einstweilen frei.

## B. Die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1)

**Schrifttum:** 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; TIEDTKE/WÄLZHOFF, Rechtsfragen zur steuerlich begünstigten Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines (Teil-)Betriebes, DStR 1999, 217; MÄRKLE, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sondervermögen, DStR 2001, 685; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; WENDT, Begriff der funktionalen Wesentlichkeit, FR 2003, 1184; SCHIESSL, Betriebsübertragung mit Rückpacht oder Nießbrauchsbestellung – Aufdeckung der stillen Reserven?, DStZ 2007, 113.

### I. Begriff des Gewerbebetriebs

#### 1. Begriffsbestimmung

115

**Normspezifische Auslegung:** Das StRecht verwendet den Betriebsbegriff in zahlreichen Gesetzen (zB § 6 Abs. 3, §§ 13, 14, 16 EStG; §§ 20, 24 UmwStG; § 2 Abs. 1 GewStG, § 8 Nr. 1, 2, 7 GewStG aF; § 95 Abs. 1 BewG; §§ 13a, 19a ErbStG; §§ 138, 139, 141 AO). Dieser Begriff ist je nach Gesetzeszweck normspezifisch zu bestimmen, so dass unterschiedliche Auslegungen geboten sein können (s. Vor §§ 4–7 Anm. 85). Selbst das EStRecht versteht den Betriebsbegriff nicht einheitlich (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 25).

**Enger Betriebsbegriff:** Mit dem in Abs. 1 gebrauchten Begriff des „ganzen Gewerbebetriebs“ ist der der estrechtl. Gewinnermittlung (§§ 4–6, Abs. 2) 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.).

Ausführlich zum gewinnermittlungsbezogenen Betriebsbegriff s. Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff. KANZLER vertritt die Auffassung, dass zwar grds. dem mittleren Betriebsbegriff zu folgen, es aber dem Stpfl. unbenommen sei, mehrere Einzelbetriebe einer Einkunftsart zu unterhalten (Vor §§ 4–7 Anm. 90).

Danach kann ein Einzelunternehmer mehrere veräußerbare ganze Gewerbebetriebe iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 unterhalten (BFH v. 26.1.2006 – III R 5/04, BStBl. II 2006, 771; v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901 [902] zu § 2 Abs. 1 GewStG; aA KSM/REISS, § 16 Rn. B 281). 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. 26.1.2006 – III R 5/04, BStBl. II 2006, 771 zu PersGes.; v. 21.12.2000 – X B 111/00, BFH/NV 2001, 816 [816] zu § 2 Abs. 1 GewStG). 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]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 192).

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. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; v. 21.12.2000 – X B 111/00, BFH/NV 2001, 816).

Danach betreibt eine natürliche Person mehrere ganze Gewerbebetriebe, wenn zwischen den von ihr ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten keine sachliche Verbindung wirtschaftlicher, finanzieller oder organisatorischer Art gegeben ist (BFH v. 21.12.2000 – X B 111/00, BFH/NV 2001, 816; v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901 [902], beide zu § 2 Abs. 1 GewStG; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 146). Werden die Tätigkeiten hingegen gebündelt, um eine größere Marktmacht zu erreichen, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Eine gleichartige Betätigung ist ein Indiz für das Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebs. Auf die Verflechtung in finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht kann aber auch in diesen Fällen nicht verzichtet werden (FG Nürnberg v. 20.9.2000, DStRE 2001, 91 [92], rkr., zu zwei Supermärkten als selbständige Gewerbebetriebe iSd. § 2 Abs. 1 GewStG).

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.

**Bei Vorbehalt eines Nießbrauchs an einem Gewerbebetrieb entstehen zwei Gewerbebetriebe** (s. § 6 Anm. 1350). Die unentgeltliche Übertragung des Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten des Übertragenden fällt – auch wenn der Übertragende seine betriebliche Tätigkeit zunächst fortsetzt (zur Wertung als gestreckte unentgeltliche Betriebsübertragung KSM/Reiss, § 16 Rn. B 138) – unter § 6 Abs. 3; es entsteht ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Übertragenden und ein ruhender Betrieb in der Hand des Eigentümers (§ 6 Anm. 1381; BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772 [773]; v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260). Der Nießbrauch stellt daher selbst einen Betrieb dar, für dessen entgeltliche Übertragung § 16 gilt.

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

116–119 Einstweilen frei.

## 2. Merkmale des „ganzen Gewerbebetriebs“

### 120 a) Selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens

**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 fordern 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 zeitlichen 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 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.

BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 91; kritisch KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 52, wenn weder Kunden- noch Lieferantenbeziehungen bestehen.

► *Auslaufender Betrieb*: Ein auslaufender Betrieb ist solange noch Gewerbebetrieb iSd. § 16, als er sich noch in der Abwicklungsphase befindet (§ 6 Anm. 1350; s. auch LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 33).

► *Betriebsunterbrechung/„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:

▷ *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 (s. Anm. 418, 494).

▷ *Betriebsunterbrechung im engeren Sinne („ruhender Betrieb“)*: Die Betriebsunterbrechung iSd. – auch als „ruhender Betrieb“ bezeichnet (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 181; MÄRKLE, BB 2002, 17 [21]; zu diesem Begriff s. auch Anm. 417) – lässt ebenfalls den Fortbestand des betrieblichen Organismus unberührt. Voraussetzung ist, dass die zurückbehaltenen WG dem Betriebsinhaber erlauben, den Betrieb in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen und eine entsprechende Absicht vorhanden ist (zum gebotenen Verzicht auf das Merkmal der Fortführungsabsicht s. Anm. 418). Der Betrieb wird – wie bei der Betriebsverpachtung – bis zum Vorliegen einer (eindeutigen) Aufgäbeerklärung als fortbestehend behandelt; s. ausführlich Anm. 418 mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr.

▷ *Zum eigentumsmäßig geteilten Betrieb* als weiterer Fallgruppe der Betriebsunterbrechung s. ausführlich Anm. 419. UE besteht in diesen Fällen der Betrieb nicht fort.

► *Liebbahereibetrieb*: Ein Liebbahereibetrieb ist kein Gewerbebetrieb; in einem derartigen „Betrieb“ kann mangels Gewinnerzielungsabsicht keine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden (ausführlich zum Liebbahereibetrieb RRTZROW, StWa. 2001, 266 ff.).

Der Übergang vom Liebhabereibetrieb zum Gewerbebetrieb ist eine Betriebsöffnung iSd. § 6 Abs. 1 EStDV (§ 2 Anm. 432; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 15 Rn. 37). Der Wechsel vom Gewerbebetrieb zum Liebhabereibetrieb ist keine Betriebsaufgabe (BFH v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; aA WENDT, FR 1998, 264 [275]); allerdings sind auf den Zeitpunkt des Wechsels die Werte des BV festzuschreiben (H 16 Abs. 2 „Liebhaberei“ EStH). Zur Einbringung eines Liebhabereibetriebs 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).

## 121 b) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen

**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 entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck normspezifisch auszulegen.

BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 100; HÖRGER/SCHULZ, DStR 1998, 233 f.; RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751 f.; kritisch PATT, DStR 1998, 190 (196).

Nach wohl allgemeiner Meinung können nur solche WG zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, deren (wirtschaftlicher) Eigentümer der Betriebsinhaber ist (zB LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 26; s. auch NEUMANN, EStB 2002, 437 [439]). UE können 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 ganz hM den Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage zu Recht iS einer funktional-quantitativen Betrachtungsweise.

BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 (105); H 16 Abs. 8 „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 101.

Noch nicht geklärt ist, ob der in Abs. 3 Satz 3 idF des UntStFG (Behaltefrist) gebrauchte Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage rein funktional (so zB KIRCHOFF/REISS VIII. § 16 Rn. 343; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [107]) oder funktional-quantitativ (so SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 553) auszulegen ist (s. dazu auch SAUTER/HEURUNG/OBLAU, FR 2002, 1101 [1107]).

Eine rein funktionale Betrachtungsweise ist geboten bei der Betriebsverpachtung (BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220; v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 [391 ff.]; aA KSM/REISS, § 16 Rn. B 228) und Betriebsaufspaltung (BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718 [719]) sowie bei § 6 Abs. 3 (BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892]; s. auch BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458). Zur Bestimmung der Wesentlichkeit im Rahmen der §§ 20, 24 UmwStG s. Anm. 101 und 105.

UE sind das quantitative und funktionale Kriterium alternative Voraussetzungen zur Begründung der Wesentlichkeit; beide Merkmale stehen gleichrangig und unabhängig nebeneinander (glA DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 43). In diesem Sinne dürfte auch die Rspr. des BFH zu verstehen sein (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]). Danach liegt eine wesentliche Betriebsgrund-

lage vor, wenn in dem WG – unabhängig von seiner betrieblichen Funktion – erhebliche stille Reserven ruhen (quantitative Betrachtung; beachte aber LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 30, 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:** In welchem Fall in einem WG erhebliche stille Reserven ruhen, die zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage führen, ist von der Rspr. bislang nicht klar bestimmt. UE ist dies dann der Fall, wenn entweder die in dem WG enthaltenen stillen Reserven im Verhältnis zu den in den übrigen WG enthaltenen stillen Reserven hoch sind (vgl. FG Münster v. 18.6.1998, EFG 1998, 1465 [1467], rkr.) oder wenn schon die absolute Höhe der stillen Reserven bedeutend ist (glA DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 42 zu § 20 UmwStG).

**Funktionale Betrachtungsweise:** Nach der funktionalen Betrachtung sind diejenigen WG wesentlich, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1997, 388 [392]). Dabei ist die tatsächliche Verwendung vor der Veräußerung maßgebend. Zur Bedeutung der Austauschbarkeit und kurzfristigen Wiederbeschaffbarkeit des WG im Rahmen der funktionalen Betrachtungsweise s. § 6 Anm. 1345.

**Wesentliche Betriebsgrundlagen einer Personengesellschaft:** Das stl. BV einer PersGes. setzt sich nach hM aus den WG des Gesamthandsvermögens und des SonderBV zusammen (zB BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Folglich können auch WG des SonderBV (I und II) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs einer PersGes. gehören (zB BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 198; aA zB KSM/REISS, § 16 Rn. B 248; SonderBV niemals wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs der PersGes.).

Bei der funktionalen Betrachtung ist darauf abzustellen, ob das WG für den Betrieb der PersGes. funktional wesentlich ist (BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 198).

#### Einzelheiten zu wesentlichen Betriebsgrundlagen:

► *Zur funktionalen Wesentlichkeit* der „WG des Anlagevermögens“, „Maschinen, Betriebsvorrichtungen“, „Grundstücke“, „Immaterielle WG“, „Umlaufvermögen“, „Kassenbestände, Bankguthaben, Forderungen“, s. § 6 Anm. 1345.

Verbindlichkeiten (zB BFH v. 24.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323) und Rückstellungen (zB BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509) sind keine wesentlichen Betriebsgrundlagen.

► *Nutzungsrechte* (zB Miet- oder Pachtverhältnisse) gehören uE dann zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn das gemietete oder gepachtete WG – stünde es im Eigentum des Betriebsinhabers – funktional wesentliche Betriebsgrundlage wäre (glA § 6 Anm. 1345; NEUMANN, EStB 2002, 437 [440] zum Teilbetrieb).

► *Gewillkürtes BV* kann nur dann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn in ihm erheblich stille Reserven enthalten sind (§ 6 Anm. 1345; glA wohl SCHMIDT/WACKER XXXVII. § 16 Rn. 102).

► *100 %-Kapitalbeteiligung*: Eine 100 %-Kapitalbeteiligung im (Sonder-)BV gehört, wenn sie funktional oder quantitativ bedeutsam ist, zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs. Die Teilbetriebsfiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 begünstigt zwar die isolierte Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung, führt aber nicht dazu, dass die 100 %-Kapitalbeteiligung und der Restbetrieb (ohne die 100 %-Kapitalbeteiligung) zu selbständigen Sachgesamtheiten fingiert werden (s. Anm. 113, 160).

Wird daher eine 100 %-Kapitalbeteiligung, die quantitativ oder funktional wesentlich ist, im Zeitpunkt einer Veräußerung oder Aufgabe zum Buchwert in ein anderes (Sonder-)BV des gleichen Stpfl. überführt (§ 6 Abs. 5), liegt keine begünstigte Betriebsveräußerung/-aufgabe vor (so wohl auch BFH v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998, 104 [105 f.]; aA KORN/STAHL, § 16 Rn. 76). Veräußert der Stpfl. den ganzen Gewerbebetrieb einschließlich der im BV gehaltenen Beteiligung, liegt nur eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor.

► *Mitunternehmeranteile*, die im Gewerbebetrieb eines Einzelunternehmers oder einer PersGes. gehalten werden, sind keine (quantitativ oder funktional) wesentliche Betriebsgrundlage des Gewerbebetriebs. Der Mitunternehmeranteil ist eine selbständige Sachgesamtheit (s. Anm. 113; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2002, 667 [670]).

Veräußert daher ein Einzelunternehmer oder eine Personen-Muttergesellschaft ihren Betrieb einschließlich des im BV gehaltenen Mitunternehmeranteils, liegen zwei Veräußerungen iSd. Abs. 1 Satz 1 vor (s. auch R 16 Abs. 13 Sätze 6 f. EStR); 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; zur Anwendung des Freibetrags in diesen Fällen s. Anm. 530. Behält der Stpfl. bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs den Mitunternehmeranteil zurück, steht dies der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen.

► *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) – gilt nach Ansicht der Fin-Verw. Folgendes (R 6b. 2 Abs. 10 Satz 3 EStR): Enthält die Rücklage stille Reserven, die bei der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage aufgedeckt worden sind, liegt keine begünstigte Betriebsveräußerung vor. Stammt die Rücklage hingegen aus der Veräußerung nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen, liegt ein begünstigter Veräußerungs(Aufgabe-)gewinn vor (Umkehrschluss aus R 6b. 2 Abs. 10 Satz 3 EStR; s. auch SÖFFING, FR 1972, 52 [54 f.]). Wird die Rücklage im Rahmen der Betriebsveräußerung aufgelöst, gehört der dabei entstehende Gewinn zum begünstigten Veräußerungsgewinn (R 6b. 2 Abs. 10 Satz 5 EStR).

*Stellungnahme*: UE steht die Fortführung einer § 6b-Rücklage der Annahme einer stbegünstigten Betriebsveräußerung nur dann entgegen, wenn die Rücklage anlässlich der Veräußerung einer quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlage gebildet wurde (glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 244; so wohl auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 108, und R 6b. 2 Abs. 10 Satz 3 EStR; aA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 26: 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, weil dies eine unzulässige Fiktion bedeuten würde (KSM/REISS, § 16 Rn. B 244); die 6b-Rücklage selbst ist keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage.

Zur Bildung einer § 6b-Rücklage anlässlich einer Betriebsveräußerung s. Anm. 23, 338.

► *Sonderbetriebsvermögen*: WG des SonderBV I und II mit erheblichen stillen Reserven sind wesentliche Betriebsgrundlagen (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]). WG des SonderBV I können auch funktional wesentlich sein; 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, EFG 1998, 298 [299], rkr.). Noch nicht abschließend dürfte die Frage der funktionalen Bedeutung der WG des SonderBV II geklärt sein. UE können diese WG unter funktionalen Gesichtspunkten wesentliche Betriebsgrundlage sein (glA BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [106]; PATT/RASCHKE, FR 2000, 1328 [1330]; DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 136; aA wohl BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [344]); s. auch § 6 Anm. 1361. Zu den Beispielen für funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV II s. Anm. 232.

Hinzuweisen bleibt auf folgende Gesichtspunkte: Gebäude (oder Gebäudeteile), in denen ein Gesellschafter selbst – ohne es der PersGes. zur Verfügung zu stellen – eigen-  
gewerblich 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 den Einzelheiten s. Anm. 232; differenzierend auch BRANDENBERG, DB 2003, 2563; generell bejahend: WENDT, FR 2002, 127 [137]; MÄRKLE, DStR 2001, 685 [689]); s. auch LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 31 „Anteile“). Danach gilt uE Folgendes: Die Anteile sind dann keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, 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: Anteile nicht Sonder-BV) oder die Regelungen des § 164 HGB dergestalt im Gesellschaftsvertrag der KG abbedungen sind, dass dem Kommanditisten die Geschäftsführungsbefugnisse entsprechend § 116 HGB eingeräumt werden (s. auch DJPW/PATT, UmwStG [SEStEG] § 20 Rn. 137). In den übrigen Fällen liegt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage vor.

Einstweilen frei.

122

### 3. Beurteilungszeitpunkt und -perspektive

123

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. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 (1210); v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 (411); glA § 6 Anm. 1340; kritisch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 92; aA TIEDTKE/WÄLZHOlz, DSzZ 2000, 127 (128 f): Zeitpunkt des Abschlusses des Kausalgeschäfts.

Für das Vorliegen einer Betriebsveräußerung sind die Verhältnisse beim Veräußerer, nicht die beim Erwerber maßgeblich.

Einstweilen frei.

124

## II. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs

### 1. Überblick

125

Mit Blick auf den vorstehend herausgearbeiteten Betriebsbegriff 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 2. Übertragung eines selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens

Der gewerbliche Einzelbetrieb muss als ein im Zeitpunkt der Übertragung bestehender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens (s. dazu 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). 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).

## 3. Veräußerung des Betriebsvermögens des ganzen Gewerbebetriebs

### 127 a) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber

**Entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Eine Betriebsveräußerung setzt die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des gewerblichen Einzelbetriebs von einem (Steuer-)Rechtssubjekt auf ein anderes (Steuer-)Rechtssubjekt voraus. Die entgeltliche Übertragung muss zu einer Aufdeckung aller erheblichen stillen Reserven des BV führen (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 [231]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 96).

Werden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber entgeltlich übertragen, eine davon allerdings nach § 6 Abs. 5 Satz 3 zum Buchwert gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (zB A veräußert seinen Betrieb in dieser Form an die AB-OHG, an der er selbst beteiligt ist), dürfte wohl wie folgt zu differenzieren sein: Handelt es sich bei der zum Buchwert übertragenen wesentlichen Betriebsgrundlage um eine quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage, liegt mangels Aufdeckung aller erheblichen stillen Reserven weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe vor. Handelt es sich hingegen um eine rein funktional wesentliche Betriebsgrundlage (ohne nennenswerte stille Reserven), liegt – ein einheitliches Geschehen vorausgesetzt – eine Betriebsveräußerung vor (kritisch hierzu LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 32); es ist eine entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber unter Aufdeckung aller stillen Reserven gegeben. Zum Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen s. Anm. 128.

► *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. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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 wesentlichen Betriebsgrundlagen (zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 121) 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 dann vor, wenn dem Erwerber ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen nur zur Nutzung überlassen wird (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 120; KORN/STAHL, § 16 Rn. 41; aA GÖTZ, DStZ 1997, 551 [555 f.]).

► *Teilentgeltliche Übertragung:* 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.]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 94).

Noch nicht abschließend entschieden ist die Frage, ob bei einer Veräußerung des Betriebs an verschiedene Erwerber unter Fortführung des Betriebs als geschlossenen Organismus 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). UE liegt eine Betriebsaufgabe vor (glA § 6 Anm. 1351).

## b) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern

128

**Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen:** Die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch den Veräußerer schließt das Vorliegen einer Betriebsveräußerung (auch einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3) aus (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 26). Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Veräußerung an Dritte oder Überführung ins PV:* Werden die zurückbehaltenen (funktional oder quantitativ) wesentlichen WG im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang vor oder nach der Veräußerung des restlichen Betriebs in das PV überführt oder anderweitig veräußert, liegt eine begünstigte Betriebsaufgabe nach Abs. 3 Satz 1 vor (BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]); zum Erfordernis des zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs s. Anm. 481.

Werden quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 5 f. entnommen, liegt gleichwohl eine stbegünstigte Betriebsaufgabe vor (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; R 16 Abs. 2 Satz 8 EStR; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 94; s. dazu auch Anm. 5, 484). Eine stbegünstigte Betriebsaufgabe liegt aber dann nicht vor, wenn quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten (zB nach § 6 Abs. 5 Satz 3) auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden (keine Aufdeckung aller erheblichen stillen Reserven). Eine begünstigte Betriebsveräußerung nach §§ 16, 34 scheidet auch dann aus, wenn die Buchwertübertragung der quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlage zeitlich vor der Veräußerung des Restbetriebs erfolgt, dies aber aufgrund einer einheitlichen Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang geschieht (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 [231]; v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636], beide zur Anteilsübertragung; H 16 Abs. 4 „Buchwertübertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen“ EStH; KORN/STAHL, § 16 Rn. 48). Bei einem mehrere Teilakte umfassenden „Veräußerungsplan“ ist nämlich das Vorliegen einer Betriebsveräußerung zeitraum-, nicht zeitpunktbezogen zu beurteilen (s. Anm. 129).

► *Rückbehalt im Restbetrieb oder Buchwertüberführung in ein anderes BV:* Wird eine (funktional oder quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlage zur Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit im Restbetrieb zurückbehalten oder zum Buchwert in ein anderes BV des Veräußerers überführt (zB nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 f.), liegt

weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe (zum Nichtvorliegen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 425; BFH v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342 [344]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 188), sondern die nicht begünstigte Veräußerung einzelner Betriebsmittel vor.

BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236 (238) zum Rückbehalt einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage; v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 (710) zum Rückbehalt einer quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlage; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 (344) zur Buchwertüberführung einer quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlage. Eine begünstigte Betriebsveräußerung (-aufgabe) nach §§ 16, 34 scheidet auch dann aus, wenn die Buchwertüberführung der wesentlichen Betriebsgrundlage zeitlich vor der Veräußerung des Restbetriebs erfolgt, dies aber aufgrund einer einheitlichen Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang geschieht (s.o.).

**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]; KSM/REISS, § 16 Rn. B 225, F 8):

► *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 (Arg.: die Gewinne müssen „bei der Veräußerung... des ganzen Gewerbebetriebs“ erzielt werden) erfolgt (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]); ein zeitlicher Zusammenhang allein ist nicht ausreichend.

Die Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang wird im Rahmen der Betriebsveräußerung insbes. bei der Veräußerung von WG des Umlaufvermögens relevant, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Diese WG bleiben zwingend bis zu ihrer Veräußerung RestBV (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 123; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 37). 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. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106]; v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719 [720 f.]). Diese Geschäftsvorfälle stehen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung; s. auch Anm. 340. Gehört zurückbehaltenes Umlaufvermögen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. hierzu § 6 Anm. 1345), liegt überhaupt keine Betriebsveräußerung vor (s.o.). Wird Umlaufvermögen, 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. 481; BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BFH/NV 2003, 710 [711]; v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602 [603]).

► *Überführung in das PV:* Die WG können, soweit diese nicht zwingend RestBV bleiben (zum Umfang des RestBV s. Anm. 328), 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]).

► *Buchwertüberführung/-übertragung in ein anderes BV:* 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).

► *Restbetriebsvermögen*: Die WG bleiben, soweit rechtl. möglich, BV ohne Betrieb (zum Umfang des RestBV s. Anm. 328). Die spätere Verwertung dieser WG führt zu nachträglichen, nicht stbegünstigten gewerblichen Einkünften nach § 24 Nr. 2 (s. Anm. 328).

### c) Einheitlicher Übertragungsvorgang

129

**Übertragung aufgrund eines Kausalgeschäfts:** Ein einheitlicher Vorgang liegt vor, wenn die Veräußerung des Gewerbebetriebs auf einem Kausalgeschäft (zB Unternehmenskauf) beruht (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 121); ein einheitliches Erfüllungsgeschäft kann nicht gefordert werden.

**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 („Veräußerungsplan“) beruhen und in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen (BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1993, 15 [18] zu § 7 Abs. 1 EStDV aF; v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420 [422] zu Abs. 1). Bei einer schrittweisen Übertragung ist demnach eine Verklammerung der Einzelakte erforderlich. Im Fall einer unentgeltlichen Teilbetriebsübertragung hat die Rspr. einen zeitlichen Zusammenhang noch bei einem Zeitraum von zwei Jahren bejaht (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654f.]; s. § 6 Anm. 1341). UE ist ein derartiger Zeitraum bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 bedenklich (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 121; aA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 32).

**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]). Etwas Anderes dürfte aber dann gelten, wenn sich die Mitübertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage ohne ein Verschulden des Stpfl. verzögert hat (aA wohl § 6 Anm. 1341).

**Gewinnrealisierung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen:** Liegt ein einheitlicher Vorgang aufgrund eines Kausalgeschäfts oder aufgrund einer Verklammerung von einzelnen Kausalgeschäften vor, sind die Gewinne selbst dann stbegünstigt, wenn sie – infolge einer zeitversetzten Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen – in verschiedenen VZ (zB Dez. 02 und Jan. 03) realisiert werden.

glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 121; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 32; 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, DSfR 1991, 1381 (1382).

Der Tatbestand der Betriebsveräußerung kann sich daher auf mehrere (uE aber max. zwei) VZ erstrecken. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei sukzessiver Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen s. Anm. 336.

### d) Veräußerung durch eine Personengesellschaft

130

**Betriebsveräußerung unabhängig von Gesellschaftsrecht:** Bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs an einen Dritten ist unerheblich, ob die Gesellschafter 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 Rechts-

form (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]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 42). Wird die PersGes. nach der Betriebsveräußerung 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 424).

**Veräußerung an Gesellschafter oder Schwestergesellschaft:** Die PersGes. kann ihren Gewerbebetrieb auch an einen Gesellschafter veräußern (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 111; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 59; zu beachten ist aber Abs. 2 Satz 3). Dies gilt auch dann, wenn eine zweigliedrige PersGes. infolge der Veräußerung untergeht (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; WENDT, FR 2003, 659; DÜRR, Inf. 2003, 484). Voraussetzung ist allerdings, dass die Betriebsveräußerung zu fremdüblichen Bedingungen vereinbart und tatsächlich durchgeführt wird; 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 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils liegt dann vor, wenn der Gesellschafter, der den Betrieb nicht übernimmt, gegen Zahlung des Abfindungsguthabens ausscheidet (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; OFD Berlin v. 19.7.2002, FR 2002, 1151). Dadurch lässt sich eine geringere Gewinnrealisierung als bei einer Betriebsveräußerung erreichen, weil die auf den Betriebsübernehmer entfallenden stillen Reserven nicht aufgedeckt werden. Bei dem „Verkauf“ des Gewerbebetriebs durch die Erbengemeinschaft an einen Miterben im Rahmen der Auseinandersetzung gegen Abfindung liegt ebenfalls eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils vor (s. Anm. 82).

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 StRSubjekt 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. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856 [858]; v. 28.11.1989 – VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561 [563]; v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 [461]).

**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 (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 205; glA 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, liegt uE eine Betriebsaufgabe gem. Abs. 3 vor (KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 59 aE; ähnlich BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]; s. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 424). Zum gleichen Ergebnis führt die Annahme, dass für den betreffenden Gesellschafter eine begünstigte Aufgabe seines Mitunternehmeranteils vorliege (so SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 424; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 201). 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.

BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 (106); SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 113, 424; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 59; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 202.

Einstweilen frei.

131–134

#### 4. Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit

##### a) Überblick

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. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527 [529]; anders bei LuF: zB BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]; s. § 6 Anm. 1351), setzt die Betriebsveräußerung voraus, dass der Veräußerer seine bisherige betriebliche Tätigkeit einstellt.

StRSpr., zB BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282 (283); v. 12.6.1996 – XI R 56, 57/95, BStBl. II 1996, 527; H 16 Abs. 1 „Aufgabe der bisherigen Tätigkeit“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 97; TIEDTKE/WÄLZHOlz, DStR 1999, 217; s. auch KORN/STAHL, § 16 Rn. 49; kritisch LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 41; aA GLANEGGER, DStR 1998, 1329; HERMSTÄDT, BB 1988, 529; KESSLER, BB 1986, 1441.

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 dann übertragen, wenn der Erwerber in den Stand versetzt wird, die bisher vom Veräußerer ausgeübte Tätigkeit in gleicher Weise wie bisher der Veräußerer durchzuführen (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 50); dies ist ohne eine Tätigkeitseinstellung 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 LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 41). Das Merkmal der Tätigkeitseinstellung hat selbständige Bedeutung (glA BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 [246]; KSM/REISS, § 16 Rn. B 219). So ist es möglich, dass der Veräußerer trotz entgeltlicher Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbes. des Kundenstamms, die bisherige Tätigkeit vertragswidrig fortsetzt. Die selbständige Bedeutung der Tätigkeitseinstellung zeigt sich beispielsweise auch bei einer Rückpachtung der veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen oder bei einer entgeltlichen Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch; in beiden Fällen liegt trotz Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen keine Betriebsveräußerung mangels Tätigkeitseinstellung vor (s. Anm. 136).

Beendet werden muss nur die spezifische, in dem 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 StRechtssubjekt 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 b) **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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 98) oder vor der Veräußerung Mitunternehmer einer PersGes. war und dies nach der Veräußerung bleibt (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 98).

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

► *Nach der Rspr.* 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, 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 § 18 (s. auch H 18.3 „Veräußerung“ EStH) wird auch zu § 16 die Auffassung vertreten, dass der Rückbehalt von 10 % der Kundenbeziehungen unschädlich sei (GLANEGGER, DStR 1998, 1329 [1330]; FG Münster v. 18.6.1998, EFG 1998, 1465 [1466], rkr.; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 54).

► *Stellungnahme:* Eine Tätigkeitsbeendigung liegt dann vor, wenn entweder eine andersartige (wesensverschiedene) Tätigkeit oder eine gleichartige Tätigkeit gegenüber einem neuen Kundenstamm aufgenommen wird (glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 222 f.; TIEDTKE/WÄLZHOLOZ, DStR 1999, 217 [219]). Wichtiges Indiz für die Frage der Andersartigkeit bzw. Gleichartigkeit ist, ob die neue Tätigkeit einer anderen Branche als die bisherige Tätigkeit zuzuordnen ist. Liegt eine andersartige (branchenfremde) Tätigkeit vor, ist die Frage nach einem neuen Kundenstamm nicht mehr entscheidungserheblich (glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 223). Wird eine gleichartige (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, wie 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 oder nicht. Es ist daher im Ergebnis zutreffend, dass die Rspr. in Fällen der Fortsetzung einer gleichartigen Tätigkeit und Weiterbetreuung des bisherigen Kundenstamms eine Tätigkeitsbeendigung verneint hat, zB dann, wenn eine Druckerei ihr Anlagevermögen 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 Frachtfüh-

rer 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 Diestvertrags) oder selbständiger Stellung (§ 15, § 18; zB aufgrund eines Beratervertrags) möglich. Nach der Rspr. steht eine derartige Weiterbeschäftigung im fremden Namen und auf fremde Rechnung einer Betriebsveräußerung nach Abs. 1 nicht entgegen (BFH v. 18.5.1994 – I R 109/93, BStBl. II 1994, 925 [926 f.] zu § 18; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 [219 f.]; BFH v. 10.6.1999 – IV R 11/99, BFH/NV 1999, 1594, offen gelassen zu § 18 für den Fall der Weiterbeschäftigung als freier Mitarbeiter; s. zum Ganzen auch § 18 Anm. 322). Der BFH-Rspr. ist zuzustimmen. Die Weiterbeschäftigung in nichtselbständiger 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 (§ 15 Anm. 1031 ff.), während der Angestellte nichtselbständig (weisungsgebunden und auf fremde Rechnung) tätig wird; damit liegen unterschiedliche Tätigkeiten vor. Es ist aber auch ein Tätigwerden des ehemaligen Betriebsinhabers als Selbständiger unschädlich. Entscheidend hierfür ist, dass der ehemalige Betriebsinhaber nicht mehr selbst 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 (aA wohl FG Düss. v. 20.4.2007, EFG 2008, 608, nrkr., Rev. Az. BFH X R 40/07).

**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. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]; v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]).

**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 Steuersubjektivität einer PersGes. (BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838 [840]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 41).

Im Ergebnis ebenso TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 [220], und KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 54. Allerdings begründen sie ihre Auffassung nicht mit der Rechtssubjektivität, sondern mit den Regelungen in Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5 und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG.

**Rückpacht:** Der XI. Senat des BFH verneint bei der Rückpacht eines unentgeltlich überlassenen Gewerbebetriebs mangels Tätigkeitseinstellung zu Recht eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 (BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]). Vor diesem Hintergrund ist auch eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu verneinen, wenn der Veräußerer den Gewerbebetrieb anschließend vom Erwerber pachtet (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 99; KSM/REISS, § 16 Rn. B 219; SCHIESSL, DStZ 2007, 113; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 [221]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 41). Dies gilt allerdings nicht im Bereich der LuF, weil hier überhaupt keine

Tätigkeitseinstellung erforderlich ist (BFH v. 28.3.1985 – IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508 [510]; s. § 6 Anm. 1351).

**Vorbehaltsnießbrauch:** Durch den Vorbehaltsnießbrauch entstehen zwei Gewerbebetriebe (s. Anm. 115). Es ist str., ob die entgeltliche Übertragung des BV unter Nießbrauchsvorbehalt eine Betriebsveräußerung ist. Dies ist zu verneinen, weil der Übertragende seine Tätigkeit fortsetzt (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 54; SCHIESSL, DStZ 2007, 113; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStR 1999, 217 [221]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 41).

### 137 c) Tätigkeitseinstellung durch 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 110). Ebenso ist es unschädlich, wenn der Betrieb an eine (Schwester-) PersGes. veräußert wird, an der alle oder einige Gesellschafter der veräußernden PersGes. beteiligt sind (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375; beachte aber Abs. 2 Satz 3). Schließlich liegt eine Tätigkeitseinstellung auch dann vor, wenn die PersGes. nach der Veräußerung nicht aufgelöst und abgewickelt wird, sondern als GbR fortbesteht und später unter Einsatz des aus der Betriebsveräußerung erlösten Kapitals einen neuen, mit dem bisherigen Gewerbebetrieb nicht identischen Betrieb eröffnet (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 112).

138–139 Einstweilen frei.

## C. Die Veräußerung des Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2)

**Schrifttum:** 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: Festschrift Widmann, Bonn 2000, 375; THÖMMES, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht: Teilbetriebsbegriff der EG-Fusionsrichtlinie, in: Festschrift 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 Rückwerb 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.

### I. Begriff des Teilbetriebs

#### 140 1. Begriffsbestimmung

**Normspezifische Auslegung:** Der in zahlreichen Normen (zB § 6 Abs. 3, §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG, § 8 Nr. 1, 2, 7 GewStG aF; §§ 15, 20, 24 UmwStG; § 13a, § 19a ErbStG) gebrauchte Begriff des Teilbetriebs ist für das StRecht von zentraler Bedeutung. Eine gesetzliche Definition findet sich allerdings nicht.

Nach bisher hM ist der Begriff des Teilbetriebs – so wie von der Rspr. zu § 16 entwickelt – einheitlich auszulegen.

ZB BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 (654) zu § 7 Abs. 1 EStDV aF; v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 (52f.) zu § 8 GewStG aF; BMF v. 1.6.1997, BStBl. I 1997, 673 Tz. 6, 15, 18 zu § 13a, § 19a ErbStG; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 15.02, 20.08, 23.01, 24.04 zu §§ 15, 20ff. UmwStG aF; einschränkend aber BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253 zu § 15, 20 UmwStG aF; THIEL, DStR 1995, 237 (240) zu §§ 15, 16 UmwStG aF; HAARMANN in Festschr. Widmann, 2000, 375 (382); DÖTSCH/PUNG, DB 2006, 2763 (2764) für §§ 15, 20, 24 UmwStG idF des SEStEG; s. auch § 6 Anm. 1355 mwN.

Dieser Ausgangspunkt überzeugt methodisch nicht. Der Begriff des Teilbetriebs ist – ebenso wie der Betriebsbegriff – je nach Gesetzeszweck normspezifisch auszulegen (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 141; KORN/STAHL, § 16 Rn. 68; BLUMERS, DB 2001, 722; TIEDTKE/WÄLHOLZ, ZEV 1999, 170; s. auch LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 52).

Der estl. Teilbetriebsbegriff ist durch die Einführung des § 34 Abs. 1 (Fünftel-Regelung) mit Wirkung ab dem VZ 1999 nicht berührt worden. Die verschärfte Tarifregelung führte nicht zu einer Änderung (insbes. Lockerung) der Anforderungen an den Teilbetriebsbegriff (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 141; aA RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751 und HAARMANN aaO, 391). Im Übrigen gilt für Veräußerungen seit dem 1.1.2001 ohnehin wieder der auf 50 % (halbe Steuersatz) bzw. seit dem 1.1.2004 auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 (s. Anm. 5).

Das Vorliegen eines Teilbetriebs kann für den Stpfl. günstig (zB § 6 Abs. 3, § 16) oder ungünstig (zB § 8 Nr. 2 GewStG aF) sein.

**Definition der Rechtsprechung:** Nach der Rspr. ist ein Teilbetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 „ein mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter, organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist“.

ZB BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 (422) zu § 16 und § 24 UmwStG aF; s. auch BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; glA R 16 Abs. 3 Satz 1 EStR; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 143; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 124; kritisch HAARMANN aaO, 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 in dem 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]; v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176 [177]; s. Anm. 145).

**Kein Einfluss des europarechtlichen Teilbetriebsbegriffs auf § 16:** Dem europarechtl. Begriff des Teilbetriebs nach Art. 2 Buchst. i Fusionsrichtlinie (Richtlinie 90/434 EWG des Rates v. 23.7.1990, ABl. EG Nr. L 225/1) kommt für den in § 16 geregelten Teilbetriebsbegriff keine Bedeutung zu (glA BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532); insbes. hat sich das Merkmal der „gewissen Selbständigkeit“ nicht verändert.

Vor dem Hintergrund der normspezifischen Auslegung des Teilbetriebsbegriffs wird gerade für das Umwandlungssteuerrecht verstärkt eine andere Auffassung vertreten. So wurde bereits für das alte Umwandlungssteuerrecht (vor SEStEG) gefordert, als Teilbetrieb einen organisatorisch verselbständigten Teil ausreichen zu lassen, der für sich lebensfähig ist (so zB RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751 [752] und KORN/STAHL, § 16 Rn. 68, die damit auf das Merkmal der „gewissen Selbständigkeit“ verzichten). Dies führt zu einer Angleichung des umwandlungsstl. an den europarechtl. Teil-

betriebsbegriff (Art. 2 Buchst. i EG-Fusionsrichtlinie); der europarechtl. Begriff stellt im Ergebnis nur auf die Merkmale „organische Geschlossenheit“ und „Lebensfähigkeit“ ab (HAARMANN aaO, 383 mwN; HERZIG, IStR 1994, 1 [2 f.]; RÖDDER/BECKMANN, DStR 1999, 751). Zur richtlinienkonformen Auslegung des in § 23 UmwStG aF gebrauchten Teilbetriebsbegriffs (Art. 2 Buchst. i EG-Fusionsrichtlinie) und den Folgerungen für die §§ 15, 20, 24 UmwStG aF s. auch zB BLUMERS, DB 2001, 721 (724); THÖMMES in Festschr. Widmann, 2000, 583 ff.

PATT führt mit überzeugenden Gründen an, dass für § 20 UmwStG idF des SEStEG nicht mehr der nationale, sondern der in Art. 2 Buchst. i EG-Fusionsrichtlinie geregelte Teilbetriebsbegriff heranzuziehen ist (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 76a; zum Teilbetriebsbegriff iSd. §§ 15, 24 UmwStG idF des SEStEG s. DJPW/PATT, § 15 UmwStG [SEStEG] Rn. 65 ff.; § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 93). Zu den Unterschieden zwischen dem nationalen und europarechtl. Teilbetriebsbegriff s. DJPW/PATT, § 20 UmwStG (SEStEG) Rn. 90 ff.

**Die Abgrenzung des Teilbetriebs** gegenüber einem unselbständigen Betriebs- teil und dem ganzen Gewerbebetrieb erfolgt durch das Kriterium der „gewissen Selbständigkeit“ (KSM/REISS, § 16 Rn. B 255).

► *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).

Daher stellen Betriebsabteilungen, wie etwa die Buchhaltung, Lagerabteilung, Personalabteilung, der Einkauf und Vertrieb, keinen Teilbetrieb dar (kritisch HAARMANN aaO, 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*: s. 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 SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 142; 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, BStBl. I 1999, 455 Tz. 37) und der Betriebsstätte iSv. § 12 AO.

141 Einstweilen frei.

## 2. Merkmale des Teilbetriebs

### 142 a) Organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs

Das Merkmal des „organisch geschlossenen Teils“ ist nur insofern aussagekräftig, als ein einzelnes WG idR ein Betriebsmittel und kein Teilbetrieb sein wird (s. § 6 Anm. 1356). Diese Aussage trifft aber auch nur für den Regelfall zu, da beispielsweise 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]).

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 KSM/REISS, § 16 Rn. B 254; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 46; NEUMANN, EStB 2002, 437 [438]). Ihm einen eigenen Bedeutungsinhalt beizulegen, fällt schwer. Nach einer vorzugswürdigen Auffassung im Schrifttum handelt es sich daher bei dem 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 (glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 257, LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 46; s. auch HAARMANN in Festschr. Widmann, 2000, 375 [377]).

## b) 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. 2.4.1997 – X B 269/96, BFH/NV 1997, 481; v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516 [518]; v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 [53] zu Einzelhandelsfilialien; kritisch TIEDTKE/WÄLZHOLOZ, 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; s. auch § 6 Anm. 1356).

**Teilbetrieb im Aufbau:** Ein Teilbetrieb im Aufbau fällt unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, wenn die in Anm. 120 genannten Voraussetzungen vorliegen (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 44; aA NEUMANN, EStB 2002, 437 [441]). Als weitere Voraussetzung muss 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]; s. auch H 16 Abs. 3 „Teilbetriebe im Aufbau“ EStH).

**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 KSM/REISS, § 16 Rn. B 276; BAUER, DB 1982, 1069 [1072]; aA NEUMANN, EStB 2002, 437 [441]: gemeinsame Nutzung unschädlich). Das FG München (v. 27.9.1994, 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.

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. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 15.07); das WG ist – auch ohne reale Teilung – anteilig den einzelnen Unternehmensbereichen zuordenbar. Zum Erfordernis einer (zumindest) anteiligen Mitveräußerung s. Anm. 154.

#### 144 c) Gewisse Selbständigkeit im Rahmen des Gesamtbetriebs

**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. 14.6.2000 – XI B 105/99, BFH/NV 2000, 1342; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [410]). Ob dies der Fall ist, wird von der Rspr. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – beim Veräußerer (nicht Erwerber) – anhand verschiedener Abgrenzungsmerkmale beurteilt (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532). Dabei müssen aber nicht alle Abgrenzungsmerkmale gegeben sein; 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; v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 148; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 48).

**Abgrenzungsmerkmale** zur Beurteilung einer ausreichenden Selbständigkeit sind:

- ▷ *eine sachliche Eigenständigkeit*, wie zB örtliche/räumliche Trennung (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736] mwN), 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. eigenen Anlagevermögens (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736] mwN), eine selbständige Organisation (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]); s. auch § 6 Anm. 1356 mwN aus der Rspr.
- ▷ *eine personelle Eigenständigkeit*, wie zB der Einsatz verschiedenen Personals (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [737] mwN), eine eige-

ne Verwaltung (zB BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]); s. auch § 6 Anm. 1356 mwN aus der Rspr.

- ▷ *eine wirtschaftliche Eigenständigkeit*, wie zB eigener Kundenstamm (zB BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]), 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]; KSM/REISS, § 16 Rn. B 261a), Mitwirkung bei Wareneinkauf und Preisgestaltung (zB BFH v. 2.4.1997 – X B 269/96, BFH/NV 1997, 481); s. auch § 6 Anm. 1356 mwN aus der Rspr.

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 BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 (1210), abgerückt. 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; v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]).

**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 Handelsvertreter (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 (s. auch § 6 Anm. 1356).

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]).

#### d) Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit im Teilbetrieb

145

Nach Auffassung der Rspr. muss in dem Teilbereich eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden. 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. 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. Danach 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.

ZB BFH v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176 (177); glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 160 „Grundstücksverwaltung“; KSM/REISS, § 16 Rn. B 371 „Grundstücksverwaltung“; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117 ff.

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 veräußert oder aufgegeben (entnommen) werden kann (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [738 f.]; v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]).

**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.

BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [544]; v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690 [691]; s. auch TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117 [118]; aA KSM/REISS, § 16 Rn. B 371 „Grundstücksverwaltung“ aE.

Danach kann die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit eines Besitzunternehmens im Rahmen des Komplexes „Betriebsaufspaltung“ unter bestimmten Voraussetzungen ein Teilbetrieb sein (s. auch BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 160 „Besitzunternehmen“).

Dies ist dann 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. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395; v. 12.11.1997 – XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690 [691]). 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. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395), oder verschiedene einzelne Grundstücke (FG Münster v. 27.6.1997, EFG 1998, 737 f., rkr.) vermietet werden. UE liegen Teilbetriebe auch dann 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, EFG 1998, 737 [738], rkr.; SCHMIDT/WACKER XXVII.16 Rn. 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, EFG 1993, 512 f., 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]); s. auch Anm. 600 „Teilbetrieb“, „Grundstücksvermietung/-verpachtung“.

► *(Teil-)Betriebsverpachtung:* Ebenso kann ein verpachteter Unternehmensbereich unter bestimmten Voraussetzungen ein Teilbetrieb sein, auch wenn es sich bei

der Verpachtung ihrer Natur nach um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handelt; s. Anm. 144 aE und Anm. 600 „Teilbetrieb, Teilbetriebsverpachtung“.

**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 Nr. 2), durch eine Betriebsaufspaltung oder -verpachtung oder durch eigene Merkmale erfüllt wird (glA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, FR 1999, 117 ff.; KORN/STAHL, § 16 Rn. 69 ABC des Teilbetriebs „Gewerblich geprägte PersGes.“; s. auch § 6 Anm. 1356). Das Verständnis der Rspr., nach dem zu Fällen außerhalb der Betriebsaufspaltung/Betriebsverpachtung eine objektiv gewerbliche Tätigkeit gefordert wird, verstößt insbes. gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil es wesentlich gleiche Sachverhalte ungleich behandelt. Im Übrigen ist es 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).

#### e) Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen

146

Es gelten die zum Gewerbebetrieb gemachten Ausführungen entsprechend (s. Anm. 121). Bei einer PersGes. kann ein Teilbetrieb auch dann vorliegen, wenn die dem Teilbereich des Gesamtbetriebs dienenden WG teils im Eigentum der PersGes., teils im Eigentum der Gesellschafter (SonderBV) stehen (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 152; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 54; aA evtl. BFH v. 13.9.1967 – I 203/63, BStBl. II 1968, 9 f.).

Einstweilen frei.

147–149

## II. „Veräußerung“ des Teilbetriebs

### 1. Überblick

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. dazu 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. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]; v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]). Zudem setzt die Teilbetriebsveräußerung begrifflich voraus, dass der Gesamtbetrieb vor der Veräußerung zumindest noch über einen weiteren Teilbetrieb verfügt (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654] zu § 7 Abs. 1 EStDV aF; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 145). Anderenfalls kommt keine Teilbetriebs-, sondern eine Betriebsveräußerung in Betracht.

### 2. 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 Wirtschafts-

lebens 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]).

152 Einstweilen frei.

### 3. Veräußerung des Betriebsvermögens des Teilbetriebs

#### 153 a) Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber

**Entgeltliche Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Es gilt das in Anm. 127 Gesagte entsprechend; insbes. müssen – wie bei einer Betriebsveräußerung – alle in dem Teilbetrieb gebildeten erheblichen stillen Reserven aufgedeckt werden (BFH v. 26.4.1979 – IV 119/76, BStBl. II 1979, 557 [558]). 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 b) Rückbehalt von Wirtschaftsgütern

**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 §§ 16, 34 stbegrünstigt (zB BFH v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700 [701]).

**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 die (funktional oder quantitativ) wesentlichen 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); dies gilt allerdings dann nicht, wenn eine quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird (s. Anm. 128). Wird auch nur eine (funktional oder quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes BV des Veräußerers (zB nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 f.) überführt, liegt weder eine stbegrünstigte Teilbetriebsveräußerung noch eine stbegrünstigte Teilbetriebsaufgabe vor (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376] zu LuF).

Dabei ist – wie bei der Betriebsveräußerung – zu beachten, dass bei Vorliegen eines einheitlichen „Veräußerungsplans“ auch eine vor der Veräußerung liegende Buchwertübertragung oder -überführung schädlich sein kann; zu Einzelheiten s. Anm. 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. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329; v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659 [660]).

Entscheidend für die Übertragung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Vor diesem Hintergrund ist es uE möglich, noch vor der Übertragung eine unschädliche Zuordnung des zurückzubehaltenden WG zum nicht übertragenen Restbetrieb zu erreichen.

**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 Begründung von Miteigentum s. BLUMERS, BB 1997, 1876 [1878], und BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 15.07 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).

Das Erfordernis der anteiligen Mitveräußerung gilt auch dann, wenn die zurückbehaltene wesentliche Betriebsgrundlage weitaus überwiegend von dem Restbetrieb genutzt wird; anders verhält es sich lediglich dann, wenn das zurückbehaltene WG keine wesentliche Betriebsgrundlage ist.

BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 (411); v. 20.6.1989 – VIII R 396/83, BFH/NV 1989, 634 (635); v. 26.4.1979 – IV R 119/76, BStBl. II 1979, 557 (558). AA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 153; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 43a; GOSCH, StBp. 1996, 247 (248), die den Rückbehalt einer gemeinsam genutzten wesentlichen Betriebsgrundlage als unschädlich ansehen, wenn diese weitaus überwiegend vom Restbetrieb genutzt wurde.

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 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, DSrR 1996, 1082).

### c) Veräußerung durch eine Personengesellschaft

155

Wie ein Einzelunternehmer kann auch eine PersGes. 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 (§ 6 Anm. 1356).

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 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 dann 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).

156–157 Einstweilen frei.

#### 158 4. Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit

Der Stpfl. muss die bisher in dem Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit einstellen (zB BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 [162]; H 16 Abs. 3 „Beendigung der betrieblichen Tätigkeit“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 145; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 43). 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]; SCHMIDT/WACKER XXII. § 16 Rn. 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 (s. 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 [654f.]).

159 Einstweilen frei.

### D. Die Veräußerung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)

**Schrifttum:** WINTER, Teilbetriebsfiktion bei hundertprozentiger Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, GStB 1998, 26; RASCHE, Stellt eine das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassende Beteiligung einen (fiktiven) Teilbetrieb i.S.d. § 24 UmwStG dar?, GmbHR 2007, 793.

#### I. Geltung als Teilbetrieb

##### 1. Fiktion des Teilbetriebs

#### 160 a) 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 (BTDrucks. 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. 409).

Die Teilbetriebsfiktion gilt auch im Rahmen des Abs. 3 Sätze 2–4. Dies ist insofern von Bedeutung, als die Ausschlussstatbestände des Abs. 3 Satz 3 und 4 bei der Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung nicht anwendbar sind (s. Anm. 461, 466). Die Teilbetriebsfiktion gilt aber auch im Rahmen des Abs. 5, so dass dieser Ausschlussstatbestand zu beachten ist (s. Anm. 551).

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 der Sachgesamtheit „ganzer Gewerbebetrieb“ oder des echten Teilbetriebs. Die Teilbetriebsfiktion führt daher nicht dazu, dass die 100 %-Kapitalbeteiligung und der Restbetrieb (ohne die 100 %-Kapitalbeteiligung) zu selbständigen Sachgesamtheiten fingiert werden. Bei einer Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs/echten Teilbetriebs einschließlich der im BV gehaltenen Beteiligung liegt demnach nur eine Veräußerung/Aufgabe iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Abs. 3) vor (s. Anm. 113; 121); Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 ist nicht anwendbar.

**Die Teilbetriebsfiktion gilt entsprechend bei Beteiligungen im land- und forstwirtschaftlichen sowie freiberuflichen Betriebsvermögen** (KSM/KLEEBERG, § 14 Rn. A 12; KSM/STUHRMANN, § 18 Rn. D 2). 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; zu den Rechtsfolgen einer unentgeltlichen Übertragung einer derartigen Beteiligung s. Anm. 71.

**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). Bei der Einbringung in eine PersGes. fehlt eine spezialgesetzliche Regelung; die Teilbetriebsfiktion ist im Rahmen des § 24 UmwStG anwendbar (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.03; s. Anm. 105). Für die Spaltung existiert eine eigenständige Teilbetriebsfiktion (§ 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG).

**Gewerbesteuerrecht:** Gewinne aus der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung sind nicht gewstfrei (BFH v. 1.7.1992 – I R 5/92, BStBl. II 1992, 131; Abschn. 39 Abs. 1 Nr. 1 Satz 13 GewStR); keine GewSt. fällt allerdings dann an, wenn die 100 %-Kapitalbeteiligung mit der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs oder (echten) Teilbetriebs veräußert oder entnommen wird (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 161; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 56), es sei denn, es liegen die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG (s. Anm. 55) vor.

## b) Persönlicher Anwendungsbereich

161

Die Vorschrift gilt für alle unbeschränkt und beschränkt stpfl. EStRechtssubjekte (§ 49 Abs. 1 Nr. 1–3); s. die Erl. zu § 49.

Sie gilt auch für KStSubjekte. Allerdings bleiben die dem Grunde nach stpfl. Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an einer 100 %-Tochtergesellschaft mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (ab VZ 2009: Teileinkünfteverfahrens) nach § 8b Abs. 2 KStG in dem dort geregelten Umfang außer Ansatz.

## 2. Besteuerungsfolgen der Fiktion

162

**Rechtsslage ab dem VZ 2002 (bzw. 2003)/VZ 2009:** Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe (zur Aufgabe s. Anm. 409) von 100 %-Kapitalbeteiligung-

gen unterliegen dem Halb- bzw. ab VZ 2009 dem Teileinkünfteverfahren (s. Anm. 26). Die Tarifbegünstigungen des § 34 Abs. 1, 3 (Fünftel-Regelung und ermäßigter StStz) 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 (s. dazu Anm. 515) und Umstrukturierungen (zB § 15 Abs. 1 Satz 3, § 24 UmwStG, § 16 Abs. 3 Satz 2) von Bedeutung.

**Rechtslage bis zum VZ 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 iF des StEntlG 1999/2000/2002 gewährte in den VZ 1999 und 2000 allerdings nicht den halben Regel-StStz, sondern nur die Fünftel-Regelung.

163–164 Einstweilen frei.

## II. Das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an der Kapitalgesellschaft

### 165 1. Kapitalgesellschaft

*KapGes.* iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 sind:

- ▷ *AG, KGaA, 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 (glA SCHMITT/HÖRTNAGEL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 142 zu § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aF).
- ▷ *Ausländische Kapitalgesellschaften*, wenn diese mit einer deutschen KapGes. vergleichbar sind (BFH v. 22.2.1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794 [795] zu § 17; v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; KORN/STAHL, § 16 Rn. 71).

### 166 2. 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, DStR 1989, 394); 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, Vorzugsaktien ohne Stimmrecht (§§ 11, 12 Abs. 1 AktG), Mehrstimmrechtaktien (§ 12 Abs. 2 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).
- ▷ *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 ausländ. KapGes.*, 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., wie 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. 4 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; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 162).

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.

▶ *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 Gewinnermittlungssubjekt (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 [753]; R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR); Entsprechendes gilt für eine 100 %-Kapitalbeteiligung im Miteigentum nach § 1008 BGB (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 162). Es genügt auch, wenn die Beteiligung im Alleineigentum eines Gesellschafters oder im Miteigentum mehrerer Gesellschafter steht und zu 100 % SonderBV ist (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 161; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 58). 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]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 162). Gleiches gilt, wenn eine in der Summe 100 %-Beteiligung im Alleineigentum mehrerer Gesellschafter steht und sich die jeweiligen Anteile im SonderBV befinden (R 16 Abs. 3 Satz 7 EStR; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 162; aA KSM/REISS, § 16 Rn. B 284).

167 **3. Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen**

Die 100 %-Kapitalbeteiligung muss sich im gewerblichen BV befinden (für PV gilt § 17 oder § 23). 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 163; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 58). Die Beteiligung muss aber insgesamt BV sein (R 16 Abs. 3 Satz 8 EStR).

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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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 **III. Veräußerung der 100 %-Kapitalbeteiligung**

**Veräußerung idS. Abs. 1:** Es gelten die in Anm. 60 und 62 gemachten Ausführungen entsprechend. Ergänzend ist auf folgendes hinzuweisen:

► *Übergang des wirtschaftlichen Eigentums:* Der Erwerber von GmbH-Anteilen ist 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. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640 [642]; v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832 [833]; beide zu § 17). Bei Aktien erlangt der Erwerber idR ab dem Zeitpunkt wirtschaftliches Eigentum, sobald 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.]).

► *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 SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 164; KSM/REISS, § 16 Rn. B 288).

► *Rückbehalt eines Teils der Beteiligung:* Der Rückbehalt eines noch so geringfügigen Anteils der Beteiligung schließt die Anwendung der Teilbetriebsfiktion aus (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 164).

► *Übertragung im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs:* Die 100 %-Kapitalbeteiligung muss in einem einheitlichen Vorgang übertragen werden. Nach Ansicht der Fin-Verw. ist es ausreichend, wenn die Kapitalbeteiligung in Teilen nacheinander ohne Sachzusammenhang, jedoch insgesamt innerhalb desselben Wj. veräußert wird (R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR). Dann muss es aber auch genügen, wenn – wie bei einer Teilbetriebsveräußerung (s. Anm. 155, 129) – die Beteiligung aufgrund eines Sachzusammenhangs (einheitlicher „Veräußerungsplan“) in zwei aufeinanderfolgenden VZ übertragen wird (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 164; s. auch LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 60).

► *Teilentgeltliche Übertragung:* Bei der teilentgeltlichen Übertragung einer 100 %-Kapitalbeteiligung findet die Einheitstheorie grds. keine Anwendung (s.

Anm. 76). Es gilt die Trennungstheorie mit der Folge, dass der Vorgang in einen voll entgeltlichen und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist. Da der unentgeltlich übertragene Teil der 100 %-Kapitalbeteiligung entnommen wird und diesbezüglich eine Buchwertfortführung nicht möglich ist (§ 6 Abs. 3 ist nicht anwendbar; s. Anm. 71), liegt ein insgesamt als Teilbetriebsaufgabe zu wertender Vorgang vor. UE ist allerdings § 6 Abs. 5 Satz 3 (zumindest analog) anwendbar, wenn die teilentgeltliche Übertragung der 100 %-Kapitalbeteiligung in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 normierten Wegen verläuft und das Teilentgelt nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht.

Dabei ist str., ob bei teilentgeltlichen Übertragungen im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 die Trennungstheorie (so zB BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367; H 6.15 „Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern“ EStH; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; NIEHUS/WILKE, FR 2005, 1012 [1015]; § 6 Anm. 1453) oder letztendlich die Einheitsstheorie (Gewinnrealisierung nur, wenn Gegenleistung höher als Buchwert ist) Anwendung findet (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 544). UE ist der erstgenannten Auffassung zu folgen (s. dazu ausführlich § 6 Rn. 1453). Besteht das Teilentgelt in gewährten Gesellschaftsrechten, liegt eine disquotale Einbringung nach § 24 UmwStG vor (s. Anm. 105).

► **Aufgabe:** Die Aufgabe der 100 %-Kapitalbeteiligung gilt als Teilbetriebsaufgabe (s. Anm. 409) 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 Aufgabe liegt auch dann vor, wenn die 100 %-Kapitalbeteiligung unentgeltlich auf einen Dritten übertragen wird (s. Anm. 160). Nach Auffassung der hM (insbes. der Rspr.) ist eine Teilbetriebsaufgabe auch bei verdeckter Einlage einer 100 %-Kapitalbeteiligung in eine andere KapGes. gegeben (s. dazu nachfolgend und Anm. 102). Schließlich wird auch die Auflösung und Liquidation einer 100 %-Kapitalbeteiligung als ein der Aufgabe gleichwertiger Vorgang angesehen (s. Anm. 175).

**Als wichtige Veräußerungsfälle** sind neben dem Kauf der echte Tausch und die Einbringungen gem. §§ 20 ff. UmwStG zu nennen.

► **Der (echte) Tausch** einer betrieblichen 100 %-Kapitalbeteiligung gegen ein anderes WG, das BV wird, ist Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 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, BStBl. I 1998, 163) ist infolge des mit Wirkung 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 (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 634; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 545; KORN/STAHL, § 16 Rn. 77; OFD Düss., DB 2004, 1125; aA § 6 Anm. 1483; THÖMMES/SCHIEPERS, DStR 1999, 609 [614]).

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. 315; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 279.

► **Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG:** Bei der Einbringung in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten greifen die vorrangigen § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aF/§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG oder § 24 Abs. 1 UmwStG ein (s. Anm. 101, 105).

Die Grundsätze des Tauschgutachtens finden infolge des § 6 Abs. 6 Satz 1 idF des StEntG 1999/2000/2002 bei einer außerhalb des Anwendungsbereichs des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG aF erfolgten Einbringung einer 100 %-Kapitalbeteiligung in eine KapGes. (zu diesen Fällen s. BMF v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 163 Tz. 18–21) auch

nur noch auf Erwerbe von Anteilen durch Tausch Anwendung, die aufgrund eines vor dem 1.1.1999 abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichen Rechtsakts erfolgt sind (vgl. § 27 Abs. 5a UmwStG aF; SCHMITT/HÖRTNAGEL/STRATZ, UmwG/ UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 162 ff.).

**Verdeckte Sacheinlage:** Die verdeckte Sacheinlage einer 100 %-Kapitalbeteiligung in eine KapGes. ist eine Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 (glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 290; aA hM: Teilbetriebsaufgabe; s. Anm. 102).

*Die Rspr.* nimmt – egal ob die Anteile an der aufnehmenden KapGes. im PV oder im BV gehalten werden – eine Teilbetriebsaufgabe nach Abs. 3 an, weil die verdeckte Sacheinlage ein unentgeltlicher Vorgang sei (s. Anm. 62) und § 6 Abs. 3 (= § 7 Abs. 1 EStDV aF) nicht für 100 %-Kapitalbeteiligungen gelte (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457 [460]; s. auch Anm. 71, 102).

171–174 Einstweilen frei.

## E. Sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 3 bei Auflösung der Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)

175

### I. Die Auflösung als aufgabeähnlicher Vorgang

**Überblick:** Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 setzt eine 100 %-Kapitalbeteiligung voraus. Für diesen Fall wird die Auflösung der KapGes. beim Alleingesellschafter als ein der Aufgabe der 100 %-Kapitalbeteiligung gleichwertiger Vorgang angesehen (BFH v. 4.10.2006 – VIII R 7/03, DStR 2006, 2168; v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705 [706]; BMF v. 17.7.1991, BStBl. I 1991, 767); die Liquidation führt dazu, dass der Liquidationserlös an die Stelle des Buchwerts der untergehenden Beteiligung tritt und damit beim Alleingesellschafter alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Es liegt in analoger Anwendung des Abs. 3 Satz 1 eine Teilbetriebsaufgabe vor.

Dies gilt sowohl dann, wenn der Betrieb der KapGes. veräußert und der Erlös an den Alleingesellschafter ausgekehrt wird, als auch dann, wenn die KapGes. ihr Vermögen auf den Alleingesellschafter (zB eine PersGes.) überträgt (BFH v. 4.10.2006 – VIII R 7/03, DStR 2006, 2168; v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624 [625]).

**Verhältnis des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 zur (Teil)Betriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1):** Ebenso wie die Teilbetriebsfiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 nur für die isolierte Veräußerung/Aufgabe einer 100 %-Kapitalbeteiligung gilt (s. Anm. 160), ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 auch nur bei isolierter Auflösung der KapGes. anwendbar. Vollzieht sich die Auflösung der KapGes. anlässlich der Veräußerung/Aufgabe eines (Teil)Betriebs, bleibt für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 und damit des § 17 Abs. 4 Satz 3 kein Raum (glA FG Münster v. 21.12.2005, EFG 2006, 739, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 74/06); zu den sich hieraus ergebenden Auswirkungen für die Rechtslage von VZ 1997 bis 2002 s. Anm. 176.

**Keine Anwendungsfälle** des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 168). 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. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 5.09 und 13.05; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 61).

## II. Überblick zur Besteuerung des Liquidationsgewinns

176

**Rechtslage ab VZ 2002 (bzw. 2003)/VZ 2009:** Die sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 4 Satz 3 führt bei der Besteuerung des Vorgangs als Teilbetriebsaufgabe zu einer Zweiteilung des Liquidationserlöses. Der ausgekehrte Betrag ist nach dem Wortlaut des Gesetzes beim Alleingesellschafter in Kapitalerträge und Kapitalrückzahlungen aufzuteilen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 4 Satz 3, § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 nF und §§ 27, 28 KStG nF). Diese Zweiteilung hat jedoch an Bedeutung verloren. Mit der Einführung 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.

**Rechtslage bis VZ 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. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705 [707]; v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624). Eine analoge Anwendung des jetzigen § 17 Abs. 4 Satz 3 (= § 17 Abs. 4 Satz 2 aF) wurde von der Rspr. abgelehnt. Nach ursprünglicher Auffassung der FinVerw. war hingegen nur der auf das Nennkapital zuzüglich des EK 04 entfallende Liquidationserlös begünstigt (BMF v. 17.1.1991, BStBl. I 1991, 767; s. aber später BMF v. 4.10.1995, BStBl. I 1995, 629).

**Rechtslage ab VZ 1997:** Ab dem VZ 1997 ist nach Abs. 1 Satz 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 Nr. 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, entsteht ein begünstigter Aufgabegewinn (Kapitalrückzahlungen). Damit waren im Ergebnis die im Zuge der Liquidation aufgedeckten stillen Reserven der KapGes. nicht begünstigt (KORN/STAHL, § 16 Rn. 76). Ausweichgestaltungen setzten daher an einer vorherigen Anteilsveräußerung an (s. PYSZKA/KAMPHAUS, DStR 1998, 108 [110]). Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn sich die Auflösung der KapGes. im Rahmen der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs vollzieht. In diesem Fall ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 und damit § 17 Abs. 4 Satz 3 nicht anwendbar. Es gilt insgesamt Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, so dass der Gewinn (einschließlich des Liquidationserlöses) stbegünstigt ist (glA FG Münster v. 21.12.2005, EFG 2006, 739, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 74/06).

Einstweilen frei.

177–199

### Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils

**Schrifttum:** MÄRKLE, Die Unterbeteiligung an Einkunftsquellen, DStZ 1985, 471; MÄRKLE, Der Tausch von Mitunternehmeranteilen, BB 1986, 1823; MITTMANN, Einkommensteuerbegünstigte Aufgabe einzel- oder mitunternehmerischer Einkunftsquellen, DStZ 1989, 473; HILD, Eintritt eines weiteren Mitunternehmers in eine bestehende Mitunternehmerschaft, DB 1990, 703; TISMER/OSSENKOPP, Veräußerung von Kommanditanteilen bei

Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen, FR 1992, 39; FELIX, Veräußerung des gesamten Sonderbetriebsvermögens des Sondermitunternehmers bei der Untergesellschaft 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. 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; 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; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; 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 Gesellschaftersanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 685; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Teile I und II), DStZ 2002, 511 und 551; FÖRSTER, Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; 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; FÖRSTER/BRINKMANN, Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657; PATT, Übertragung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils – Einbringungsfälle ab 2002, EStB 2003, 344; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmeranteilen, KÖSDI 2004, 14024; MAYER, Fortführung von Ergänzungsbilanzen nach Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft, KÖSDI 2005, 14609 STRUNK, Steuerliche Gleichbehandlung der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern und Mitunternehmeranteilen?, Stbg. 2006, 595; KÜSPERT, Anteilsveräußerungen und gewerblicher Grundstückshandel, DStR 2007, 746; 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.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

200

### I. Überblick

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. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung wird aber insoweit den übrigen Einkünften aus der Mitunternehmerstellung gegenüber abgegrenzt, als der Veräußerungsgewinn freibetrags- und tarifbegünstigt ist.

**Tatbestand der Anteilsveräußerung:** Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist bestimmt als die entgeltliche Übertragung der gesamten Beteiligung als Mitunternehmer auf einen einzigen Erwerber. Als Erwerber kommen

natürliche Personen (§ 1 Abs. 1), PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 1 Abs. 1 KStG) in Frage. Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst die Veräußerung der Beteiligung an allen PersGes. (Innen- und Außengesellschaften), anderen Gesellschaften und wirtschaftlich vergleichbaren Rechtsgemeinschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, bei denen der Gesellschafter/Gemeinschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist. Die Gegenstände der Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind alle (funktional und quantitativ) wesentlichen WG der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“.

**Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung:** Der Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird nach Abs. 2 ermittelt (s. Anm. 300 ff.) und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Mitunternehmers bestimmt und zugeordnet. Der Veräußerungsgewinn ist sachlich gem. Abs. 4 stbefeit (s. Anm. 500 ff.) und gem. § 34 bei der Festsetzung der ESt. grundsätzlich tarifermäßigt (s. Anm. 55 und 241 f.). Der Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird grundsätzlich in die StErmäßigung gem. § 35 einbezogen, wenn er zum Gewerbeertrag der PersGes. gehört, an der die Beteiligung bestand (s. Anm. 241).

[Anschluss S. E 97]



## II. Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

### 1. Persönlicher Geltungsbereich

201

**Geltung für natürliche Personen als Mitunternehmer:** 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. Betriebsstätte, gilt dies für unbeschränkt stpfl. wie auch beschränkt stpfl. natürliche Personen (Steuerausländer) gleichermaßen. Die im Ausland ansässige natürliche Person erzielt als Mitunternehmer originäre stpfl. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 2 Abs. 1 Nr. 2. Die Mitunternehmerstellung vermittelt dem Steuerausländer eine inländ. Betriebsstätte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a; dem inländ. Besteuerungsrecht unterliegt neben den laufenden Einkünften auch der Gewinn aus der Betriebsstättenveräußerung, dh. dem Gewinn aus der Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Allerdings kommt eine Berücksichtigung des Freibetrags gem. Abs. 4 nicht in Frage (§ 50 Abs. 1 Satz 4).

Vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2003; § 49 Anm. 400 „Mitunternehmerschaft“; VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 13 Rn. 34; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, MA Art. 13 Rn. 79.

**Geltung für mehrstöckige Personengesellschaften:** Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst auch die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine 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) Beteiligte an der Mitunternehmerschaft (grundlegend BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Daher ist der PersGes. (Obergesellschaft) als Veräußerer iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Mitunternehmeranteil (an der Untergesellschaft) zuzurechnen.

**Geltung für Körperschaften als Mitunternehmer:** Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist ebenfalls anzuwenden, wenn Mitunternehmer eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 KStG ist (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16). Dies gilt auch für stbefreite Körperschaften, denn die Beteiligung einer stbefreiten Körperschaft an einer gewerblich tätigen PersGes. begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449). Die juristische Person des öffentlichen Rechts unterhält einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG), wenn sie Mitunternehmerin einer inländ. Mitunternehmerschaft ist (R 5 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004). Zu den stpfl. Einkünften gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Die im Ausland ansässige KapGes. erzielt als Mitunternehmerin originäre stpfl. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 1 KStG. Die Mitunternehmerstellung vermittelt dem StAusländer eine inländ. Betriebsstätte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und der DBA (DJPW/SIEGERS, § 2 KStG Rn. 36). 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 Betriebsstättenveräußerung, 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; VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 13 Rn. 34; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, MA Art. 13 Rn. 79.

Folgewirkung der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf StSubjekte iSd. §§ 1 Abs. 1, 2 KStG ist in erster Linie die besondere Ermittlung des Veräußerungs-

gewinns gem. Abs. 2. Sowohl die sachliche StBefreiung des Abs. 4 (der Freibetrag betrifft auf Grund der persönlichen Voraussetzungen nur natürliche Personen) als auch die Tarifiermäßigung (§ 34) sind auf KStSubjekte nicht anwendbar (s. Anm. 50).

## 202 2. Sachlicher Geltungsbereich

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. Der Veräußerer muss im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem Gesellschaftsanteil Mitunternehmer der PersGes. sein. Die Dauer der Zugehörigkeit zur PersGes. kann allenfalls eine Rolle bei der Beurteilung der Mitunternehmerstellung spielen; auf den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat jedoch keine Auswirkung, wenn der Veräußerer der Mitunternehmerschaft nur kurzfristig als Mitunternehmer angehörte (OLBRICH, DStR 1997, 186).

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 „PersGes.“ (dh. einer nach inländ. Recht als transparent anzusehenden Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer zu beurteilen sind) anzuwenden. Dies ist der Fall bei einer ausländ. Mitunternehmerschaft mit inländ. Betriebsstätte in Bezug auf beschränkt und unbeschränkt stpfl. Mitunternehmer (s. Anm. 12, 201) und bei einer ausländ. Mitunternehmerschaft ohne Betriebsstätte im Inland bezüglich der Anteile, die unbeschränkt stpfl. Mitunternehmern zuzurechnen sind (s. Anm. 14; 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).

Vgl. FG Hamb. v. 22.8.2006, EFG 2007, 101, nrkr., Rev. Az. BFH I R 79/06; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 10; GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 12 ff.; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 13; s. auch § 49 Anm. 400 „Mitunternehmerschaft“.

**Abgrenzung zur Teilanteilsveräußerung:** Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2001 ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur auf die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils anzuwenden (s. Anm. 230). 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 vor dem 1.1.2002, erfasste Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 auch die entgeltliche Übertragung eines (beliebigen) Bruchteils des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 277 ff.).

### III. Konkurrenz der Anteilsveräußerung mit anderen Veräußerungstatbeständen des Abs. 1 Satz 1

## 203 1. Bedeutung der Abgrenzung von anderen Veräußerungstatbeständen

**Auswirkungen auf die Tarifiermäßigung:** Wird ein (Teil-)Betrieb oder ein Mitunternehmeranteil veräußert, zu dessen BV wiederum Mitunternehmeranteile 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 einem einzigen Ver-

äußerungstatbestand 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 Tarifiermäßigung angewendet werden soll (§ 34 Abs. 3 Satz 5). Gleiches gilt für die Inanspruchnahme des Freibetrags gem. Abs. 4, der auch nur für *einen* Veräußerungsgewinn gewährt wird (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 530). Das Wahlrecht auf Berücksichtigung des Freibetrags einerseits und der Tarifvergünstigung andererseits kann unterschiedlich, dh. für verschiedene Veräußerungstatbestände, ausgeübt werden (BLÜMICH/LINDBERG, § 34 Rn. 125).

Wird die Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 im Wege der Einbringung in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten veräußert, stellt sich ebenso die Frage, ob eine oder mehrere Veräußerungen bzw. Einbringungen vorliegen. Die Anwendung des Bewertungswahlrechts gem. §§ 20 Abs. 2 Satz 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist nämlich auf jede Einbringung gesondert zu beziehen (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 192).

**Auswirkungen auf die Gewerbesteuer:** Die Abgrenzung verschiedener Anteilsveräußerungstatbestände iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hat insbes. bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften (zB doppelstöckige PersGes.) Auswirkungen auf die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG, wenn an der Obergesellschaft natürliche Personen beteiligt sind (SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2003, 790; LUDWIG, BB 2007, 2152; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248).

## 2. Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Betriebs inkl. Mitunternehmeranteile

204

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb veräußert oder aufgegeben, zu dessen BV auch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zählt, wird uE hinsichtlich des Mitunternehmeranteils der Veräußerungstatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwirklicht (glA FinVerw.: Umkehrschluss aus R 16 Abs. 13 Sätze 6f. EStR; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992, bundeseinheitlich). 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. 1–3, 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 Mitunternehmerschaft verkörpert (BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272 unter 2. mwN). Er kann mithin kein Bestandteil der WG des veräußerten (Teil-)Betriebs sein, dessen BV der Mitunternehmeranteil angehört, sondern ist vielmehr immer ein eigenständiger Veräußerungsgegenstand.

Zur Einbringung eines (Teil-)Betriebs in eine KapGes. oder PersGes. mit dazugehörigen Mitunternehmeranteilen s. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.14 und 24.04.

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.

## 3. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils inkl. einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

205

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 Anm. 160 ff.). Da die Veräuße-

rung 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.

UE ist die 100 %-Beteiligung an einer KapGes. nur ein unselbständiger Bestandteil der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Die Veräußerung der 100 %-Beteiligung an einer KapGes. iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 ist gegenüber den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 2 und 3 subsidiär, da es sich hierbei als einzigen Veräußerungsgegenstand nur um ein einzelnes WG und somit nicht um eine Sachgesamtheit handelt, das zudem auch nur per Fiktion als Teilbetrieb („Teilbetrieb zweiter Klasse“) gilt (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 5). Diese Fiktion ergibt nur einen Sinn, wenn das Einzel-WG „Beteiligung an einer KapGes.“ nicht schon aus anderen Gründen als Bestandteil einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 einem begünstigten Veräußerungstatbestand zuzuordnen ist. Hinzu kommt, dass die 100 %-Beteiligung an einer KapGes. durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 (früher: Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2) erst später (durch das StÄndG 1965) den begünstigten Betriebsveräußerungstatbeständen des Abs. 1 hinzugefügt worden ist. Da die 100 %-Beteiligung an einer KapGes. nur unselbständiger Bestandteil des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, kann sie zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnen (s. Anm. 121); als solche wäre die Zurückbehaltung der Beteiligung bei der Anteilsveräußerung für den Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 schädlich (s. Anm. 232).

#### 206 4. Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft bei mehrstufiger Mitunternehmerschaft

**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 Mitunternehmerschaften 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. UE liegt gleichwohl der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nur im Verhältnis des veräußernden Mitunternehmers bei der Obergesellschaft und dem erwerbenden (neuen) Obergesellschafter vor. 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. 225). Ein Rechtsträgerwechsel in Bezug auf die Mitunternehmerbeteiligung findet einzig bei der Obergesellschaft statt. Nur hier ist der Tatbestand einer Anteilsveräußerung gegeben. Mitunternehmer der Untergesellschaft ist nämlich nur die Obergesellschaft selbst und nicht der Obergesellschafter (s. Anm. 201). Die durch den Wechsel im Ge-

sellschafterbestand der Obergesellschaft in ihrer zivilrechtl. und strechtl. Identität unberührte Obergesellschaft bleibt (unverändert) Mitunternehmerin bei der Unterengesellschaft. Die Obergesellschafter sind zwar gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 „mittelbare Mitunternehmer“ der Unterengesellschaft. Diese Tatsache hat jedoch keine Auswirkung auf die hier interessierende direkte Mitunternehmerstellung in der Unterengesellschaft, sondern nur auf den SonderBV-Bereich der Obergesellschafter bei der Unterengesellschaft (BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731; v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 unter II.2.b bb bbb [1]).

Im Ergebnis ebenso OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992, bundeseinheitlich; 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; aA LEY, KÖSDI 1997, 110789 (11081); BEHRENS/SCHMITT, BB 2002, 862.

Ob die Behandlung der Veräußerung des Anteils an der OberPersGes. als einheitlicher Veräußerungstatbestand für Zwecke der ESt. auch die gewstl. Würdigung bestimmt (SUCHANEK, GmbHR 2007, 248; OFD Koblenz v. 15.3.2007, StEK EStG § 16 Nr. 109 aE), ist streitig (LUDWIG, BB 2007, 2152). Zum Verfahrensrecht s. Anm. 222.

**Ergänzungsbilanz bei Unterengesellschaft:** Der anteilig auf den Wert der Mitgliedschaft an der Unterengesellschaft entfallende Anschaffungspreis des Erwerbers der Mitunternehmerbeteiligung an der Obergesellschaft ist in einer Ergänzungsbilanz in der Unterengesellschaft auf die verschiedenen WG zu verteilen, soweit der Betrag die Buchwerte der ideellen WG in der Unterengesellschaft zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung übersteigt (zur Methode der Verteilung von AK s. Anm. 207). Die Beteiligung an der Unterengesellschaft 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 Unterengesellschaft sind stl. dieser zuzurechnen und auch bei dieser zu bewerten (BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804). Die Ergänzungsbilanz wird für die Obergesellschaft erstellt, weil (nur) diese Mitunternehmerin bei der Unterengesellschaft ist.

Streitig; wie hier MAYER, DB 2003, 2034 (2039); LEY, KÖSDI 2005, 14614; SIEVERT, WPg.-Sonderheft 2006, 118; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248 unter Fn. 17; aA SEIBOLD, DStR 1998, 438; Ergänzungsbilanz für den erwerbenden Obergesellschafter; NICKEL/BODDEN, FR 2003, 391 unter Fn. 13.

In der Gewinnfeststellung der Obergesellschaft werden die Gewinnanteile aus der Beteiligung an der Unterengesellschaft, soweit diese aus der Ergänzungsbilanz anlässlich der Anteilsveräußerung an der Obergesellschaft stammen, nicht gem. dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel behandelt, sondern einzig dem Erwerber der Anteile an der Obergesellschaft zugewiesen. Dieser hat nämlich die Mehrwerte wirtschaftlich getragen (glA MAYER, DB 2003, 2034 [2039]; SUCHANEK, GmbHR 2007, 248 unter Fn. 17).

#### IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 1. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Betriebsveräußerung)

207

**Betriebsveräußerung der Mitunternehmerschaft:** Veräußert eine mitunternehmerisch tätige PersGes. ihren gesamten Betrieb, erfüllt die Mitunternehmerschaft als partielles StRSubjekt auf der Ebene der Einkünfteerzielung und -ermittlung einen Veräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1. 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 (s. Anm. 130), der grds. nach dem allg. Gewinnverteilungsschlüssel den Mitunternehmern zuzuweisen ist (s. Anm. 58). Eine Anteilsveräußerung liegt allerdings vor, wenn der Betrieb der PersGes. die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft enthält (s. Anm. 204).

**Betriebsveräußerung an einen Mitunternehmer:** Da eine mitunternehmerisch tätige PersGes. mit ihren Gesellschaftern in schuldrechtl. Beziehungen treten kann, die auf Grund der Selbstständigkeit der Mitunternehmerschaft hinsichtlich der Gewinnermittlung auch strechtl. anerkannt werden, kann die PersGes. 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). 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).

## 208 2. 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 und infolgedessen die PersGes. wegen der Anteilsveräußerung in der Hand des Erwerbers untergeht und das Gesellschaftsvermögen diesem zuwächst (s. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 425).

**Aufgabe des Mitunternehmeranteils:** Keine Anteilsveräußerung liegt vor, wenn (nach dem 31.12.2001) der Mitunternehmeranteil geteilt und an verschiedene Erwerber veräußert wird. Erfolgt die Veräußerung der Teile in einem einheitlichen Zusammenhang, ist der Vorgang als Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils zu beurteilen (Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 284). Zu der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils kommt es ferner dann, wenn nur eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht an den Erwerber des Gesellschafters, sondern an einen anderen Erwerber veräußert wird, in das PV überführt wird oder es infolge eines anderen Vorgangs zur Aufdeckung der stillen Reserven der zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen kommt (s. Anm. 407).

**3. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (Realteilung)**

209

**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:** Zur Abgrenzung der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegenüber der Realteilung beim Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft gegen Erhalt von WG aus dem Gesellschaftsvermögen (Sachwertabfindung) für das wegen seines Austritts erfolgte Anwachsen seines Gesellschaftsanteils an die verbliebenen Mitunternehmer s. Anm. 441; BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter II.

**4. Verhältnis zu § 2 Abs. 2 und 3**

210

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, der gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 zu den außerordentlichen Einkünften zählt, ist zwar keine eigene Einkunftsart. Der Veräußerungsgewinn bildet bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) jedoch eine besonders zu behandelnde „Unterabteilung“ innerhalb der Einkunftsart und ist somit vor Anwendung des § 2 Abs. 3 zu ermitteln. Daher sind bei der Berechnung der Summe der Einkünfte die laufenden Verluste aus Gewerbebetrieb vorrangig mit den laufenden positiven Einkünften zu verrechnen; erst danach ist eine Saldierung mit den Anteilsveräußerungsgewinnen vorzunehmen (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 549; anders R 197 Abs. 3 Satz 4 EStR 1999–2003).

**5. Verhältnis zu § 6 Abs. 1****a) Anschaffungskosten des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils**

211

**Keine Regelung für den Erwerber in § 16:** Der Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und dessen Rechtsfolgen (Abs. 2 und 4) betreffen nur den veräußernden Mitunternehmer. Dies ergibt sich schon aus dem Einleitungssatz zu Abs. 1 Satz 1: „Zu den Einkünften ... gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung ...“. Der Erwerb von WG ist kein ertragstl. Realisations- oder Umsatzakt und kann somit weder zu einem Gewinn noch Verlust führen. In Abs. 2 Satz 3 ist zwar die Seite des Erwerbers angesprochen; die Rechtsfolgen beziehen sich allerdings ausschließlich auf den Veräußerer (s. Anm. 358). Für den Anteilserwerber gelten die Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1. Da § 16 hierzu in keinem Konkurrenzverhältnis steht, ist die stl. Behandlung eines Veräußerungsgewinns gem. § 16 für die Beurteilung der Aufwendungen des Erwerbers unmaßgeblich. Insbes. können aus der Zugehörigkeit eines Veräußerungsgewinns zu den außerordentlichen Einkünften gem. §§ 16, 34 bzw. dem laufenden Gewinn oder der sachlichen StBefreiung gem. Abs. 4 keine Rückschlüsse auf die stl. Verhältnisse beim Erwerber gezogen werden.

**Erwerbsgegenstand:** Wird ein Mitunternehmeranteil (s. Anm. 228) gegen Entgelt übertragen, ist für ertragstl. Zwecke Gegenstand des Erwerbs nicht die Mitunternehmerbeteiligung als solche, sondern die durch die Mitgliedschaft an der Mitunternehmerschaft vermittelte (quotenentsprechende) Mitberechtigung an den WG des mitunternehmerischen BV. Dies liegt darin begründet, dass der Mitunternehmeranteil stl. kein WG verkörpert (stRspr., vgl. BFH v. 30.4.2003 –

I R 102/01, BStBl. II 2004, 804 unter II.2.a); angeschafft werden vielmehr stl. die ideellen Anteile des ausgeschiedenen Mitunternehmers an den bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesamthandsvermögens der Mitunternehmerschaft und ggf. die Alleinberechtigung an den WG des SonderBV-Bereichs (vgl. BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 350 unter II.1.b; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 452 und 480). Erwirbt eine Person gleichzeitig alle Anteile an einer Mitunternehmerschaft, so dass die Mitunternehmerschaft mit Übertragung auf den Erwerber untergeht, ist der Vorgang als Anschaffung der Aktiva und Passiva des Gesellschaftsvermögens zu werten (BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128).

**Anschaffungskosten:** Bei einem entgeltlichen Anteilswerb sind die Aufwendungen als Gesamtkaufpreis für die mit der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ verbundene vermögensrechtl. Position des Mitunternehmers zu werten. Übersteigt der Kaufpreis das Kapitalkonto, ist für stl. Bewertungszwecke der überschießende Betrag als AK auf die in Gestalt des Mitunternehmeranteils erworbenen einzelnen WG (= Bewertungsgegenstand) aufzuteilen (vergleichbar dem Betriebserwerb, s. § 6 Abs. 1 Nr. 7). Nach der Rspr. des BFH und der hM im Schrifttum besteht eine Vermutung dafür, dass der Kaufpreis des Erwerbers sich zunächst – iS einer Rangfolge – auf die bilanzierten materiellen oder immateriellen WG, auf die nicht bilanzierten immateriellen WG und schließlich – als Restwert – auf den originären Geschäfts- oder Firmenwert beziehen (Stufentheorie).

BFH v. 12.6.1975 – IV R 129/71, BStBl. II 1975, 708 unter 1.; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246 unter 2.c; FG Düss. v. 20.3.2003, EFG 2003, 1290, rkt.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 487 ff.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 177 ff.; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 163, HÖRGER in SCHAUMBURG (Hrsg.), Unternehmenskauf im Steuerrecht, 2004, III., 109 ff.; LEY, KÖSDI 1992, 9152 Rn. 46 ff.; LEY, KÖSDI 2001, 12982 Rn. 23; aA SIEGEL, DStR 1991, 1477.

Diese stl. Vorgehensweise gewinnt insbes. an Bedeutung, wenn das Entgelt für die Anteilsübertragung höher als das Kapitalkonto, aber geringer als der tatsächliche (Teil-)Wert der Beteiligung ist (zur Einheitstheorie s. Anm. 76). In diesem Fall erfolgt eine Aktivierung des originären Geschäfts- oder Firmenwerts erst dann (und auch nur in der Höhe), wenn die übrigen WG mit den Teilwerten angesetzt sind und gegenüber dem Kaufpreis noch eine Differenz verbleibt (so ausdrücklich zu einem vergleichbaren Problem der Einbringung von BV in eine PersGes. oder KapGes. gem. §§ 20, 24 UmwStG aF unter nur teilweiser Aufdeckung stiller Reserven, Zwischenwertansatz, BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747 unter 3.1.3; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 22.08; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 321; ebenso s. nachfolgend „Stellungnahme“ aE).

► *Stellungnahme:* Der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil ist gleichmäßig auf alle durch die Mitunternehmerstellung repräsentierten WG als deren AK aufzuteilen. Dabei ist die objektive Werthaltigkeit der WG maßgebend, so dass hiervon abweichende subjektive Vorstellungen oder vertragliche Vereinbarungen von Käufer und Verkäufer über eine selektive Zuteilung des Gesamtkaufpreises unmaßgeblich sind. Soweit der Kaufpreis die Buchwerte der WG übersteigt, ist der (Aufstockungs-)Betrag nach dem Verhältnis der in den einzelnen WG enthaltenen stillen Reserven und der nicht bilanzierten WG zu verteilen. Aufteilungsmaßstab sind die Teilwerte der WG (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 163). Dabei ist kein sachlicher Grund ersichtlich, beim (voll-)entgeltlichen

Erwerb der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ den Kaufpreis in einem ersten Schritt vorrangig (nur) auf die bilanzierten WG zu verteilen. Fraglich ist allerdings, ob von vornherein auch der originäre Geschäfts- oder Firmenwert einzubeziehen ist oder ob dieser als quasi Saldogröße erst erfasst wird, wenn die übrigen WG mit den Teilwerten angesetzt sind. Letztere Vorgehensweise ist gerechtfertigt, wenn man in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Sichtweise den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert als bloße Residualgröße (in Gestalt einer Bilanzierungshilfe) versteht (s. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB). Das Handelsrecht ist jedoch beim Anteilserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht einschlägig, weil § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB nur beim Erwerb eines ganzen Unternehmens (oder eines lebensfähigen Teilbetriebs) gilt. Eine Maßgeblichkeit des Handelsrechts ist auch schon deshalb nicht gegeben, weil die Beteiligung an einer PersGes. als solche handelsrechtl. keine Sachgesamtheit, sondern ein (eigenständiger) Vermögensgegenstand – vergleichbar dem Anteil an einer Kap-Ges. – ist. Stl. erwirbt der Käufer eines Mitunternehmeranteils (auch) einen ideellen Anteil am originären Geschäfts- oder Firmenwert der PersGes. Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen WG abzüglich Schulden hinaus innewohnt. Er wird durch die Gewinnaussichten bestimmt, die, losgelöst von der Person des Unternehmers, auf Grund besonderer dem Unternehmen eigener Vorteile, zB Ruf, Kundenkreis, Organisation usw., höher oder gesicherter erscheinen als bei einem anderen Unternehmen mit sonst vergleichbaren WG (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 unter 4.a; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176). Nach diesem Verständnis ist der Geschäftswert ein WG (BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730), dessen Wert von den konkreten Eigenschaften des Unternehmens bestimmt wird und in gewissem Maße objektivierbar ist. Dies zeigt sich auch in der stRspr. des BFH, nach der ein betrieblich veranlasster Kaufpreis insoweit als BA abziehbar ist, als er den Wert der bilanzierten und nicht bilanzierten WG und des originären Geschäfts- oder Firmenwerts übersteigt. Wäre der Geschäftswert eine reine Restgröße für die übersteigende Gegenleistung, bliebe für einen BA-Abzug kein Platz. Wird der Geschäftswert mithin stl. als objektivierbarer und – weil entgeltlich erworben und somit konkretisiert – als bilanzierbarer Wert des Mitunternehmeranteils angesehen, muss konsequenterweise der Geschäftswert – entgegen der Stufentheorie – gleichberechtigt mit den übrigen WG bei der Aufteilung eines Gesamtpreises berücksichtigt werden.

Die ab In-Kraft-Treten des § 20 UmwStG idF des SEStEG geltende Rechtslage (§ 27 Abs. 1 UmwStG) im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes./Genossenschaft mit einem Zwischenwertansatz bestätigt die vorstehende Auffassung (zumindest kann die bisherige stl. Behandlung der Zwischenwerteinbringung beim Erwerber nach dem UmwStG aF, s.o., nicht mehr als Bestätigung der Stufentheorie herangezogen werden). Im Fall eines antragsgemäßen Ansatzes von Zwischenwerten ist nämlich „das übernommene BV“ (zu dem auch der anteilige originäre Geschäftswert der PersGes., deren Anteil eingebracht wird, gehört) „einheitlich“ mit dem über dem Buchwert liegenden Wert anzusetzen (s. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Die ausdrückliche Bestimmung der „Einheitlichkeit“ bei der Höherbewertung lässt eine Herausnahme des originären Geschäftswerts in einer ersten Stufe nicht (mehr) zu (glA HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2007, § 20 Rn. 177). Eine unterschiedliche Behandlung auf der Ebene des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils im Rahmen einer Einbringung iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG

oder bei sonstigen entgeltlichen Übertragungen im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 219) ist weder ersichtlich noch sachlich gerechtfertigt.

► *Darstellung der Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz:* Nach stRspr. des BFH spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass mit den das übergehende Kapitalkonto übersteigenden Aufwendungen des Erwerbers ein Entgelt für den Anteil des ausscheidenden Gesellschafters an stillen Reserven in den bilanzierten WG des Gesellschaftsvermögens oder an nichtbilanzierten immateriellen EinzelWG oder einem originären Geschäfts- oder Firmenwert gezahlt wird (vgl. BFH v. 7.6.1984 – IV R 79/82, BStBl. II 1984, 584, und v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647). Der Erwerber hat die überschießenden Aufwendungen als zusätzliche AK in einer (positiven) Ergänzungsbilanz zur StBil. der PersGes. zu aktivieren; auf der Passivseite der Ergänzungsbilanz ist ein entsprechendes Mehrkapital gegenüber der StBil. der Ges. auszuweisen (vgl. BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 mwN., s. § 6 Anm. 825). Die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen kann uE unterbleiben, wenn eine personelle Zuordnung von (individuellen) AK bei den einzelnen Mitunternehmern durch eine unmittelbare Aktivierung in der StBil. der Ges. möglich ist, zB weil sämtliche Mitunternehmer einer PersGes. ihre Anteile veräußern oder weil ein Mitunternehmer ausscheidet und sein Anteil den verbliebenen Gesellschaftern zuwächst (vgl. BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 449 unter I.).

Zur Bildung von Ergänzungsbilanzen bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 206.

Erfolgt eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu einem Kaufpreis unterhalb des Buchwerts, sind in der StBil. der Mitunternehmerschaft Abstockungen auf die bilanzierten WG vorzunehmen. Zu diesem Zweck werden bei einem Gesellschafterwechsel die auf den Erwerber entfallenden Buchwerte der WG des Gesellschaftsvermögens in einer (negativen) Ergänzungsbilanz durch Korrekturen herabgesetzt, die in der Folge entsprechend dem Verbrauch der WG gewinnerhöhend aufgelöst werden (BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112 aE). Bleibt im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers verbunden mit dem Anwachsen seines Anteils bei den verbleibenden Gesellschaftern der Abfindungsanspruch hinter seinem Kapitalkonto zurück, können die Abstockungen – aus Vereinfachungsgründen – in der StBil. der Ges. vorgenommen werden (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 unter 2.a). Hier ist eine individuelle Berichtigung der Ansätze in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis mit den Mitteln einer Ergänzungsbilanz entbehrlich, weil alle Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten betroffen sind.

► *Anschaffungskosten im Eigenbetrieb des Erwerbers:* Erwirbt eine Person gleichzeitig alle Anteile an einer Mitunternehmerschaft, so dass die Mitunternehmerschaft mit Übertragung auf den Erwerber untergeht, sind die WG unmittelbar im eigenen BV des Erwerbers zu bilanzieren und zu bewerten.

## 212 b) Sofort abziehbare Erwerbsaufwendungen

**(Mehr-)Aufwendungen des Erwerbers** sind nicht zu aktivieren, sondern als (Sonder-)BA sofort abziehbar,

▷ wenn und soweit feststeht, dass die bilanzierten und nicht bilanzierten EinzelWG des Gesellschaftsvermögens keine stillen Reserven enthalten und/oder kein Geschäftswert vorhanden ist,

- ▷ wenn der neue Gesellschafter gesellschaftsrechtl. an den stillen Reserven und/oder am Geschäftswert nicht beteiligt ist (vgl. BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706) oder
- ▷ wenn und soweit der Kaufpreis höher als der Wert der bilanzierten WG, der nicht bilanzierten immateriellen WG und des originären Geschäfts- oder Firmenwerts ist und die Zahlung des Mehrpreises betriebliche Gründe hat (zB bei einer Fehlmaßnahme oder der Zahlung an einen lästigen Gesellschafter).

In diesem Fall steht fest, dass dem Aufwand, der den Betrag des übergewendenden Kapitalkontos übersteigt, keine nach den handelsrechtl. GoB aktivierbaren Werte gegenüberstehen und demzufolge auch keine Aktivierung als WG in einer Ergänzungsbilanz in Frage kommt; BFH v. 25.1.1979 – IV R 56/75, BStBl. II 1979, 302; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 unter 2.; v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246 unter 3.a.

Gewährt der Erwerber dem veräußernden Gesellschafter aus persönlichen Gründen ein überhöhtes Entgelt, handelt es sich insoweit um eine private Zuwendung, die beim Veräußerer nicht zu einem Veräußerungsgewinn und beim Erwerber nicht zu AK führt. Entsprechendes gilt, wenn ein Gesellschafter aus einer PersGes. ausscheidet und aus dem Gesellschaftsvermögen abgefunden wird. Wird ihm im Hinblick auf seine persönlichen Beziehungen zu den verbleibenden Gesellschaftern eine überhöhte Abfindung gewährt, auf die er keinen Anspruch hatte, muss insoweit bei den verbleibenden Gesellschaftern eine Entnahme verbucht werden. Handelt es sich bei dem verbleibenden Gesellschafter um eine KapGes., ist die Berichtigung insoweit durch Annahme einer vGA herzustellen.

**Erwerb vom „lästigen Gesellschafter“:** Der Anteilserwerber hat seine Aufwendungen als AK der übernommenen anteiligen WG zu aktivieren. Das gilt grundsätzlich auch, wenn es sich beim Veräußerer um einen „lästigen Gesellschafter“ handelt. Nur wenn stille Reserven und/oder ein Geschäftswert nicht festzustellen und außerbetriebliche Gründe für die Mehrleistung auszuschließen sind, ist das Mehrentgelt für den Erwerb des Anteils eines „lästigen Gesellschafter“ nicht zu aktivieren, sondern als sofort abzichbare BA der verbleibenden Mitunternehmer zu behandeln (vgl. BFH v. 5.10.1989 – IV R 107/88, BFH/NV 1990, 496 unter 1.b; v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647; v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246). Dies gilt auch bei einem Gesellschafterwechsel; hier handelt es sich um SonderBA des erwerbenden Mitunternehmers (Aufwendungen zur Begründung oder Stärkung der Mitunternehmerbeteiligung; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 491; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 321: BA im Ergänzungsbereich). Der Erwerber hat die betriebliche Veranlassung der Zahlung eines Mehrentgelts dadurch darzulegen, dass dieses einen lästigen Gesellschafter, der durch sein Verhalten den Betrieb wesentlich schädigt, zum Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft bewegen soll (zur Abgrenzung gegenüber einem privat veranlassten Gesellschafteraustritt vgl. BFH v. 11.2.1981 – I S 6/80, nv.). Ein Entgelt ist in diesem Fall gleichwohl zunächst dem Erwerb der übernommenen anteiligen WG (inkl. eines originären Geschäfts- oder Firmenwerts) zuzuordnen; ein sofortiger BA-Abzug ist nur für den verbleibenden Restbetrag zulässig (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 491; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 186; GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 214; aA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 165).

Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens ist nämlich davon auszugehen, dass ein Kaufmann Aufwendungen nur macht, wenn er eine entsprechende Gegenleistung erhält. Hieraus folgt, dass die an einen lästigen Gesellschafter gezahlten Beträge zunächst in dem Wert dessen, was der Gesellschafter aufgibt, eine entsprechende Gegenleistung

finden (dies gilt uE auch, wenn der lästige Gesellschafter im Fall des Ausscheidens zwar nur einen Buchwertabfindungsanspruch gehabt, er aber an den stillen Reserven bei Liquidation der Gesellschaft partizipiert hätte). Die Zuweisung eines Entgeltanteils im Kaufvertrag für den vorzeitigen Austritt des lästigen Gesellschafters ist stl. unbeachtlich (ebenso s. FG Rhld.-Pf. v. 23.8.1966, EFG 1966, 561, rkr.).

**Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots:** s. Anm. 600 „Wettbewerbsverbot“.

### 213 c) Erwerbsgewinn und -verlust

**Erwerbsgewinn:** Wird ein Mitunternehmeranteil zu einem Preis unter dem Buchwert (entgeltlich) veräußert (dh. keine private Veranlassung für das niedrige Entgelt), erzielt der ausscheidende Mitunternehmer einen Veräußerungsverlust (s. Anm. 600 „Veräußerung unter Buchwert“). Diesem Verlust steht auf der Seite des Erwerbers kein stl. (Erwerbs-)Gewinn gegenüber. Die Anschaffung der Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ als solche ist kein gewinnrealisierender Umsatzakt und kann demzufolge nicht zu Einkünften führen. Vielmehr sind nach dem AK-Prinzip die auf den Mitunternehmeranteil entfallenden WG des Gesellschaftsvermögens mit dem Anschaffungspreis des Erwerbers (als Obergrenze) zu bewerten. Denn die individuellen AK des Erwerbers bilden in der Folgezeit die Grundlage für die von ihm erzielten Gewinnanteile. Zu diesem Zweck sind die im Kapitalkonto des Veräußerers repräsentierten Buchwerte der WG mittels einer Abstockung zu korrigieren (idR in einer Ergänzungsbilanz). Anstelle der Herabsetzung der Buchwerte kann kein negativer Geschäftswert passiviert werden.

BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112 unter 4.c; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 511; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 245; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 202; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 173; OSSADNIK, BB 1994, 747; aA, dh. Passivierung eines negativen Geschäftswerts, BACHEM, BB 1995, 350; GEISSLER, BB 1996, 1759; differenziert, dh. negativer Geschäftswert, wenn nach Abstockung noch ein Restwert verbleibt, PUSECKER/SCHRUFF, BB 1996, 735; MÖHRLE, DStR 1999, 1414.

Die Einstellung eines passiven Ausgleichspostens, der sukzessiv anhand der durchschnittlichen Restnutzungsdauer des Anlagevermögens gewinnerhöhend aufgelöst wird, statt der Buchwertabstockung ist unzulässig (BFH v. 20.12.2007 – I B 91/07, BFH/NV 2008, 618). Die Abstockung hat bei allen WG gleichmäßig zu erfolgen (keine selektive Zuordnung von „Minder-AK“), wobei eine Herabsetzung des Buchwerts bei Buch- und Bargeld sowie bei (vollwertigen) Forderungen ausscheidet. Auch das Umlaufvermögen nimmt uE an der Abstockung teil (die Tatsache, dass sich hier zeitnah zum Anteilserwerb eine Gewinnauswirkung ergeben kann, ist kein Verstoß gegen das Realisations- und AK-Prinzip, sondern vielmehr Folgewirkung des schnellen „Umschlags“ von Umlaufvermögen).

BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 unter 2.c; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 173 f.; KEMPF/OBERMANN, DB 1998, 545; STRAHL, DStR 1998, 515. Wenn die Summe der Buchwerte höher als der Abstockungsbetrag ist, stellt sich die Frage, wie eine Herabsetzung der Buchwerte vorzunehmen ist. UE hat zunächst eine Buchwertminderung auf den Teilwert zu erfolgen, wenn dieser niedriger als der Buchwert des WG ist (Teilwertabschreibung; dh. auch Abwertung eines bilanzierten – derivativen – Geschäftswerts); sodann ermittelt sich die Abstockung nach dem Verhältnis der Buchwerte der für eine Herabsetzung in Frage kommenden WG (glA LEY, KÖSDI 2001, 12982 Rn. 25; aA, dh. Teilwertverhältnis, SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 245; KEMPF/OBERMANN, DB 1998, 545). Die Buchwertquote ist uE maßgebend, weil die

Abstockung ihrer Art nach keine Teilwertabschreibung ist, sondern eine aus dem AK-Prinzip (Einzelbewertung von WG) abgeleitete verhältnismäßige Verteilung eines Gesamtaufpreises in Form der Korrektur von Buchwerten einzelner WG „nach unten“.

Ist die Summe aller Abstockungen nicht ausreichend, den Anschaffungspreis darzustellen, führt der das Abstockungspotenzial übersteigende Restbetrag weder zur Passivierung eines (negativen) Geschäftswerts noch zu einem Erwerbsergebnis. Vielmehr ist ein passiver Ausgleichsposten zu erfassen, der mit zukünftigen Verlusten des Mitunternehmers aus seiner Beteiligung zu verrechnen ist.

BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 unter 4.b; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 unter 2.d. Der Ausgleichsposten ist kein WG (und daher auch nicht abschreibbar), sondern eine technische Restgröße. Er ist spätestens bei Beendigung der Mitunternehmerbeteiligung gewinnerhöhend aufzulösen. Dies gilt uE auch im Fall der Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gem. § 20 UmwStG (selbst, wenn die Sacheinlage unter Buchwertfortführung erfolgt). Eine Saldierung mit späteren Gewinnanteilen aus der Mitunternehmerbeteiligung ist nach Einbringung nicht (mehr) möglich (Gewinne aus den – an die Stelle der Mitunternehmerbeteiligung tretenden – einbringungsgeborenen Anteilen an der aufnehmenden KapGes. [§ 21 UmwStG aF] sind nicht mit den Gewinnanteilen als Mitunternehmer identisch; ähnlich wie bei § 15a, s. DJPW/PATT, § 22 UmwStG [vor SEStEG] Rn. 28). Eine Fortführung des Ausgleichspostens kann auch nicht auf die stl. Rechtsnachfolge des § 22 Abs. 1 UmwStG aF gestützt werden. Diese umfasst nämlich nur das übernommene BV, das den stl. Vorschriften über die Gewinnermittlung unterliegt (§ 22 Abs. 1 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG aF), was bei dem Ausgleichsposten als bloße rechnerische Residualgröße nicht der Fall ist.

**Erwerbsverlust:** Scheidet ein Kommanditist mit einem negativen Kapitalkonto entgeltlich aus der Mitunternehmerschaft aus, erzielt der Erwerber keinen (Erwerbs-)Verlust (vorbehaltlich der Fälle des § 52 Abs. 33 Satz 4), wenn (und soweit) das negative Kapitalkonto höher als die stillen Reserven des Mitunternehmeranteils zuzüglich eines ggf. vorhandenen Geschäftswerts ist. Die Übernahme eines nicht durch stille Reserven gedeckten negativen Kapitalkontos ist auch keine Fehlmaßnahme des Erwerbers, die zu einem sofortigen BA-Abzug führen würde (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745 unter 5.c). Der insoweit überhöhte Kaufpreis (Übernahme des negativen Kapitalkontos ggf. zuzügl. einer weiteren [Geld-]Leistung) führt zur Aktivierung eines Ausgleichspostens, der mit künftigen Gewinnanteilen aus der Mitunternehmerbeteiligung zu verrechnen ist (s. § 15a Anm. 138).

**Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto:** Bei Ausscheiden eines Kommanditisten in den Fällen des § 52 Abs. 33 Satz 3 (s. Anm. 600 „Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto“) haben die verbliebenen Mitunternehmer zunächst AK auf die anteiligen WG, soweit der Kommanditanteil stille Reserven (inkl. eines Geschäftswerts) enthält; (nur) im Übrigen wird diesen bis zum Betrag des negativen Kapitalkontos ein Verlustanteil gem. § 52 Abs. 33 Satz 4 zugewiesen (s. § 15a Anm. 141; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 219 und 222; R 15a Abs. 6 Sätze 3 f. EStR 2005).

## 6. Verhältnis zu § 6 Abs. 3

214

§ 6 Abs. 3 behandelt ebenso wie § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Rechtsfolgen der Übertragung (dh. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) eines Mitunternehmeranteils iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1. Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird dort nur die unentgeltliche Übertragung geregelt (zur Abgrenzung zwischen entgeltlicher Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und unentgeltlicher Übertragung s. § 6 Anm. 1370 ff.). Deshalb schließen sich der Regelungsbereich des § 6 Abs. 3 und des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aus. Eine Konkurrenzsituation

kann selbst bei einem Teilentgelt nicht auftreten. Denn auch im Fall der Leistung eines Entgelts unterhalb des Werts des Anteils durch den Übernehmer kann stl. nur eine (voll) entgeltliche Übertragung oder eine in Gänze unentgeltliche Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 vorliegen (s. Anm. 75 f. und § 6 Anm. 1382).

Da im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils abweichend von den allg. Grundsätzen der Gewinnermittlung und abweichend von dem Subjektsteuerprinzip beim Übertragenden der Buchwert anzusetzen ist, enthält § 6 Abs. 3 Satz 3 zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven auch eine Regelung für den Übernehmenden des Mitunternehmeranteils. Bei der entgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils gelten indes für den Erwerber die allg. Grundsätze (s. Anm. 211).

## 215 7. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 3

**Konkurrenz im Fall des Ausscheidens gegen Sachwertabfindung:** Scheidet ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung aus der (weiter bestehenden) Mitunternehmerschaft aus und verwendet er ein zur Abfindung übertragenes (Einzel-)WG in einem anderen BV, überschneiden sich Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2. Der Tatbestand der Anteilsveräußerung ist (bis 31.12. 2001) gegeben, weil der Mitunternehmer gegen Entgelt, das auch in Sachwerten bestehen kann, seinen Mitunternehmeranteil an die verbliebenen Mitunternehmer überträgt (seit 1.1.2002 ist der Vorgang als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils zu werten, s. Anm. 252). Eine Realteilung der Mitunternehmerschaft (Abs. 3 Satz 2) liegt nicht vor (s. Anm. 209). Zugleich sind die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. 2 erfüllt, denn der Austritt aus einer Mitunternehmerschaft ist die maximale Minderung von Gesellschaftsrechten iSd. § 6 Abs. 5 Satz 3. Die Vorschrift erfasst die Übertragung von EinzelWG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten nicht nur dann, wenn dem Mitunternehmer, der das WG erhält, noch eine Mitunternehmerstellung (und damit eine Einkunftsquelle) verbleibt, sondern auch für den Fall der vollständigen Reduzierung der Gesellschaftsrechte als Folge des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft.

BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 (596); KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 188a.

**Vorrang des § 6 Abs. 5 Satz 3 nach hM:** § 6 Abs. 5 Satz 3 geht der Regelung in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 als *lex specialis* vor, weil aus den vielfältigen Fallgestaltungen des Tatbestands der entgeltlichen Anteilsübertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 von § 6 Abs. 5 Satz 3 nur die Übertragung eines WG in das BV eines Mitunternehmers als Gegenleistung für dessen Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft begünstigt wird. Es würde auch dem Regelungszweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 widersprechen, wenn die Übertragung eines WG aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft auf den Mitunternehmer gegen Minderung von Gesellschaftsrechten unter Beibehaltung der Mitunternehmerstellung (entspricht der Teilanteilsveräußerung) durch Besteuerungsaufschub begünstigt wird, die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten unter Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft – wegen vorrangiger Anwendung des Abs. 1 Satz Nr. 2 – hingegen nicht. Hierdurch würde die Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils gegen Sachwertabfindung in das BV des Mitunternehmers ohne erkennbare sachliche Rechtfertigung günstiger behandelt als die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 komme auch nicht im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 16, die Besteuerung von stillen Reserven sicherzustellen, zur Anwendung. Diese Zielsetzung werde nämlich auch durch § 6 Abs. 5 Satz 3 erreicht, weil hier die

Sicherstellung der Besteuerung Tatbestandsvoraussetzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 iVm. Satz 1 ist.

CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 (13143 f.); BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 (596); BRANDENBERG, Stbg. 2004, 65 (73); ROGALL, DStR 2006, 731; im Ergebnis ebenso SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 524; LBP/HÖRGER/RAPP § 16 Rn. 185b; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 337 und 340; BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter II.

**Stellungnahme:** Nach der hier vertretenen Auffassung besitzt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 hinsichtlich der sachlichen StPflicht konstitutive Wirkung (s. Anm. 51). Daraus folgt, dass die Zugehörigkeit eines Anteilsveräußerungsgewinns zu den Einkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 nur durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festgeschrieben wird und sich nicht bereits aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ergibt. Bei dieser Beurteilung kann § 6 Abs. 5 Satz 3 (iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 1) zur Ermittlung der (laufenden) Einkünfte (und als bloße Bewertungsnorm) keine Regelung zur entgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle des Mitunternehmers enthalten. Folglich besteht keine Konkurrenzsituation zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 im Fall des entgeltlichen Austritts aus einer Mitunternehmerschaft gegen Abfindung mit Sachwerten aus dem Gesellschaftsvermögen. Eine andere Frage ist die, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 gegenüber Abs. 2 vorrangig ist (s. § 6 Anm. 1454a).

**Keine Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 wegen fehlender Gesetzeskonkurrenz:** Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und nicht § 6 Abs. 5 Satz 3 ist anzuwenden, wenn

- ▷ die Sachwertabfindung nicht aus dem Gesamthandsvermögen, sondern aus dem (Sonder)BV der (verbleibenden) Mitunternehmer stammt, denen Anteile durch das Ausscheiden zuwachsen werden (dieser Vorgang ist in dem abschließenden Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 nicht enthalten; die Übertragung von WG zwischen verschiedenen Stpfl. ist nur gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 begünstigt, der jedoch im Fall des Ausscheidens des übernehmenden Mitunternehmers gerade nicht gegeben ist), oder
- ▷ die Sachwertabfindung erst nach Ausscheiden des Mitunternehmers anstelle einer Barabfindung gewährt wird (in diesem Fall wird die Übertragung des WG nicht als Gegenleistung für die Minderung des Gesellschaftsrechts geleistet, sondern an Erfüllung statt einer im Gesellschaftsvertrag oder sonst vereinbarten Barabfindung).

## 8. Verhältnis zu §§ 14, 18

216

**Verhältnis zu § 14:** Die Grundsätze der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gelten entsprechend im Fall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft. § 14 Satz 2 verweist auf eine entsprechende Anwendung des § 16.

**Verhältnis zu § 18 Abs. 3:** Für die Veräußerung des Anteils an einer Mitunternehmerschaft, die der selbständigen Arbeit (§ 18) dient, gilt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsprechend.

▶ *Vor dem 1.1.2002* enthielt § 18 Abs. 3 Satz 1 zwar einen eigenständigen Veräußerungstatbestand („Zu den Einkünften ...gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung ... eines Anteils am Vermögen erzielt wird, ...“). Dieser war aber für den Fall der Anteilsveräußerung ebenso auszulegen wie Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407 unter II.1.; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 unter C.II.2.).

▶ *Seit 2002:* Im Zusammenhang mit der Änderung des Abs. 1 Nr. 2 seit 1.1.2002 durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35),

nach der als Gegenstand einer nach den §§ 16, 34 begünstigten Betriebsveräußerung nur noch der gesamte Mitunternehmeranteil in Frage kommt (s. Anm. 230), ist in § 18 Abs. 3 Satz 2 durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) ein Verweis auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aufgenommen worden. Danach sind die Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsprechend anzuwenden.

### 217 9. Verhältnis zu § 15a

**Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen:** Der Gewinn aus der Veräußerung eines Kommanditanteils rechnet zum Gewinn des Kommanditisten aus seiner Beteiligung iSd. § 15a Abs. 2. Der Veräußerungsgewinn kann daher mit noch verbleibenden verrechenbaren Verlusten saldiert werden (BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467). Dies gilt jedenfalls insoweit, als sich der Veräußerungsgewinn gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 auf Gewinne aus dem Gesamthandsvermögen (einschl. der Ergänzungsbilanzen) bezieht (dh. keine Verrechnung mit Gewinnen aus dem Sonderbilanzbereich, s. LBP/Brtz, § 15a Rn. 34).

**Einlageminderung:** Die Veräußerung eines Kommanditanteils führt nicht zu einem Einlageminderungsgewinn iSd. § 15a Abs. 3 Satz 1 (FG Köln v. 5.4.2001, EFG 2001, 1142, rkr.).

### 218 10. Verhältnis zu § 34a

Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 als solche ist (einziges) Tatbestandsmerkmal für die Rechtsfolge des § 34a Abs. 6 Satz 1; nämlich die Nachversteuerung des sog. nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 4 (s. § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1). § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bezieht sich auf die Überschrift zu § 16 „Veräußerung des Betriebs“ und konkretisiert die Veräußerungsvorgänge durch Verweis auf „Abs. 1“, so dass auch die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst wird (BTDrucks. 16/4841, 64; KIRCHHOF/REISS VIII. § 34a Rn. 83; BRANDENBERG, FR 2007, 1085 [1105]; aA LEY, FR 2007, 1085 [1105], und KÖSDI 2007, 15737 [15750]). Allerdings ist § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 einschränkend so auszulegen, dass eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dann nicht zu einer Nachversteuerung führt, wenn der Veräußerungsgewinn nicht nach Abs. 4 und § 34 Abs. 3 stbegrünstigt wird und der Veräußerungserlös im BV verbleibt, so dass in diesem Fall der Veräußerungsgewinn selbst zu den nach 34a Abs. 1 Satz 1 begünstigten Gewinnen gehört (BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 51; ROGALL, DStR 2008, 429).

### 219 11. Verhältnis zu § 13 KStG

Die Überführung der betrieblichen Sachgesamtheit einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Körperschaft in den stbefreiten Bereich erfolgt nach § 13 Abs. 4 und 5 KStG unter Ansatz der Buchwerte. Dies gilt selbst dann, wenn der Vorgang eine Betriebsaufgabe darstellt; § 16 EStG ist insoweit nachrangig (BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 221). Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 fällt allerdings nicht in den Regelungsbereich des § 13 Abs. 4 und 5 KStG (hM, s. SCHMIDT/FRITZ, DB 2002, 2509 mwN).

### 220 12. Verhältnis zu § 7 GewStG

**Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG:** Die Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 haben keine unmittelbare Bedeutung für Zwecke der GewSt. (aA SELDER

in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG VI. § 7 Rn. 14). Allerdings kommt den in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bestimmten Veräußerungstatbeständen insoweit eine Indizwirkung für die Ermittlung des Gewerbeertrags zu, als derartige Veräußerungsgewinne regelmäßig zu einem (Mit-)Unternehmerwechsel und daher nach gewstl. Grundsätzen nicht zum Gewerbeertrag iSd. § 7 Satz 1 GewStG zählen. Nach stRspr. des BFH ist nur der laufende Gewinn Gegenstand der Besteuerung bei der GewSt. (zB BFH v. 27.3.1996 – I R 89/95, BStBl. II 1997, 224). Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 gehören nicht zum Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG. Dies folgt aus dem Wesen der GewSt. als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Sachsteuer. Der Objektcharakter der GewSt., die an das Ergebnis eines lebenden Betriebs anknüpft, führt dazu, dass – unabhängig von und auch bei Versagung der estl. Tarifbegünstigung nach den §§ 16, 34 zB wegen fehlender Zusammenballung stiller Reserven (BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 unter 2.b) – Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Gewerbeertrags stets auszuschneiden sind, wenn damit die endgültige Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers verbunden ist. Es ist für Zwecke der GewSt. letztlich allein darauf abzustellen, ob der Vorgang der Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu einem partiellen (Mit-)Unternehmerwechsel bei der PersGes. führt. Dies ist im Fall der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils regelmäßig gegeben, so dass der Veräußerungsgewinn nicht zum Gewerbeertrag iSd. § 7 Satz 1 GewStG rechnet (Ausnahmen: „umwandlungsgeborener“ Mitunternehmeranteil, s. Anm. 219, und Anteil an einer Grundstückshandels-PersGes., s. Anm. 241). Dies gilt unabhängig von der Person des Mitunternehmers (dh. – vorbehaltlich § 42 AO – auch für KapGes.; BFH v. 27.3.1996 – I R 89/95, BStBl. II 1997, 224).

Umkehrschluss aus § 7 Satz 2 GewStG idF des 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714); BFH v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316 unter II.2.b mwN; Abschn. 39 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 und Abschn. 40 Abs. 2 Satz 3 GewStR; SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG VI. § 7 Rn. 15; ROSER in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Rn. 324.

Zur GewStPflicht des Gewinns aus der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 288.

**Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 2 GewStG:** Seit dem Erhebungszeitraum 2002 gehört gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG – als Durchbrechung des Objektsteuerprinzips der GewSt. – der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zum Gewerbeertrag, wenn der Veräußerer als unmittelbarer Mitunternehmer keine natürliche Person ist (zB eine KapGes. oder PersGes.). Der Veräußerungstatbestand ist in § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zwar selbst definiert, wurde aber der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nachgebildet. Daher dürften die Auslegungskriterien zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch für Zwecke der GewSt. maßgebend sein. Denn die besondere GewStPflicht des § 7 Satz 2 GewStG knüpft nur an die Tatsache einer Anteilsveräußerung an (ROSER in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Anm. 377).

### 13. Verhältnis zum UmwStG

**§ 18 Abs. 4 UmwStG aF/§ 18 Abs. 3 UmwStG:** Die Veräußerung des Anteils an einer Mitunternehmerschaft unterliegt gem. § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG aF/§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG einer besonderen GewStPflicht, wenn die PersGes., an der die Beteiligung bestand, innerhalb von fünf Jahren vor der Anteilsveräußerung aus der Umwandlung einer Körperschaft hervorgegangen ist.

221

Zum Verhältnis der Veräußerung „umwandlungsgeborener“ Mitunternehmeranteile zur Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 18.04; PATT, FR 2000, 1115 (1118 ff.); PUNG in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 18 UmwStG (SEStEG) Rn. 65 ff.

**§§ 20, 24 UmwStG:** Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes./Genossenschaft oder eine PersGes. gegen Gewährung (neuer) Gesellschaftsrechte ist stl. als Übertragung des Anteils im Rahmen eines entgeltlichen Tauschgeschäfts zu werten (DJPW/PATT, Vor §§ 20–23 UmwStG [SEStEG] Rn. 45 ff. mwN. und § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 5). Daher ist der Veräußerungstatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben; in diesem Fall tritt aber § 16 hinter die spezielleren Bestimmungen in den §§ 20 ff. und 24 UmwStG zurück (BFH v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209 unter II.1.c aa, und s. Anm. 100). Dabei spielt keine Rolle, ob die Einbringung im Wege der Einzelübertragung oder durch Umwandlung vollzogen wird. Es gelten für den Einbringenden/Veräußerer vorrangig die Rechtsfolgen der §§ 20 Abs. 2 ff. und 24 Abs. 2 ff. UmwStG, nach denen die aufnehmende Gesellschaft den Mitunternehmeranteil mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert (bzw. gemeiner Wert) auf Antrag in der StBil. der PersGes., deren Anteile eingebracht werden, ansetzen kann (§§ 20 Abs. 2 Sätze 1 f. und 24 Abs. 2 Sätze 1 f. UmwStG). Dieser Wertansatz gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis für den Mitunternehmeranteil und entscheidet somit über das Entstehen (und die Höhe) eines Einbringungs-/Veräußerungsgewinns (§§ 20 Abs. 4 Satz 1 und 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG aF/§§ 20 Abs. 3 Satz 1 und 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).

**§ 25 UmwStG:** Wird eine gewerblich tätige (oder geprägte) PersGes. 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. Ertragstl. ist aber auf Grund der unterschiedlichen Besteuerungskonzeption bezüglich der Behandlung der Mitunternehmerschaft einerseits, die selbst nicht stpfl. ist, und dem eigenständigen StSubjekt „KapGes.“ andererseits ein Tausch der Mitunternehmeranteile gegen die Anteile an der KapGes. anzunehmen (DJPW/PATT, § 25 UmwStG [SEStEG] Rn. 14). Die ertragstl. Beurteilung des Anteils-tauschs ergibt sich – dem Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorrangig – aus den Einbringungs-vorschriften des § 20 UmwStG (iVm. § 25 Satz 1 UmwStG).

**In die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte** nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auch die Gewinne einzubeziehen, die ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines Anteils an der PersGes. erzielt. Zwar wird in den Veranlagungsverfahren der Gesellschafter über die Anwendung der Vergünstigungsvorschriften entschieden. Über die Vorfrage aber, 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. Eine zusätzliche Rechtfertigung für die Einbeziehung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung in die Gewinnfeststellung ergibt sich uE. aus § 7 Satz 2 GewStG. Danach gehören diese Veräußerungsgewinne zum Gewerbeertrag der PersGes. selbst (s. Anm. 218). Bei

der GewSt. ist zwar die PersGes. als solche Gegenstand der Besteuerung. Gleichwohl ergeben sich hier die gleichen Praktikabilitätsgründe für die Einbeziehung der Anteilsveräußerungsgewinne in die Gewinnfeststellung wie auch bei der Einkünfteermittlung für Zwecke der Besteuerung der Mitunternehmer. Andernfalls müsste nämlich für die Ermittlung des Gewerbeertrags der PersGes. auf die dem BetriebsFA nicht vorliegenden ESt.- oder KSt.-Unterlagen der im Erhebungszeitraum ausgeschiedenen Mitunternehmer zurückgegriffen werden. Der im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ausgewiesene Gewinn aus einer Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist selbständig anfechtbar (zB BFH v. 6.12.1979 – IV B 56/79, BStBl. II 1980, 314 unter 1.a mwN).

**Einbeziehung aller im Lauf des Wirtschaftsjahres erzielten Veräußerungsvorgänge:** 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 Mitunternehmeranteils am ersten Tag des Wj. erzielt (BFH v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666). Die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO umfasst das gesamte Wj. Im Fall eines vom Kj. abweichenden Wj. der PersGes. ist in die Feststellung der Einkünfte für ein Kj. der Gewinn einzubeziehen, der in diesem Kj. als bezogen gilt. Ist ein Mitunternehmer bereits vor Ende des Wj. aus der Mitunternehmerschaft ausgeschieden, muss die Dauer der Zugehörigkeit festgestellt werden, damit das VeranlagungsFA erkennen kann, in welchem VZ der Gewinn dem Ausgeschiedenen zuzurechnen ist (BFH v. 22.9.1997 – IV B 113/96, BFH/NV 1998, 454; FG Nürnberg v. 26.3.2003, DStRE 2003, 1063, rkr.). Das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer weiter bestehenden Mitunternehmerschaft zwingt nicht zur Bildung eines Rumpfwj. und somit auch nicht zu einer Gewinnfeststellung auf den Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (OFD München v. 2.2.1990 und OFD Frankfurt v. 16.2.1990, StEK EStG § 34 Abs. 1 Nr. 41).

**Wird bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft** die Beteiligung an der Obergesellschaft veräußert, 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. 206). 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.

**Keine Einbeziehung von verdeckten Gewinnausschüttungen wegen verbilligter Anteilsübertragung:** Veräußert eine KapGes. ihren Anteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 an ihren Gesellschafter, ist die darin liegende vGA nicht bei der Gewinnfeststellung für die Mitunternehmerschaft, sondern unmittelbar im KStBescheid für die KapGes. zu erfassen (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832; v. 29.11.2006 – I R 78–80/05, BFH/NV 2007, 1091; aA FREIKAMP, DB 2007, 2220). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Anteile an der KapGes. zum SonderBV des erwerbenden Anteilseigners bei der Mitunternehmerschaft gehören.

**Zum zweistufigen Gewinnfeststellungsverfahren bei Treuhandverhältnis** über den Gesellschaftsanteil s. Anm. 244.

## B. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils

### I. Gewinnerzielung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

#### 223 1. Übersicht

**Tatbestand der Anteilsveräußerung:** Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft erzielt werden. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bestimmt den Tatbestand der Anteilsveräußerung als die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem gesamten Anteil des Mitunternehmers an einer PersGes. oder einer wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in einem einheitlichen Vorgang an einen erwerbenden Rechtsträger. 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. Unmaßgeblich ist, ob die Veräußerung aus freiem Willen, einer wirtschaftlichen Zwangslage oder unfreiwillig (zB Tod, Kündigung der Gesellschafterstellung) erfolgt (s. Anm. 60).

**Begriff der Veräußerung:** Veräußerung ist die Verschaffung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an der gesamten Mitunternehmerstellung; dh. in vermögensrechtl. Hinsicht an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des mitunternehmerischen BV (dh. Gesamthands und Sonderbereich) gegen Entgelt. Für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann dahinstehen, durch welche Vorgänge (Einzelübertragung, Abtretung, Anwachsung, Umwandlung, Begründung einer Innengesellschaft, etc.) diese Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vollzogen wird. Rechtl. Hindernisse bei der Verschaffung des zivilrechtl. Eigentums an bestimmten wesentlichen WG können die (stl.) von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 geforderte Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen insoweit nicht außer Kraft setzen (s. Anm. 233).

**Mitunternehmeranteil als Veräußerungsgegenstand:** Mitunternehmeranteil ist die Mitgliedschaft bei einer OHG, KG oder anderen Gesellschaft, die einen Gewerbebetrieb unterhält und bei der der Gesellschafter als Unternehmer des Betriebs iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 anzusehen ist. Der Mitunternehmeranteil als Sachgesamtheit wird hinsichtlich seiner vermögensrechtl. Position stl. durch die dingliche Mitberechtigung an den jeweiligen wesentlichen (ideellen) WG des mitunternehmerischen BV bestimmt. Erfolgt die Veräußerung nach dem 31.12.2001, bedeutet Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die gesamte – dh. allumfassende – mitunternehmerische Mitgliedschaft (zu Veräußerungen vor dem 1.1.2002 s. Anm. 277 ff.).

**Vermögensrechtlicher Umfang des Mitunternehmeranteils:** Der gesamte Mitunternehmeranteil ist Gegenstand der Veräußerung, wenn sämtliche WG mit erheblichen stillen Reserven und alle WG mit wesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung für den Betriebsablauf (dh. wesentliche Betriebsgrundlagen) übertragen werden. Die Nichtveräußerung unwesentlicher WG ist für stl. Zwecke unschädlich. Gemäß dem tätigkeitsbezogenen Aspekt der Beteiligung des Mitunternehmers am Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft und dem Sinn und Zweck des § 16 im Hinblick auf die Tarifvergünstigung des § 34 wird die wesentliche Betriebsgrundlage nach funktionalen und quantitativen Merkmalen

beurteilt (s. Anm. 232). Abzustellen ist auf das gesamte mitunternehmerische BV. Dieses beinhaltet auch die WG, die dem Mitunternehmer selbst zuzurechnen sind und der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen werden oder unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Mitunternehmerstellung dienen (SonderBV I und II, s. Anm. 229). Wird eine wesentliche Betriebsgrundlage von der Veräußerung ausgenommen, ist keine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben.

**Zusammengeballte Aufdeckung aller wesentlichen stillen Reserven:** Die Veräußerung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils an einen Erwerber hat zur Folge, dass durch diesen Umsatzakt der entgeltlichen Übertragung die wesentlichen stillen Reserven in einem Akt realisiert und versteuert werden. Die stl. Beurteilung der Anteilsveräußerung unter Ausschluss von wesentlichen Betriebsgrundlagen richtet sich danach, ob hinsichtlich der nicht veräußerten wesentlichen WG die stillen Reserven aufgedeckt werden oder nicht. Kommt es (zB bei wesentlichen WG des SonderBV) zur einer Gewinnrealisierung infolge der Überführung in das PV oder der Veräußerung an einen anderen Erwerber, ist der Vorgang insgesamt als Aufgabe des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu beurteilen (s. Anm. 208). Geht eine wesentliche Betriebsgrundlage im Zusammenhang mit der Veräußerung des Gesellschaftsanteils an einer PersGes. in das PV deshalb über, weil es für stbeganstigte 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 (iVm. einer Tarifiermäßigung 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). Werden die stillen Reserven nicht veräußerter wesentlicher WG deshalb nicht realisiert, weil das WG im Zeitpunkt der Veräußerung in ein anderes BV des Mitunternehmers zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 überführt wird, liegt weder die Veräußerung noch die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vor. Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem regulären Tarif (s. Anm. 233). Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit einer Veräußerung vorher zu Buchwerten überführt werden (sog. Gesamtplanbetrachtung, s. Anm. 234).

## 2. „Erzielung“ eines Gewinns aus der Anteilsveräußerung durch den Mitunternehmer

224

Der Mitunternehmer „erzielt“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verwirklichung des Tatbestands der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Dem Mitunternehmer ist der Veräußerungsgewinn persönlich als originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (s. Anm. 58).

**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 Zu-

sammenhang mit der Anteilsveräußerung durch die Obergesellschaft auch das SonderBV eines Gesellschafters der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft veräußert, wird dieser Veräußerungsgewinn als Teil des Gesamtgewinns der Untergesellschaft unmittelbar von dem 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 Mitunternehmerschaft aus und hat der Ausgeschiedene Anspruch auf eine Abfindung, entsteht ein Veräußerungsgewinn durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbliebenen Mitunternehmer (s. Anm. 225) in der Person des verstorbenen Gesellschafters (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237 unter II.1.a mwN).

**Zurechnung bei Treuhandverhältnis:** Veräußert der Treuhänder einen Gesellschaftersanteil, 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). Beteiligen sich mehrere Personen über einen Treuhänder an einem Mitunternehmeranteil, werden grds. zwei Gewinnfeststellungen durchgeführt. In dem 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 (BFH v. 13.12.2000 – X R 42/96, BStBl. II 2001, 471; das zweistufige Verfahren gilt auch, wenn der Treuhänder nur für einen Treugeber tätig ist, BFH v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747 unter 2.b).

## II. Begriff der Veräußerung

### 225 1. Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums

**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.). 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 ein anderes Rechtssubjekt voraus. Eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Sachgesamtheit „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 Teileile der Beteiligung oder der Veräußerung des Gesellschaftersanteils sowie des wesentlichen Son-

derBV an verschiedene Erwerber, s. Anm. 208 und 284) oder die Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils gem. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 276 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., s. Anm. 61). 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. (s. § 15 Anm. 337) werden strechtl. anerkannt, wenn sie fremdüblich gestaltet sind. Dies gilt auch 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).

## 2. Besonderheiten bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

### a) Entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils

226

**Übersicht:** Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt eine auf Gegenleistung gerichtete Übertragung des Mitunternehmeranteils voraus (s. Anm. 225). Die Gegenleistung muss nicht in Geld bestehen; es kommen auch andere Vermögenswerte in Betracht (s. Anm. 62 und 64). 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. 1373) 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. 63. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist entweder § 6 Abs. 3 anzuwenden (s. § 6 Anm. 1360 f.) 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. 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 gar hinter dem Buchwert des Mitunternehmeranteils zurückbleibt (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 510).

**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 sind 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 abweichend von § 16 Abs. 1 beurteilt werden, wenn die

Voraussetzungen des § 24 UmwStG vorliegen (unechter Tausch bzw. tauschähnlicher Vorgang; s. Anm. 105, 219). Im Übrigen gibt es keinen Grundsatz, nach dem der Tausch von Sachgesamtheiten steuernerneutral 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, Beil. 5 zu BB 1999, 12; aA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 187k). 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 StRSubjekte darstellen (s. Anm. 61), zusammenzufassen. Dies könnte jedoch unter Anwendung des § 24 UmwStG im Vorfeld einer Realteilung steuernerneutral 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 (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.18; 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 mitunternehmerischen 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, BStBl. I 1998, 163 Tz. 2).

**Anteilsübertragung bei Ehescheidung:** Die Übertragung einer Mitunternehmerbeteiligung im Rahmen der Beendigung einer Zugewinnngemeinschaft 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 entweder als voll entgeltliche Übertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder als voll unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 zu werten (sog. Einheitstheorie, s. Anm. 75 f.). Dies gilt auch dann, 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; v. 29.11.2006 – I R 78–80/05, BFH/NV 2007, 1091; aA FREIKAMP, DB 2007, 2220; zum Verfahrensrecht s. Anm. 220).

**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.

BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 131 Rn. 64f.; BGH v. 29.5.1978 – II ZR 52/77, GmbHR 1978, 266; 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 der 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 teilseitigen 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, als Schenkung fingiert wird, gelten nicht für das ErtragStRecht (R 7 Abs. 1 Satz 3 ErbStR; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 160). 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.

## b) Vorgang der Veräußerung

227

**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 natürliche oder juristische Person zu verstehen. Dabei kommt es nicht auf das schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäft, sondern das dingliche Erfüllungsgeschäft an (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228). Der Anteil an einer PersGes. wird durch Rechtsgeschäft gem. §§ 413 iVm. 398 BGB und Zustimmung der übrigen Gesellschafter oder im Fall des Ausscheidens durch Anwachsung (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) an die übrigen Gesellschafter (s.u.) übertragen. Der Vertrag über die Abtretung des Gesellschaftsanteils an einer PersGes. bedarf keiner besonderen Form. Insbes. ist keine notarielle Beurkundung erforderlich; dies gilt selbst dann, wenn das Gesellschaftsvermögen aus Grundbesitz besteht. 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 wirtschaftliche Eigentum (s. auch Anm. 248) verschafft wird. Als Rechtsfolge der Übertragung des Gesellschaftsanteils geht 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. 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 Mitunterstellung repräsentierten WG des Gesellschaftsvermögens (ggf.) zuzüglich der WG des SonderBV. Die 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. 257) 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 Abschichtungsbilanz) veräußert.

**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. 225). Als erwerbender Rechtsträger kann auch eine PersGes. in Frage kommen (s. Anm. 225). Dies gilt nicht nur für eine mitunternehmerische, sondern auch für eine vermögensverwaltend tätige PersGes. 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 bisher nur vermögensverwaltenden Erwerberin einen Gewerbebetrieb (§ 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, EFG 2008, 31, rkr.: Rückwirkung verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden). Kein Rechtsträgerwechsel tritt im Fall des Formwechsels einer mitunternehmerisch tätigen PersGes. in eine PersGes. anderer Rechtsform (s. Anm. 255) oder im Fall der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften hinsichtlich der Mitunternehmerbeteiligungen an den Untergesellschaften ein (s. Anm. 205).

**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).

**Ausscheiden aus einer Gesellschaft:** Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden

Gesellschaftern unter Fortführung der Gesellschaft zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, ggf. iVm. § 142 HGB; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 131 Rn. 39 f.; ORTH, DStR 1999, 1053 [1057]). Bei einer zweigliedrigen PersGes. kommt es gar zu einer Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens beim „letzten“ Gesellschafter (BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 131 Rn. 35). Die Anwachsung bedeutet den unmittelbaren Übergang der Gesellschaftsrechte des Ausgeschiedenen auf die übrigen Gesellschafter kraft Gesetzes; es bedarf keiner Einzelübertragungsvorgänge. Insbes. geht die dingliche Mitberechtigung des ausgeschiedenen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen auf die verbliebenen Gesellschafter über, deren Vermögensposition entsprechend erweitert wird. Hat der Ausscheidende einen Abfindungsanspruch, erfolgt der Übergang des Mitunternehmeranteils entgeltlich. Es handelt sich stl. um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils an die (oder den) verbleibenden Gesellschafter.

StRspr.: BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 214 unter 2.; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 unter 1.a mwN.; v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 unter II.2.; SCHMIDT/WACKER, XXVII., § 16 Rn. 412; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 144b; aA KSM/REISS, § 16 Rn. C 103 ff. für den Fall, dass die Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen erfolgt.

Unmaßgeblich ist, ob der Mitunternehmer freiwillig, durch Tod, wegen Zeitablaufs, wegen Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses oder aus anderen Gründen ausscheidet. Eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist auch dann gegeben, wenn der vorletzte Mitunternehmer entgeltlich aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheidet und infolge dessen die Beteiligung des Ausgeschiedenen untergeht und das Gesellschaftsvermögen sich in das Alleineigentum des verbliebenen Gesellschafters – als Gesamtrechtsnachfolger – umwandelt (BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290 unter 1.; v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237 unter II.1.a; zur Abgrenzung gegenüber der Veräußerung des Betriebs durch die PersGes. an ihren Gesellschafter s. Anm. 207). Die zivilrechtl. Anwachsung des Gesellschaftsanteils auf die verbleibenden Gesellschafter ist (nur) der 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 Abfindungsregelung für den Fall des Ausscheidens aus der PersGes. getroffen, kommt hierin zum Ausdruck, dass die Anteilsübertragung auf die anderen 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, BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 131 Rn. 48 f.; maßgebend ist der Fortführungswert). Der Abfindungsanspruch richtet sich gegen die PersGes.; bei Personenhandelsgesellschaften auch gegen die Gesellschafter (BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 131 Rn. 48; ESKANDARI, GmbHR 2008, 138).

**Verdeckte Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft:** Wird ein Mitunternehmeranteil gegen Auszahlung eines Geldbetrags übertragen, der zuvor als Bareinlage auf den Erwerb von Anteilen an einer KapGes. geleistet worden ist (oder gegen Verrechnung mit einer entsprechenden Bareinlageverpflichtung, sog. verschleierte Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung), liegt mangels Wirksamkeit des Erfüllungsgeschäfts keine Übertragung des rechtl. und regelmäßig auch des wirtschaftlichen Eigentums iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (glA SCHMITT/HÖRT-

NAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 202; aA TILLMANN/TILLMANN, DB 2004, 1853). Der veräußernde Mitunternehmer behält seine Mitunternehmerstellung bei; er hat einen Anspruch auf Herausgabe (§ 985 BGB) gegen die KapGes. (bei der GmbH: BGH v. 7.7.2003 – II ZR 235/01, GmbHR 2003, 1051 mit Anm. v. BORMANN; PATT, EStB 2003, 482; bei der AG: § 27 Abs. 3 Satz 1 AktG).

### III. Begriff des Mitunternehmeranteils

#### 228 1. Anteil eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist

**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 bei der Bestimmung des Veräußerungsgegenstands iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – auch 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. 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; FG Nürnberg. v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.) oder
- an einer „anderen Gesellschaft“ iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 (s. § 15 Anm. 334)

übertragen wird (glA SCHMIDT/WACKER, XXVII. § 16 Rn. 404; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 139).

**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 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 PersGes. (auch wenn die „Beteiligung“ an der PersGes. im BV des Gesellschafters gehalten wird),
- ▷ der entgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils, wenn der Kommanditist mangels Mitunternehmerstatus 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).

**Isoliertes Sonderbetriebsvermögen kein Mitunternehmeranteil:** Kein Mitunternehmeranteil und auch kein Teil eines Mitunternehmeranteils ist nur das (isolierte) SonderBV (s. Anm. 293).

## 2. Umfang des Mitunternehmeranteils

229

**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.

ZB BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 unter II.2.b; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 mwN.; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194 unter II.1.b mwN.; v. 1.4.2005 – VIII B 157/03, BFH/NV 2005, 1540; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 407; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 139; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 142 f.; BODDEN, FR 1997, 757; KORN, KÖSDI 1997, 11219 Tz. 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 gänderten 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. 227). 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.

**Wettbewerbsverbot:** Wird zusammen mit der Anteilsveräußerung eine Verpflichtung zum Unterlassen von Wettbewerb ausgesprochen und hat dieses Wettbewerbsverbot eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung, gehört das Wettbewerbsverbot nicht zur Sachgesamtheit „Mitunternehmeranteil“ (BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590; 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. Es dient 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; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 unter 4.; v. 16.2.2007 – VIII B 26/06, BFH/NV 2007, 1113 unter II.1.b). Das Wettbewerbsverbot geht in dem erworbenen Geschäftswert auf. Ein dem Wettbewerbsverbot zuzuordnendes Entgelt ist unselbständiger Teil des Kaufpreises für den Mitunternehmeranteil.

#### IV. „Gesamter“ Mitunternehmeranteil

##### 1. Abgrenzung zur Teilanteilsveräußerung

##### 230 a) Übertragung der vollständigen Mitunternehmerstellung seit 1.1.2002

Gegenstand der Anteilsveräußerung muss für Übertragungen nach dem 31.12.2001 (zur Anwendungsregelung s. Anm. 281) der gesamte Anteil an einer Mitunternehmerschaft sein (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). „Gesamter Anteil“ bedeutet nicht, dass die Zurückbehaltung von unwesentlichen Betriebsgrundlagen schädlich wä-

re (s. Anm. 232). Vielmehr ist die Neuregelung im Zusammenhang mit der zeitgleichen Einfügung des Satzes 2 in Abs. 1 durch das UntStFG zu sehen (dazu s. Anm. 276 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 Mitgliedschaftsrechte an der PersGes. mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf ein StSubjekt übergehen, so dass der Veräußerer als Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und der Erwerber dessen Mitunternehmerstellung (vollständig) einnimmt. Der klare Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lässt keine „Bagatelgrenze“ zu; daher steht die Zurückbehaltung von zB nur 1 % des Mitunternehmeranteils der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entgegen.

### b) Beurteilung von Ausweggestaltungen

231

Keine Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern (im wirtschaftlichen Ergebnis) eine Teilanteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 2 liegt uE unter zeitraumbezogener Würdigung zusammenhängender Einzelvorgänge (Gesamtplanbetrachtung, s. Anm. 234, 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 als bald die 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 (dazu s. Anm. 284), 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 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 und für diese Vorgehensweise keine (beachtlichen) äußerstl. Gründe tragend sind;
- ▷ 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 (s. auch STAHL, KÖSDI 2002, 13535 Rn. 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);
- ▷ 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 Über-

führung 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 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 des Vorrangs des § 6 Abs. 5 Satz 3 (s. Anm. 286) nicht aufgedeckt werden.

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 oder – wie im letzten Beispiel – eine andere Vorschrift des EStG, die eine Buchwertfortführung bestimmt, § 16 verdrängt.

## 2. Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen

### 232 a) 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 Erwerber übertragen werden (s. Anm. 233). Diese Beurteilung fordert nicht die Veräußerung aller WG des Mitunternehmeranteils, sondern lässt die Zurückbehaltung unwesentlicher WG zu.

Im Gesetz 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. Abgeleitet aus dem Sinn und Zweck des § 16, den Gewinn aus dem laufenden Betrieb gegenüber dem Gewinn aus der zusammengeballten Aufdeckung stiller Reserven bei Betriebsveräußerung abzugrenzen, 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). Da zum stl. Vermögen des Mitunternehmers auch die WG des SonderBV gehören (s. Anm. 228), können wesentliche Betriebsgrundlagen auch im SonderBV-Bereich enthalten sein (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 unter II.2.c).

**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. 234), unter wirtschaftlicher Betrachtung einzubeziehen. Maßgebend ist allein die Sicht des veräußernden Mitunternehmers (s. Anm. 123). Ob die zu beurteilenden WG nach der Anteilsveräußerung aus der Perspektive des Erwerbers eine wesentliche Bedeutung haben, spielt keine Rolle.

**Wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen:** Wesentliche Betriebsgrundlagen finden sich häufig auch im SonderBV-Bereich des mitunternehmerischen BV. Das SonderBV kann sowohl funktional als auch quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen enthalten (s. Anm. 121 aE). Dies gilt auch für das SonderBV II (uE insoweit zutrreffend: BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 136 f.). 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 (s. Anm. 121 aE; DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 137 mwN; SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 2008, 238),
- ▷ 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, gelten 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 (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 132 mwN).

Enthält das SonderBV einen 100 %-Anteil an einer KapGes., der nach quantitativen oder funktionalen Aspekten eine wesentliche Betriebsgrundlage ist, gehört der Anteil zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils und stellt keinen fiktiven Teilbetrieb dar (s. Anm. 121). 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, DStR 2008, 1025 unter II.2.a).

## b) Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen

233

**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 Tarifiermäßigung 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 quantitativ we-

sentlicher Betriebsgrundlagen, sei es im Gesamthands- oder auch im SonderBV-Bereich.

StRSpr., zB BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 unter 3.a; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194 unter II.1.b.

Daher ist keine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen als Folge der Veräußerung des Gesellschaftsanteils zeitgleich in das PV des Mitunternehmers überführt werden, in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang 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 Mitunternehmerschaften, 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. 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. 232).

**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. 232 aE). 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). In BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98 (BStBl. II 2005, 173 unter 3.b ee) weist der IV. Senat 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 dann, 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).

### c) Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld der Anteilsveräußerung 234

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 aufspaltet.

**Um unselbständige Teilschritte** 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 zum beabsichtigten Erfolg führen. Angestrebt wird 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 (sog. Gesamtplanbetrachtung, Einzelheiten s. FÖRSTER/SCHMIDTMANN, *StuW* 2003, 114; STRAHL, *KÖSDI* 2003, 13918; KUGELMÜLLER-PUGH, *FR* 2007, 1139). Die zeitraumbezogene Betrachtung ergibt sich uE aus dem Sinn und Zweck des § 16 iVm. § 34, die zusammengeballte Aufdeckung von stillen Reserven tarifermäßig zu besteuern.

**Anwendungsfälle:** Eine diesem Zweck gerecht werdende 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 wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung stiller Reserven entzogen werden. Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils darf in diesem Fall nicht isoliert von einer vorherigen Buchwertübertragung betrachtet werden (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229). Daher ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 34 nicht gegeben, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage des SonderBV gem. § 6 Abs. 5 Sätzen 2 oder 3 zu Buchwerten in ein anderes BV des Mitunternehmers überführt wird und in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang das restliche BV des Mitunternehmeranteils veräußert wird (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 636, und v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939). Erfolgen die Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in ein anderes BV des Mitunternehmers und die Anteilsveräußerung zeitgleich, 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 Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 liegt auch nicht vor, wenn infolge der vorherigen Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen deren stille Reserven aufgedeckt werden; 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).

### 235 3. 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, 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 SchwesterPersGes. mit Geschäftsbeziehungen zu der Mitunternehmerschaft, deren Anteil veräußert worden ist, beteiligt ist.

## V. Zeitpunkt der Anteilsveräußerung

### 236 1. Maßgebend: Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums

**Bedeutung:** Der Zeitpunkt der Anteilsveräußerung bestimmt die letztmalige Zurechnung des Mitunternehmeranteils beim Veräußerer sowie den Beginn der Mitunternehmerstellung beim Erwerber. Hieraus ergeben sich zwangsläufig die Ermittlung und die Zurechnung von laufenden Einkünften und Veräußerungsgewinnen beim Veräußerer und Erwerber. Der Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ist Beurteilungsstichtag für die Bestimmung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils (s. Anm. 229), für die Ermittlung des Werts des BV gem. Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 336) und den Wegfall der SonderBV-Eigenschaft von WG infolge der Beendigung der Mitunternehmerstellung. Der Veräußerungsgewinn ist in dem VZ zu versteuern, in den der Zeitpunkt der Anteilsveräußerung fällt (dies gilt auch bei abweichendem Wj., wenn das Wj. erst in dem nach dem Ausscheiden folgenden Kj. endet, s. Anm. 202).

**Grundsatz: Stichtag des Eigentumsübergangs:** Maßgebend für den Zeitpunkt der Anteilsveräußerung iSd Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist – unabhängig von dem schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäft oder den Modalitäten der Kaufpreisermittlung und Kaufpreisrichtung – die Übertragung des zivilrechtl. oder des wirtschaftlichen Eigentums (wenn dieses früher übergeht) an dem Mitunternehmeranteil. Zusammen mit dem wirtschaftlichen Eigentum an dem Mitunternehmeranteil/Gesellschaftsanteil gehen auch die durch die Beteiligung repräsentierten ideellen WG des mitunternehmerischen BV auf den Erwerber über.

**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). 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 Kaufpreisentrichtung. 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, juris.

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. 249) – 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. 302.

**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 Kündigung der Mitgliedschaft oder die Rechtskraft eines Urteils (oder eines Schiedsspruchs) über einen Gesellschafterausschluss (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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 (DStRE 2002, 487, rkr.).

## 2. Rückbeziehung der Veräußerung

### a) Rückwirkende Einbringung in Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft

237

Für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Wege der Einbringung in eine KapGes. (§ 20 Abs. 1 UmwStG) enthält der vorrangig anzuwendende § 20 Abs. 7 Satz 1 und Abs. 8 UmwStG aF/§ 20 Abs. 5 Satz 1 und Abs. 6 UmwStG eine gesetzliche Rückbeziehungsmöglichkeit für Ertragsteuerzwecke von bis zu 8 Monaten. Hierbei ist unerheblich, wie die Übertragung zivilrechtl. durchgeführt wird. Im Fall der Einbringung des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in eine PersGes. ist eine gesetzliche Rückwirkung (von bis zu 8 Monaten) nur gegeben, wenn die Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge vollzogen wird (§ 24 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG); im Übrigen gelten hier die allg. Grundsätze.

### b) Rückbeziehung der Veräußerung außerhalb der Einbringungstatbestände

238

**Grundsatz:** Die Abtretung eines Gesellschaftersanteils 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. grundsätzlich nur mit Wirkung für die Zukunft gestaltet bzw. geändert werden. Daher sind schuldrechtl. Rückbeziehungen einer während des Wj. getroffenen Austritts- oder Eintrittserklärung idR stl. unbeachtlich (BFH v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558).

**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 dert, dass laufende Gewinne als stbegünstigte Veräußerungsgewinne erscheinen sollen (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55 unter 3.a und b; 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.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 443; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 150; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 164; aA, dh. keine Rückwirkung, KSM/REISS, § 16 Rn. C 73.

► *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 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, DStRE 2002, 487, rkr.). Eine rückwirkende Anteilsveräußerung für stl. Zwecke kann ausnahmsweise und nur im Einzelfall in Frage kommen (auch, wenn sich dies aus § 38 AO nicht begründen läßt, TIPKE/KRUSE, § 38 AO Tz. 33), 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“ (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55 unter 3.a). 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 6 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 8 Monate (s.u.). Eine Rückbeziehung außerhalb dieser gesetzlichen Rückwirkungsvorschriften muss uE deutlich hinter den dort festgelegten Rückwirkungszeiträumen bleiben. Andernfalls 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 eine Rückwirkung gesetzlich vorgesehen ist.

### 3. Veräußerung im Jahreswechsel

239

Für die strechtl. erforderliche Zuordnung von Ereignissen im zeitlichen Schnittpunkt zwischen den Jahren auf das Vorjahr oder das Folgejahr gibt es kein Prinzip. 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 (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). Haben die Parteien eine Anteilsübertragung zum 1.1. eines Jahres gewollt, so auch vereinbart und vollzogen, kann eine in diesem Sinne 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.; v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 unter 1.a cc).

### 4. Anteilsveräußerung bei rückbezogener Umwandlung/Einbringung

240

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, EFG 2008, 343, rkr.; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 02.12). 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. DJPW/PATT, § 20 UmwStG (SEStEG) Rn. 326, 328.

## VI. Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung

### 1. Steuerbegünstigter Anteilsveräußerungsgewinn

241

**Bei einer natürlichen Person** zählt der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu den außerordentlichen Einkünften gem. § 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 StSatz).

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 (wie bei der Veräußerung eines Betriebs im Ganzen, s. Anm. 128; ebenso s. LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 206; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 262). 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. 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, dazu s. Anm. 234, BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132, und v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 unter 3.c).

Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung ist ein Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 4 Satz 1 und folglich unter den dort bezeichneten Voraussetzungen Freibetragsbegünstigt. Zur GewSt. s. Anm. 218.

Der Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird in die StErmäßigung gem. § 35 einbezogen, wenn dieser gem. § 7 Satz 2 GewStG idF des 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) zum Gewerbeertrag der PersGes. gehört, an der die Beteiligung bestand (s. Anm. 218). Dies gilt jedoch nicht im Fall des gewestpfl. Gewinns aus einem „umwandlungsgeborenen“ Mitunternehmeranteil unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG aF/§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG.

Vgl. § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG aF/§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG; zu Veräußerungsvorgängen, die sowohl gem. § 7 GewStG als auch gem. § 18 Abs. 4 UmwStG zum Gewerbeertrag gehören s. PUNG in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 18 UmwStG (SEStEG) Rn. 74 ff.

**Ist eine Personengesellschaft Mitunternehmer**, 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 PersGes. als Mitunternehmer beteiligt ist. Zur GewSt. s. Anm. 218.

**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 noch eine Freibetragsvergünstigung (Abs. 4) in Frage (s. Anm. 11). Der Anteilsveräußerungsgewinn bleibt insoweit bei der Einkommensermittlung außer Ansatz, als er Gewinne iSd. § 8b Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 6 KStG enthält (DJPW/DÖRSCH/PUNG, § 8b KStG Rn. 122).

## 242 2. Ausnahmen von der Steuerbegünstigung des Anteilsveräußerungsgewinns – Abgrenzung zum laufenden Gewinn

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. 282). 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 (s. Anm. 340). 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. 208, 233 und 284). 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“ anfallen.

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 stbefreite Gewinnanteile enthalten sind (zB in Bezug auf im BV enthaltene Anteile an KapGes.; s. Anm. 55; die StBefreiung des Abs. 4 ist jedoch anwendbar, s. Anm. 515),
- ▷ wenn und soweit er auf der Zahlung für ein Wettbewerbsverbot beruht, das (ausnahmsweise) eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung hat (s. Anm. 229),
- ▷ 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. 355 ff.; ebenso entfällt die StBefreiung gem. Abs 4, s. Anm. 515),
- ▷ wenn und soweit der Anteil an einer Grundstückshandelsgesellschaft veräußert wird und der Gewinn auf die (anteilige) Veräußerung von Grundstücken (inkl. des SonderBV-Bereichs) entfällt, die zum Umlaufvermögen des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens gehören. Auch wenn der Gewinn im Umlaufvermögen durch den Tatbestand der Anteilsveräußerung realisiert wird, gehört dieser nicht zu dem tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn gem §§ 16, 34, sondern zum laufenden Gewinn der Mitunternehmerschaft (ebenso entfällt die StBefreiung gem. Abs 4). Die Aufdeckung der stillen Reserven im Umlaufvermögen erfolgt zwar zeitgleich mit dem Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Gestalt der Anteilsveräußerung; auf Grund einer am Sinn und Zweck der §§ 16, 34 orientierten Auslegung fällt dieser Gewinn aber nicht „im Rahmen der Anteilsveräußerung“ iS einer sachlichen Verknüpfung, sondern als Fortsetzung der bisherigen laufenden Tätigkeit des Grundstückshandelsunternehmens an.

BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160; v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BFH/NV 2007, 692; v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BFH/NV 2007, 2023; FG Berlin v. 21.3.2006, EFG 2006, 1069, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 22/06; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 342; LÜDICHE, WPg. 2007, 700; aA STRUNK, Stbg. 2006, 595; KÜSPERT, DStR 2007, 746.

Der laufende Gewinn 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 Umlaufvermögens und den übrigen WG aufzuteilen

(BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777; v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BFH/NV 2007, 2023; FG Münster v. 21.8.2007, EFG 2008, 59, nrkr., Rev. Az. BFH X R 39/07).

### C. Anwendungsfälle des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

243

#### I. 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 gemäß 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. 227; zur Abgrenzung gegenüber § 6 Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 213). Da sich die Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen auf die restlichen Gesellschafter verteilt, sind mehrere Erwerber des Mitunternehmeranteils gegeben, so dass in stl. Hinsicht Gegenstand der Veräußerung der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils ist. Als Erwerber des Mitunternehmeranteils des Ausgeschiedenen können nämlich weder die PersGes. selbst (denn diese kann keine „eigenen Anteile“ halten) noch die verbliebenen Gesellschafter als Personenzusammenschluss (denn durch die Anwachsung entsteht keine doppelstöckige PersGes.) angesehen werden.

► *Aufgabe des Mitunternehmeranteils (seit 2002):* Die Veräußerung des Anteils 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. 230). Daran fehlt es beim Übergang eines einheitlichen Mitunternehmeranteils auf verschiedene Mitunternehmer. Statt dessen 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 LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 144b: Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils ist auch gegeben, wenn SonderBV mit wesentlichen WG vorhanden war, welches unter Aufdeckung stiller Reserven in das PV überführt oder anderweitig veräußert wird. Wird allerdings im Zusammenhang mit dem Ausscheiden wesentliches SonderBV zu Buchwerten überführt, ist weder der Tatbestand einer Anteilsveräußerung (s. Anm. 234) noch der Anteilsaufgabe anzunehmen.

► *Begünstigte Veräußerung von Teilanteilen (vor 2002):* Erfolgte die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an verschiedene Erwerber vor dem 1.1.2002, war der Tatbestand des Abs. 1 Nr. 2 erfüllt, wenn kein SonderBV vorhanden war oder wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV an die verbleibenden Gesell-

schafter mitveräußert wurden (bei Überführung in das PV: Aufgabe des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils).

**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; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BFH/NV 1998, 1412 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, stellt sich der Vorgang strechtl. als Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des gesamten Mitunternehmeranteils an einen Erwerber, nämlich den verbliebenen Gesellschafter, in Verbindung mit einer zivilrechtl. Gesamtrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen durch den erwerbenden Gesellschafter dar (BFH v. 10.3.1998 – VIII 76/96, BStBl. II 1999, 269 unter II.2.a mwN; v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 unter II.2.). Verfügte der ausgeschiedene Mitunternehmer über wesentliche Betriebsgrundlagen enthaltendes SonderBV, das mit dem Austritt aus der Mitunternehmerschaft in das PV überführt wird, ist die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben.

► *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 der Abfindung und dem nach den allg. Grundsätzen zu bestimmenden Kapitalanteil (Buchwert des Mitunternehmeranteils) des Ausgeschiedenen zum Veräußerungszeitpunkt (ist der verbleibende Mitunternehmer eine KapGes., an der der ausscheidende Mitunternehmer (oder Angehörige) beteiligt sind, führt eine Abfindung unterhalb des Werts des Mitunternehmeranteils zu einer verdeckten Einlage). 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 Anteilsveräußerung zusammenhängenden Anteilsvereinigung und somit der Gesamtrechtsnachfolge in das Gesellschaftsvermögen. Die Abfindung stellt die auf die einzelnen WG zu verteilenden AK des verbliebenen Gesellschafters dar (s. Anm. 207). 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).

## II. Erweiterung der Mitunternehmerschaft durch Eintritt eines neuen Mitunternehmers

### 244 1. 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 oder Einlage anderer (bilanzierbarer) WG in das Gesellschaftsvermögen 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 (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847 unter II.B.2.a mwN; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz 24.01 unter c; WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rn. 108 mwN; DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 24 mwN). 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 stl. dahin gewertet, dass die bisherigen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile in die „neue“, durch den hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte PersGes. als Übernehmerin iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG (und damit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorrangig), einbringen.

Die Grundsätze des § 24 UmwStG sind auch auf den eintretenden Gesellschafter anzuwenden, wenn dieser als Gegenleistung für die Beteiligung an der PersGes. einen Mitunternehmeranteil 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 (WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rn. 107; DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 24). Der Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch den Neugesellschafter wird von der Einbringungsverpflichtung des § 24 UmwStG verdrängt.

### 245 2. Hinzutritt gegen Zahlung an die Altgesellschafter

**Beitritt gegen Zuzahlung als Teilanteilsveräußerung:** Tritt ein weiterer Mitunternehmer in eine bestehende Mitunternehmerschaft ein und leistet er für seine Mitgliedschaft an der PersGes. ein Entgelt an die bisherigen Mitunternehmer, ist darin die Veräußerung von Bruchteilen der Mitunternehmerbeteiligungen durch die Altgesellschafter zu sehen. Eine Zahlung an die Altgesellschafter liegt bei (gebotener) wirtschaftlicher Betrachtung auch dann vor, wenn zunächst eine Kapitaleinlage in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft geleistet wird, von dort aber alsbald in das PV der Altgesellschafter gelangt (Näheres s. DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 62 f.). Der neue Gesellschafter erlangt Mitgliedschaftsrechte (zB Stimm- und Gewinnbezugsrechte) und eine gesamthänderische Mitberechtigung am unveränderten Gesellschaftsvermögen, was zu einer entsprechenden Minderung der Beteiligungen aller übrigen Mitunternehmer führt. Als Gegenleistung hierfür zahlt der neue Gesellschafter unmittelbar an die Altgesellschafter einen Ausgleich. Stl. ist diese durch Anwachsung bzw. Abwachsung eintretende Vermögensmehrung bzw. Vermögensminderung 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. 277 ff.). Verfügt einer der Altgesellschafter über SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen und wird der hinzutretende Gesellschafter nicht an dem 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. 279 f.) ein laufender Gewinn.

**Keine Einbringung gem. § 24 UmwStG, soweit Teilanteil veräußert wird:** Auf die Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils durch die Altgesellschafter bei Hinzutritt eines weiteren Mitunternehmers ist § 24 UmwStG nicht anwendbar. Denn der veräußernde Mitunternehmer erhält als Gegenleistung keine – von dem Einbringungstatbestand iSd. § 24 Abs. 1 UmwStG geforderte – Mitunternehmerstellung, sondern ein Entgelt in sein PV (unter wirtschaftlicher Betrachtung) zB im Form von Geld, Sachen oder der Befreiung von einer privaten Schuld. § 24 UmwStG ist auch dann nicht einschlägig, wenn der Altgesellschafter die erhaltene Zuzahlung der Mitunternehmerschaft als SonderBV zur Verfügung stellt.

BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211; v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 unter 2; SCHLÖSSER in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 24 Rn. 131; BMF v. 21.8.2001, BStBl. I 2001, 543.

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. Es ist nicht Aufgabe einer Ergänzungsbilanz (außerhalb der gesetzlich bestimmten Begünstigungstatbestände), den Grundsatz der Versteuerung 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.; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 unter C.II.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 563; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142; SCHLÖSSER in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 24 Rn. 133; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 24 UmwStG Rn. 46; aA HILD, DB 1990, 703.

**§ 24 UmwStG auf verbleibende Anteile anwendbar:** Der Einbringungstatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG ist erfüllt, soweit der Altgesellschafter seine Mitunternehmerstellung beibehält. In diesem Fall „bringt“ er seinen Altanteil in die „neue“, um den hinzutretenden Gesellschafter erweiterte PersGes. ein (s. Anm. 244). Soweit der Altgesellschafter seine Beteiligung nicht veräußert, kann der Buchwert auf Antrag beibehalten werden. Gem. 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/gemeiner Wert gewählt, liegt insgesamt die Aufgabe des Mitunternehmeranteils 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 und teils durch Teilwertansatz/Ansatz des gemeinen Werts – realisiert. Der Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils 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,

BStBl. I 2001, 543 Tz. 24.12a); im Übrigen ist § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG iVm. Abs. 2 Satz 3 (fiktiv laufender Gewinn, s. Anm. 355 ff.) zu beachten.

### 246 3. Eintritt einer Komplementär-GmbH in eine KG

**Komplementärin mit Vermögensbeteiligung:** Wird die eintretende KapGes. entgeltlich am Ertrag und Vermögen beteiligt, sind die Grundsätze unter Anm. 244 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 der Bruchteil des Mitunternehmeranteils des Altgesellschafter wird verdeckt in die KapGes. eingelegt, so dass § 6 Abs. 3 nicht angewendet werden kann (s. § 6 Anm. 1375).

**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. Auch die Anwendung des § 24 UmwStG scheidet aus (BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265; DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 78).

247

### III. Gesellschafterwechsel

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 Gesellschafter einnimmt. Erfolgt die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte (und damit auch die quotale Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen) gegen Entgelt, ist der Tatbestand der Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei dem ehemaligen Gesellschafter erfüllt (wenn ggf. vorhandenes SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen zusätzlich übertragen wird, s. Anm. 229). Eine Konkurrenz zu den Einlagevorschriften des § 24 Abs. 1 UmwStG – wie beim Hinzutritt weiterer Gesellschafter in eine bestehende PersGes. (s. Anm. 244 ff.) – besteht hier nicht (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.01 unter c; WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rn. 108). Wird der Gesellschaftsanteil an mehrere Erwerber abgetreten, liegt eine Aufgabe des (gesamten) Mitunternehmeranteils gem. Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (s. Anm. 284).

**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,
- ▷ 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.

#### IV. Formwechsel der Mitunternehmerschaft

248

**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. Insbes. ist 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. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.02; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl. 2006, § 24 UmwStG Rn. 35; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 174; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 144 f.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 151.

Da der Begriff der Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 nicht nach der konkreten Rechtsform der gesellschaftsrechtl. (oder vergleichbaren) Verbundenheit der Mitunternehmer differenziert und somit alle zivilrechtl. Organisationsformen der Mitunternehmerschaft (auch Innengesellschaften und Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen) ertragstl. gleichwertig behandelt werden (BFH v. 28.11.1989 – VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561; v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118), berührt die bloße Änderung einer Mitunternehmerschaft von einer bestimmten Rechtsform einer PersGes. in eine andere die ertragstl. Identität der Mitunternehmerschaft nicht. 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). UE liegt auch dann ein „ertragsteuerlicher Formwechsel“ vor (dh. die stl. Gleichheit der die Mitunternehmerschaft begründenden Merkmale bleibt durchgängig erhalten), wenn

- ▷ eine GbR in eine OHG durch Eintragung in das Handelsregister oder durch Aufnahme eines Handelsgewerbes „umgewandelt“ wird (SIMON, DStR 2000, 230; GASSMANN, DB 2004, 2066),
- ▷ eine mitunternehmerische Unterbeteiligung an einem Kommanditanteil oder OHG-Anteil durch entsprechende vertragliche Regelungen in eine stl. gleichwertige unmittelbare Beteiligung an der Hauptgesellschaft umgewandelt wird (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 422) oder
- ▷ eine atypisch stille Gesellschaft an einer KapGes. in eine GbR oder KG umstrukturiert wird (BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118 unter II.1.b.cc; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 219; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 145).

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 Voraussetzun-

gen für die gewerbliche Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2, liegt eine Betriebsaufgabe (aus rechtl. Gründen) vor (s. Anm. 439).

**Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft:** s. Anm. 219.

## V. Änderung der Beteiligungsverhältnisse

**Entgeltliche Änderung gegen Zahlung an die entreicherten Mitunternehmer:** Ändern sich die Beteiligungsverhältnisse in einer PersGes. dergestalt, dass ein Gesellschafter von den übrigen Gesellschaftern gegen eine Zahlung in deren PV eine zusätzliche Gewinnbeteiligung und ggf. weitere Stimmrechte erwirbt, ist stl. von der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils auszugehen (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 567; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 160a; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 144d). Durch die Neuregelung der Beteiligungsverhältnisse werden zwar keine Gesellschaftsanteile übertragen. Die damit verbundenen Vermögensmehrungen und -minderungen bei den Gesellschaftern treten nach den Grundsätzen der An- und Abwachsung ein. Stl. 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 PV 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, DJPW/PATT, § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 53) 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).

► *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. 297; bei Veräußerung bis zum 31.12.2001: tarifbegünstigt nach Abs. 1 Nr. 2 aF). 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. 229) bleibt hiervon unberührt, so dass ohne Änderung der Zurechnung des SonderBV stl. keine Übertragung eines Mitunternehmerteilanteils vorliegt (Teilanteil nur bei korrespondierender quotaler Mitübertragung des SonderBV, s. Anm. 245). Die Rechtsfolge ist bei Veräußerungen ab 2002 aber mit Abs. 1 Satz 2 identisch: es entsteht ein nicht begünstigter Gewinn.

► *Keine Neutralisierung durch Ergänzungsbilanz:* Der (realisierte) Gewinn kann nicht durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden. Ins-

bes. 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 Teileile sind eben keine Anteile an der „Übernehmerin“, sondern eine Geld- oder Sachleistung in das persönliche Vermögen der entreicherten 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).

**Entgeltliche Änderung gegen Zahlung in das Gesellschaftsvermögen:** Wird bei einer Änderung der Mitgliedschaftsrechte das Entgelt zum Verbleib in das Gesellschaftsvermögen geleistet (disquotale Kapitalerhöhung gegen Einlage), liegt ebenso wie bei der Zuzahlung in das PV die Veräußerung von Teilen der Mitunternehmeranteile vor (s.o.). Nach Rspr. des BFH und der hM sind hier jedoch die Grundsätze wie beim Hinzutritt eines weiteren Mitunternehmers in eine PersGes. gegen Einlage (s. Anm. 244) anzuwenden; dh. § 24 UmwStG kommt (Abs. 1 Satz 1 und 2 vorrangig) zur Anwendung.

BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847 mwN; v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BFH/NV 2007, 333 unter II.4.c bb 2); SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl. 2006, § 24 UmwStG Rn. 23 mwN; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 144d; kritisch DJPW/PATT, § 24 UmwStG (SEStEG) Rn 26.

Die Einlage zur Bedienung der Kapitalerhöhung begründet nur dann den Tatbestand des § 24 UmwStG, wenn diese weder unter wirtschaftlicher Betrachtung eine verdeckte Zahlung in das PV darstellt noch einem Darlehenskonto der PersGes. gutgeschrieben wird (s.o.).

**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 SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 567). Die Neuregelung der Gesellschaftsrechte ohne Gegenleistung der begünstigten Mitunternehmer steht wirtschaftlich der unentgeltlichen Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils gleich.

Der Teileil 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. 1377); verzichtet ein Mitunternehmer zugunsten einer an der Mitunternehmerschaft beteiligten KapGes., ist die Aufgabe des Teils eines Mitunternehmeranteils gegeben (s. § 6 Anm. 1375).

**Teilentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse:** Ist das Entgelt für die Änderung der Beteiligungsverhältnisse niedriger als der Wert der hinzu erworbenen 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; s. Anm. 297.

## VI. Entgeltliche Einräumung und Beendigung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung

### 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 (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 332). Erfolgt der Erwerb der Unterbeteiligung gegen Entgelt an den Hauptbeteiligten, liegt stl. die Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils vor (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 408; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142 aE; MÄRKLE, DStZ 1985, 471 [479]). Denn die Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerrisiko, dh. die Beteiligung am Ergebnis 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. 276 ff.). Wird die Zahlung des unterbeteiligten Gesellschafters von dem 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.]).

**Entgeltliche Übertragung der Unterbeteiligung:** Überträgt der (mitunternehmerische) Unterbeteiligte seine Unterbeteiligung (stl.: Mitunternehmeranteil) an den Hauptbeteiligten oder (mit Zustimmung des Hauptbeteiligten) an einen anderen Rechtsträger gegen Entgelt, ist eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gegeben (KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 219). Gleiches gilt, wenn der Unterbeteiligte kündigt und eine Abfindung erhält oder wenn die mitunternehmerische Unterbeteiligung in eine typische Unterbeteiligung „umgewandelt“ wird.

**Umwandlung/Einbringung:** Zum „Tausch“ der mitunternehmerischen Unterbeteiligung gegen eine entsprechende (Haupt-)Beteiligung an der PersGes. als stl. unbeachtlicher Formwechsel s. Anm. 248. Zur Annahme einer Anteilsveräußerung im Fall der Umwandlung der PersGes., an deren Anteil die Unterbeteiligung bestand, in eine KapGes. s. DJPW/PATT, § 25 UmwStG (SEStEG) Rn. 23 mwN; zur Einbringung der Hauptbeteiligung in eine KapGes. s. WIDMANN/MEYER, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rn. 131 ff. 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 (SCHINDHELM/PICKHARDT-POREMBÄ/HIL-LING, DStR 2003, 1469).

## Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA

**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; 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; HAGEBÖKE/KOETZ, Die Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA durch Betriebsvermögensvergleich, DStR 2007, 293.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

#### I. Überblick

256

**Gleichstellung des persönlich haftenden Gesellschafters mit einem Mitunternehmer:** 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 § 16 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. Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung wird nach Abs. 2 ermittelt. Freibetrag nach Abs. 4 und Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 können in Anspruch genommen werden.

**Sonderbetriebsvermögen:** Da der phG wie ein Mitunternehmer über SonderBV verfügen kann, gehören die WG des SonderBV zum stl. BV des Anteils des phG. Das SonderBV ist demzufolge bei der Beurteilung des Tatbestands des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 einzubeziehen und bei Berechnung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Der Gewinn aus den WG des SonderBV rechnet zum (begünstigten) Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 271).

#### II. Geltungsbereich

257

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gilt für alle Rechtsträger, die als phG einer KGaA in Frage kommen können. Die Regelung ist somit gem. § 8 Abs. 1 KStG ebenfalls bei kstpf. Personen als phG einer KGaA anzuwenden. Der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung als phG ist als originär bezogener Gewinn aus Gewerbebetrieb kstpf.

Die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist auch auf im Ausland ansässige natürliche Personen anzuwenden (aA § 15 Anm. 903). Der StAusländer erzielt als pHG einer KGaA (mit inländ. Betriebsstätte) 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.

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### 258 1. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

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 persönlich haftende Gesellschafter (phG) betroffen ist. Der Gewinnanteil, der auf den phG verteilt und vom kstpf. Einkommen der KGaA abgezogen wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG), ist vom phG selbst unmittelbar nach Maßgabe der §§ 16, 34 zu versteuern.

#### 259 2. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1

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 zurückbehält und dadurch in sein PV überführt. Gleiches gilt, wenn der phG im Fall der Umwandlung der KGaA in eine KapGes. abgefunden wird (s. Anm. 268).

#### 260 3. Verhältnis zu § 6 Abs. 1

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 enthält keine Regelung für den Erwerber des phG-Anteils. Dieser hat die AK für die phG-Beteiligung (und ggf. des miterworbenen SonderBV) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 anzusetzen. Auf Grund der fehlenden mitunternehmerischen Verbundenheit des phG mit der KGaA (s. Anm. 263) und der fehlenden vermögensmäßigen Mitberechtigung an den WG des selbständigen Rechssubjekts KGaA besteht keine Möglichkeit, die AK – wie etwa beim Erwerb einer Mitunternehmerbeteiligung (s. Anm. 211) – in einer positiven Ergänzungsbilanz des phG auszuweisen und abzuschreiben, soweit stille Reserven der WG der KGaA betroffen sind (FG München v. 10.7.2003, EFG 2003, 1691, rkr.; aA KUSTERER, DStR 2004, 77; BOCK, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, DStR 2004, 1686; HAGEBÖCKE/KOETZ, DStR 2006, 293).

#### 261 4. Verhältnis zu § 7 GewStG

Gewinne aus der Veräußerung der gesamten Beteiligung des phG einer KGaA rechnen weder bei der KapGes. noch bei dem phG zum Gewerbeertrag (§ 7 Satz 1 GewStG), weil der Veräußerungsgewinn nicht zum laufenden Ergebnis gehört (s. Anm. 218). Ab dem Erhebungszeitraum 2002 gehört gem. § 7 Satz 2 Nr. 3 GewStG der Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zum Gewer-

beertrag, wenn der pHG eine PersGes. oder KapGes. (dh. eine nichtnatürliche Person) ist (GLA ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rn. 375; BEHRENS/SCHMITT, BB 2002, 860 [865]). Der gewstl. Tatbestand knüpft an den Veräußerungsgegenstand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 an (ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rn. 377).

### 5. Verhältnis zu §§ 20, 24 UmwStG

262

Wird der Anteil des pHG einer KGaA in eine KapGes. oder eine PersGes. gegen Erwerb neuer Anteile an der Übernehmerin eingebracht, liegt eine Veräußerung in Gestalt eines tauschähnlichen Vorgangs vor (s. Anm. 219). Diese entgeltliche Übertragung (Veräußerung) des Anteils des pHG wird zwar grds. von Abs 1 Satz 1 Nr. 3 erfasst. Gleichzeitig wird aber auch der Einbringungsstatbestand der §§ 20 Abs. 1 und 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt. Als nach diesen Vorschriften begünstigter Einbringungsgegenstand kommt (ua.) der Mitunternehmeranteil in Betracht. Wie ein Mitunternehmeranteil in diesem Sinne ist die Beteiligung des pHG einer KGaA zu behandeln, soweit sie nicht auf einen Anteil am Grundkapital entfällt. Der pHG einer KGaA wird – anders als der pHG einer KG – im Gesetz 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 Nr. 3 sowie § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 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 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – als einem speziellen Unterfall der Anteilsveräußerung – der Anteil des pHG stl. wie ein Mitunternehmeranteil behandelt werden.

GLA WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rn. 140; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 128; HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 20 Rn. 106; BLÜMICH/KLINGBERG, § 20 UmwStG Rn. 53; DJPW/PATT, § 20 UmwStG (SEStEG) Rn. 117; SCHULTE, DStR 2005, 951.

Die speziellen StVergünstigungsvorschriften der §§ 20 Abs. 1 und 24 Abs. 1 UmwStG gehen der allgemeineren Bestimmung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 vor (s. Anm. 219).

## IV. Verfahrensfragen

263

**Keine gesonderte Feststellung:** Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wird im Rahmen der ESt. oder KSt. des pHG ermittelt und der Versteuerung als originär bezogene Einkünfte unterworfen. Ist eine PersGes. als pHG einer KGaA eingesetzt, erfolgt die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung des Anteils im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der PersGes. Es besteht jedoch keine mitunternehmerische Beziehung zwischen dem pHG einerseits und der KGaA als rechtsfähiger Gesellschaft (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BFH/NV 2008, 459 unter II.2.c bb) bzw. der Gesamtheit aller Kommanditaktionäre andererseits, die eine einheitliche und gesonderte Feststellung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) der Beteiligungseinkünfte (s. § 15 Anm. 907) und des Veräußerungsgewinns des pHG rechtfertigen würde.

GIA FG Hamb. v. 14.11.2002, EFG 2003, 711, rkr.; FG München v. 16.1.2003, EFG 2003, 670, rkr., mit Hinweisen auf das Schrifttum; MAHLOW, DB 2003, 1540.

## **B. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Veräußerung des gesamten Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA**

264

### **I. 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.) ist der Veräußerungsgewinn als originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

### **II. Begriff der Veräußerung**

#### 265 **1. Veräußerung als entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums**

**Veräußerung** ist die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums am Anteil des pHG auf einen anderen Rechtsträger (s. Anm. 225 ff.). 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, vgl. auch zur Behandlung der Beteiligung des pHG als Mitunternehmer im UmwStRecht Anm. 262). Unmaßgeblich ist, ob die Veräußerung aus freiem Willen, einer wirtschaftlichen Zwangslage oder unfreiwillig (zB Tod des Komplementärs oder Ausschließung [§ 289 Abs. 5 AktG]) erfolgt.

#### **2. Veräußerung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen**

##### 266 **a) Einbringung der Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft**

**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) realisiert werden (die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 tritt in diesem Fall zurück, s. § 6 Anm. 1336, 1375; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 2). Eine Veräußerung liegt mangels Entgelt nicht vor.

**Offene Einlage:** Die Einbringung des Anteils des pHG in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; sie erfüllt jedoch ebenfalls den Tatbestand der Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG (s. Anm. 262). Die Rechtsfolgen bestimmen sich vorrangig

gem. § 20 Abs. 2–8 UmwStG (eine Gewinnrealisierung kann durch antragsgemäße Fortführung der Buchwerte vermieden werden, § 20 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 UmwStG aF/§ 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Ist wesentliche Betriebsgrundlagen enthaltendes SonderBV gegeben, das von der Einbringung ausgenommen wird, liegt weder ein Anteilsveräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 270) noch ein Sacheinlagetatbestand iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG vor (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 124 ff. mwN).

### b) Umwandlung der KGaA in eine Personengesellschaft

267

**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 betroffen ist (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl. 2006, § 14 UmwStG Rn. 60).

**Formwechsel:** Erfolgt die Umwandlung der KGaA in eine PersGes. im Wege des Formwechsels (§§ 226–237 UmwG; zur Zulässigkeit der Teilnahme des pHG an der Umwandlung s. § 233 UmwG; LUTTER, UmwG, 3. Aufl. 2004, § 233 Rn. 81), ist uE hinsichtlich des pHG von einem ertragstl. unbeachtlichen Vorgang auszugehen (glA WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 14 UmwStG Rn. 82; aA HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 14 Rn. 83 mwN). Die 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 Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist wegen der estl. und kstl. Gleichwertigkeit der Mitunternehmerschaften (s. Anm. 248) irrelevant (die Fiktion einer stl. Vermögensübertragung gem. § 14 UmwStG aF/§ 9 UmwStG gilt 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 (WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 227 UmwG Rn. 11 ff.). 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).

### c) Umwandlung der KGaA in eine AG, GmbH oder eG

268

Wird die KGaA in eine AG, GmbH oder 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 Vermögenseinlage besteht beim neuen/übernehmenden Rechtsträger mit seiner anderen Rechtsform nicht (§§ 78 iVm. 247 Abs. 3, 255 Abs. 3 UmwG). Der ausscheidende pHG hat grds. ein Anspruch auf Abfindung in Höhe des Auseinandersetzungsguthabens mit Wirksamkeit der Umwandlung (s. WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 227 UmwG Rn. 11 ff.). 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, EFG 2003, 711 unter 1.2.2, rkr.; aA WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 13 UmwStG Rn. 304: Anteilsveräußerung).

Hat der pHG eine Sondereinlage iSd. § 281 Abs. 2 AktG geleistet, ist str., ob dem pHG statt eines Abfindungsanspruchs auch Anteile am übernehmenden/neuen Rechtsträger (Aktien, GmbH-Anteile, Mitgliedschaft) gewährt werden können. Die hM geht von dieser Möglichkeit aus (WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 78 UmwG Rn. 21 mwN, aA SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, Umwandlungsrecht/Umwandlungssteuerrecht, 4. Aufl. 2006, § 78 UmwG Rn. 8). Erfolgt die Umwandlung der Vermögenseinlage des pHG, die nicht auf das Grundkapital gezahlt worden ist, in Anteile an der Übernehmerin im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung, ist uE gleichwohl die Zerschlagung und somit Aufgabe des Anteils des pHG gegeben. 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 und nicht die gesellschaftsrechtl. und organschaftliche Stellung des pHG, die stl. seine Behandlung „wie ein Mitunternehmer“ gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 rechtfertigt (aA WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 13 UmwStG Rn. 304 und § 20 UmwStG Rn. 476 aE, der hierin eine Sacheinlage iSd. § 20 Abs. 1 UmwStG sieht).

### III. Gesamter Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters als Veräußerungsgegenstand

#### 269 1. Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters

**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

- ▷ 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
- ▷ 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. 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.

**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.

## 2. Veräußerung des „gesamten“ Anteils

270

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 erfolgt 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, ist – wie bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. dazu Anm. 232 ff.) – zu fordern, dass sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Rechtsträger übergehen (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, 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 demgegenüber, 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 Gesellschafter 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 (dazu s. Anm. 230). 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.

## IV. Rechtsfolgen der Anteilsveräußerung

### 1. Natürliche Personen oder Personengesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter

271

**Bei einer natürlichen Person** ist der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils als phG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Freibetrags- und tarifbegünstigt (Abs. 4 und § 34, s. Anm. 241). 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 Son-

derBV 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, EFG 2003, 711, rkr.). Die anlässlich des Ausscheidens des pHG zum Tragen kommende (zwingende) Nachhaftung ist weder dem laufenden Ergebnis 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).

**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. 261).

## 272 2. Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter

Gewinne, die eine KapGes. aus der Veräußerung des Anteils als pHG erzielt, 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. 261).

273–275 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Teilanteilsveräußerung

**Schrifttum:** WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; 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; weiteres Schrifttum s. vor Anm. 200.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2

#### I. Rechtsentwicklung

#### 276 1. Einfügung des Abs. 1 Satz 2 durch das UntStFG

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 Nr. 3. Danach werden diese Veräußerungstatbestände ab 1.1.2002 auf die entgeltliche Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils bzw. des gesamten Anteils des pHG einer KGaA beschränkt. Der neue Satz 2 stellt klar, dass im Fall der Veräußerung des Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ein laufender Gewinn erzielt wird. Abs. 1 Satz 2 hat keine Vorgängerregelung; die Veräußerung eines Teilanteils wurde bisher den Tatbeständen des Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 (aF) zugeordnet (s. Anm. 277). Ausweislich der Gesetzesbegründung ging es darum, den Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung bei der ESt. nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz 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).

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). Stsystematisch möglich wäre auch eine Änderung des Abs. 4 und § 34 Abs. 2 Nr. 1 iSd. Herausnahme derartiger Gewinne aus der StVergünstigung gewesen. Diesen Weg ist der Gesetzgeber im UmwStG gegangen (während der Einbringungstatbestand, §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 24 Abs. 1 UmwStG aF, in Bezug auf den Teil eines Mitunternehmeranteils nicht geändert worden ist, werden Gewinne aus der Einbringung eines Teilanteils gem. §§ 20 Abs. 5 Satz 3, 24 Abs. 3 Satz 4 UmwStG aF 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. 297] oder bei der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile iSd. § 21 UmwStG aF, die aus der Einbringung von Teilanteilen erworben worden sind, s. PATT, EStB 2003, 344).

## 2. Teilanteilsveräußerung vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 2

### a) Teilanteil als begünstigter Veräußerungsgegenstand

277

**Bisherige Rechtsprechung:** Nach bisheriger Rspr. des BFH und der hM im Schrifttum schließt die Veräußerung des Anteils iSd. Abs. 1 Nr. 2 (aF) die Veräußerung eines (jeden) Bruchteils eines Mitunternehmeranteils ein, obwohl sich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ableiten lässt. Daraus resultiert eine StVergünstigung gem. gem. Abs. 4 und § 34 für den Veräußerungsgewinn. Die FinVerw. hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen und durch eine Jahrzehnte lange Besteuerungspraxis die Rspr. des BFH gebilligt. Gleiches gilt für den Teil der Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters an einer KGaA iSd. Abs. 1 Nr. 3 (aF).

ZB BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211; v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 unter 5.; v. 6.11.1991 – XI R 41/88, BStBl. II 1992, 335; v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 unter 7., und v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; KSM/REISS, § 16 Rn. C 51 und C 97; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 160; WEBER, DB 1991, 2560; TISMER/OSENKOPP, FR 1992, 39; KORN, KÖSDI 1991, 8593; KNOBBE-KEUK, StbJb. 1991/1992, 228; R 139 Abs. 4 EStR 1990 bis EStR

2001; aA MITTMANN, DSStZ 1989, 473; PATT/RASCHE, DSStR 1996, 645; TIEDKE/WÄLZ-  
HOLZ, 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, DSStR 2001, 685; MITTMANN, DSStZ 1989, 473; PATT/RASCHE, DSStR 1996, 645 (647); TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026; WENDT, FR 2002, 127 (128); aA DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DSStR 2001, 1773 (1776); kritisch GROH, DB 2001, 2162 (2164).

**Fortführung der Rechtsprechung:** Dieser Auffassung hat sich der Große Senat des BFH (Beschl. 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 In-Kraft-Treten des UntStFG (s. Anm. 281) fest.

ZB BFH v. 16.9.2005 – IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068; v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, und v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524.

Die Vorinstanz (FG Münster v. 19.12.2002, EFG 2003, 147, und v. 9.7.2003, EFG 2003, 1618) hat – uE zu Recht – den Gesichtspunkt der Rechtssicherheit hinter die stsystematisch zutreffende Anwendung der Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 34 zurückgestellt. Dies gilt um so mehr, als die bisherige langjährige BFH-Rspr. keine Begründung für die von ihr angenommene StVergünstigung enthält (Patt/Rasche, DSStR 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. 282). 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.

## 278 b) Begriff des Teilanteils

Der Teil eines Mitunternehmeranteils ist eine Untereinheit des Anteils des Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist (s. Anm. 293). In welchem Umfang der Mitunternehmeranteil unterteilt wird, spielt für die Begünstigung der Anteilsveräußerung keine Rolle; es gibt auch keine Geringfügigkeitsgrenze. 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 Gesellschaftersanteils (quoten-)entsprechenden WG des SonderBV (s. Anm. 279). Kein Teilanteil ist nur das isolierte SonderBV oder einzelne Gesellschafterrechte (s. Anm. 293).

## 279 c) Umfang des Teilanteils

Folgt man der Auffassung, der Teil eines Mitunternehmeranteils sei aus Gründen der Besteuerungspraxis, des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit im Fall der entgeltlichen Übertragung bis 31.12.2001 nach Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 34 stbegünstigt (s. Anm. 277), so umfasst der Teilanteil (s. Anm. 278)

- ▷ alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens, soweit der Anteil der übertragenen Mitgliedschaft eine Mitberechtigung vermittelt, zuzüglich
- ▷ der (funktional und quantitativ) wesentlichen Betriebsgrundlagen des proportional zum Bruchteil des Mitunternehmeranteils bzw. der gesellschaftsrechtl. Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA gehörenden (dh. des quotenentsprechenden) SonderBV.

BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176; v. 24.11.2005 – VIII B 225/04, BFH/NV 2006, 717; v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 514; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 410; 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); aA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142a; TISMER/OSSENKOPP, FR 1992, 39; MÄRKLE, FR 1997, 135 (145).

#### d) Kongruente Mitveräußerung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens

280

Die Notwendigkeit der quotenentsprechenden Mitveräußerung des wesentlichen Betriebsgrundlagen enthaltenden SonderBV ergibt sich aus der konsequenten Übertragung der Grundsätze des Umfangs eines gesamten Mitunternehmeranteils auf den Teilanteil als Untereinheit der Gesamtbeteiligung. Ausgehend vom Sinn und Zweck der §§ 16, 34 gehören zum Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 1 Nr. 2 sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des mitunternehmerischen BV; es spielt keine Rolle, ob sich diese im Gesamthandsvermögen oder dem SonderBV des Mitunternehmers befinden (s. Anm. 233). Eine Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 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 Gesanhands- 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, BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 unter II.2.b). Unbeachtlich ist, in welchem Verhältnis die durch Veräußerung realisierten stillen Reserven im Gesanhands- 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. 233 aE und BFH v. 10.11.2005 – IV R 7/05, BStBl. II 2006, 176 unter 2.b bb). Die Veräußerung des Anteils an einem Gesellschaftsanteil sowie des gesamten Gesellschaftsanteils ohne das dazugehörige wesentliche SonderBV wird nicht von Abs. 1 Nr. 2 (aF) erfasst.

**Änderung der Rechtsprechung?** Die Aussagen des BFH zum Umfang des Teilanteils unter Einbeziehung des SonderBV (s. Anm. 297) stellen keine Änderung der Rspr. iSd. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO dar. Im Urteil des 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. Anm. 277) 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).

**Stellungnahme:** Die Auffassung der Rspr. zum Umfang eines Mitunternehmeranteils und die sich daraus ergebende Notwendigkeit der Mitveräußerung des anteiligen wesentlichen SonderBV ist konsequent, ja geradezu nach mathematischem Verständnis folgerichtig. Die hieran ansetzende und die Einbeziehung 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. 277). Das „Dilemma“ liegt uE letztlich darin, dass der Teilanteil als begünstigter Veräußerungsgegenstand iSd. Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 34 nicht existiert und nur aus Gründen der Rechtssicherheit fingiert wird. Wenn schon die Untereinheit eines Mitunternehmeranteils als Gegenstand einer Anteilsveräußerung angesehen wird, 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.

Enthält der Mitunternehmeranteil bzw. der Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters 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 von dem 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 % (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 410). Erfolgt eine überquotale Veräußerung von SonderBV (zB durch Veräußerung des gesamten SonderBV), liegt eine Teilanteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 aF nur insoweit vor, wie das (wesentliche) SonderBV quotenentsprechend übertragen wird. Denn nur in diesem Verhältnis gehört das WG des SonderBV zur Sachgesamtheit „Teilanteil“ als vertikal abgetrennter Teil eines Mitunternehmeranteils. Der Gewinn aus der Veräußerung des überschießenden Anteils am WG des SonderBV ist nicht nach § 16, sondern nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln und zu besteuern.

GIA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 410; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142a; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773 (1778); MÄRKLE, DStR 2001, 685 (689); BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (554); kritisch, dh. Einbeziehung des gesamten Gewinns aus dem SonderBV in den begünstigten Veräußerungsgewinn: KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200 (202 f.); KLUMPP, ZEV 2001, 55.

Vergleichbares gilt für die unterquotale (dh. nicht fehlende) Mitübertragung von SonderBV. Soweit die Quote der Teilabtretung des Gesellschaftersanteils derjeni-

gen des wesentlichen WG des SonderBV entspricht (Kongruenzprinzip), ist eine Teilanteilsveräußerung gegeben. Hinsichtlich des Überhangs am Gesellschaftersanteil fehlt es an der entsprechenden wesentlichen Betriebsgrundlage des SonderBV, so dass die Veräußerung insoweit zu einem laufenden Gewinn führt (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 410; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142a; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200 [202]).

## II. Zeitlicher Anwendungsbereich

281

Abs. 1 Satz 2 idF des UntStFG ist (ebenso wie die korrespondierenden Änderungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3) erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2001 erfolgen (§ 52 Abs. 34 Satz 1). Eine Anteilsveräußerung ist (iS einer stl. Anwendungsvorschrift) „erfolgt“, wenn die Anteilsabtretung vollzogen wird, dh. mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (dazu s. Anm. 227; eine spätere Eintragung im Handelsregister oder eine später erteilte Zustimmung zur Teilanteilsabtretung durch die Mitgesellschafter ist 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. 277 ff.) zu beurteilen. Das gilt auch dann, 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, welches auch hinsichtlich der Bestimmung des VZ für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns maßgebend ist (s. Anm. 220). Abs. 1 Satz 2 ist hingegen anzuwenden, wenn eine Anteilsübertragung 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. 239).

## III. Bedeutung des Abs. 1 Satz 2

282

**Rechtfertigung für die Einfügung des Abs. 1 Satz 2:** Veräußert der Mitunternehmer durch Teilabtretung nur einen Bruchteil seiner Beteiligung, wurde dies bei Übertragungen bis 31.12.2001 nach stRspr. des BFH, der Verwaltungspraxis und hM im Schrifttum als Anteilsveräußerung iSd Abs. 1 Nr. 2 (aF) mit der Folge einer Tarifvergünstigung beurteilt (s. Anm. 277 ff.). Dies ist im Schrifttum zunehmend kritisiert worden. Der BFH hat sich inhaltlich mit den Bedenken auseinandergesetzt. Danach könne die entgeltliche Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils nicht dem Tatbestand der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Nr. 2 zugeordnet werden; an der stl. Begünstigung der Teilanteilsveräußerung werde aber aus Gründen der Rechtssicherheit festgehalten. Der Gesetzgeber hat die rechtssystematischen Bedenken des BFH zur Begünstigung der Teilanteilsveräußerung aufgenommen. Gleichzeitig wollte der Gesetzgeber durch die Änderung des Abs. 1 eine stl. Gleichbehandlung der wirtschaftlich entsprechenden Vorgänge der Teilanteilsveräußerung und der entgeltlichen Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen erreichen (BTDrucks. 14/6882, 34). Der Gewinn aus der Anteilsveräußerung soll nämlich ebenso wie der Gewinn aus der Aufnahme eines Gesellschafters (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123) zu einem laufenden Gewinn führen.

► *Stellungnahme:* Wenn man mit der hier vertretenen Ansicht § 16 als konstitutive Regelung versteht, betrifft dies auch Abs. 1 Satz 2 (vgl. näher Anm. 51). Nach der auch vom BFH vertretenen Gegenansicht erscheint Abs. 1 Satz 2 entbeh-

lich. Dies gilt nach der hier vertretenen Auffassung auch für Zwecke der GewSt. (s. Anm. 288). Die Teilanteilsveräußerung würde auch ohne Einfügung des Abs. 1 Satz 2 zu einem laufenden Gewinn führen, weil sie unter Abs. 1 Satz 1 nicht subsumiert werden kann.

**Wegfall der Tarifvergünstigung:** Durch die Änderung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 und die Einfügung des Abs. 1 Satz 2 im Rahmen des UntStFG, wonach nur noch die Veräußerung des gesamten Anteils an einer Mitunternehmensgesellschaft oder des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA zu einer begünstigten Betriebsveräußerung iSd. § 16 führt, ist der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils aus den qualifizierten Veräußerungsgegenständen – und somit aus dem Tatbestand – des § 16 herausgelöst worden. Die Abschaffung der StVergünstigungen für den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen 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. 287) und die sog. Zweistufenlösung (im Vorfeld einer Realteilung zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs, s. Anm. 452 aE) zu nennen. Diesen Gestaltungsmaßnahmen ist mit In-Kraft-Treten 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) oder der Einbringung in eine PersGes. oder KapGes. (s. Anm. 289) begünstigte Sachgesamtheit.

283 Einstweilen frei.

#### IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 284 1. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1

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 Mitunternehmensgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) und des gesamten Anteils an persönlich haftender Gesellschafter (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 Konkurrenz 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 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 in eine KapGes. oder PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird 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 anzuwenden, da in einem einheitlich zu beurteilendem Vorgang sämtliche 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.

GIA BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474 unter II.2.a und II.3.b; v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BFH/NV 2007, 2023 unter II.3.b; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 438; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142b; FÖRSTER, FR 2002, 649 (653)).

Insofern geht die Regelung des Abs. 3 Satz 1 als Unterfall der Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 der Bestimmung in Abs. 1 Satz 2 vor.

## 2. Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2

285

Überträgt der Mitunternehmer einen Teil seines Mitunternehmeranteils an die übrigen Mitunternehmer gegen Zuteilung von BV der Gesellschaft (Sachwertabfindung), stellt sich die Frage der Abgrenzung zu einer Realteilung iSd. Abs. 3 Satz 2. Die Übertragung eines Teilanteils gegen Sachwertabfindung ist einerseits eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 64 und 309). Gleichzeitig wird unter Berufung auf die Gesetzesbegründung zu Abs. 3 Satz 2 und die Rspr. des BFH zur Realteilung in VZ bis 1998 überwiegend vertreten, dass das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung eine (stl.) Realteilung iSd. Abs. 3 Satz 2 darstelle, wobei ab 2002 danach differenziert wird, ob dem ausscheidenden Mitunternehmer einzelne WG oder Sachgesamtheiten zugeteilt werden (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 536; ebenso s. Anm. 441). UE besteht jedoch keine Konkurrenz zwischen Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2, weil die Übertragung eines Teilanteils unter Beibehaltung der Mitunternehmerstellung bereits dem Grunde nach der Annahme einer Realteilung entgegensteht. Es fehlt nämlich schon deshalb (elementar) an einer (Real-)“Teilung“ der Mitunternehmerschaft, weil diese nicht nur ihre zivilrechtl. Identität, sondern auch den (gleichen) Bestand der Gesellschafter/Mitunternehmer beibehält.

## 3. Verhältnis zu § 6 Abs. 5 Satz 3

286

**Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern:** Überträgt der Mitunternehmer einen Teil seines Mitunternehmeranteils an die übrigen Mitunternehmer gegen Zuteilung von BV der Gesellschaft (Sachwertabfindung), ist keine Realteilung iSd. Abs. 3 Satz 2 gegeben (s. Anm. 209). Es kann jedoch zu einer Überschneidung des Regelungsbereichs des Abs. 1 Satz 2 mit der Bestimmung in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 kommen, wenn die Sachwertabfindung in EinzelWG besteht, die bei dem Mitunternehmer in ein BV gelangen. Die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils ist nämlich mit der Minderung von Gesellschaftsrechten iSd. § 6 Abs. 5 Satz 3 gleichzusetzen (wenn kein SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden ist). Rechtsfolge der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ist die Buchwertverknüpfung bezüglich des übertragenen WG, was sowohl für den Mitunternehmer als auch die Mitunternehmerschaft zu einem sneutralen Vorgang führt. Abs. 1 Satz 2 bestimmt hingegen einen „laufenden Gewinn“. Eine Konkurrenz zu den begünstigten Veräußerungs-

tatbeständen des Abs. 1 Satz 1, die zu einer Aufdeckung der stillen Reserven zwingen, ist indes nicht gegeben. Obwohl Abs. 1 Satz 2 gegenüber § 6 Abs. 5 Satz 3 die neuere Vorschrift ist (lex posterior), soll die Regelung als Umkehrschluss aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 idF des UntStFG („Negativ-Vorschrift“ des § 16) lediglich sicherstellen, dass Gewinne aus der teilweisen Veräußerung der Einkunftsquelle (nämlich Teilanteil) auch bei den Einkünften des Mitunternehmers erfasst werden (s. Anm. 291). Da § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 vorrangig ist, besteht auch nicht die Möglichkeit, die stillen Reserven wahlweise gem. Abs. 1 Satz 2 aufzudecken.

**Sachwertabfindung mit einem Teilbetrieb:** Wird für den Teilanteil ein Teilbetrieb der Gesellschaft als Sachwertabfindung gewährt, ist § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 unmittelbar nicht anwendbar, weil dort nur die Übertragung von EinzelWG geregelt wird. Dies hat nach der geltenden Rechtslage beim Mitunternehmer die Aufdeckung der stillen Reserven des Teilanteils zu Folge. Das Ergebnis ist unbefriedigend, zumal bei Zurückbehaltung nur einer wesentlichen Betriebsgrundlage des Teilbetriebs § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 anzuwenden wäre. Entgegen BRANDENBERG (DStZ 2002, 596: Sachgesamtheit „Teilbetrieb“ schließt als Unter-einheit eine Vielzahl von EinzelWG ein) ist uE eine (entsprechende) Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 nicht möglich, weil § 6 Abs. 5 Satz 3 abschließend ist und nach dem Willen des Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 gesetzlich nicht beschriebene Umstrukturierungsmaßnahmen ausdrücklich nicht gewollt sind (BTDrucks. 14/23, 172 zu Buchst. b). Der Gesetzgeber ist aufgerufen, diese Frage zu klären.

#### 287 4. Verhältnis zu §§ 14 und 18

**Land- und Forstwirtschaft:** Die Grundsätze der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 gelten entsprechend im Fall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft. In diesem Fall verweist nämlich § 14 Satz 2 auf eine entsprechende Anwendung des § 16, so dass Abs. 1 Satz 2 für Veräußerungen nach dem 31.12.2001 zu beachten ist.

**Selbständige Arbeit:** Zeitweise war fraglich, ob die Neuregelung zur Veräußerung von Teilanteilen durch das UntStFG 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 hinzugetretenen Gesellschafters; s. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 unter C.V.2.d; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 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).

### 5. Verhältnis zu § 34a

287a

Eine Nachversteuerung des sog. nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Abs. 4) ist (zwingend) durchzuführen, wenn eine Betriebsveräußerung „iSd. § 16 Abs. 1“ erfolgt (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1). Infolge des allumfassenden Verweises auf die Veräußerungsvorgänge iSd Abs. 1 würde nach dem Wortlaut der Bestimmung – neben den Tatbeständen des Abs 1 Satz 1 (s. Anm. 216) – auch die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem Abs. 1 Satz 2 die Nachversteuerung auslösen. Es stellt sich allerdings die Frage, ob nach dem Sinn und (Förder-)Zweck der Regelung eine einschränkende Auslegung dergestalt anzustellen ist, dass die Teilanteilsveräußerung von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 nicht erfasst wird, weil auf Grund der weiter bestehenden Mitunternehmerstellung eine (vorzeitige) Auflösung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nicht notwendig ist (in diesem Sinne BLÜMICH/RATSCHOW, § 34a Rn. 53; BÄUMER, DStR 2007, 2089 [2091]; SCHIFFERS, GmbHR 2007, 841 [845]; zweifelnd WINKELJOHANN/FUHRMANN in PRICEWATERHOUSECOOPERS, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, Rn. 530 f.).

### 6. Verhältnis zu § 7 Satz 1 GewStG

288

Aus der Regelung in Abs. 1 Satz 2 wird unmittelbar auch die GewStPflicht des Gewinns aus der Veräußerung des Teilanteils abgeleitet.

HM, vgl. ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rn. 378; BLÜMICH/v. TWICKEL, § 7 GewStG Rn. 151b; FÖRSTER, FR 2002, 649 (653); STRAHL, KÖSDI 2002, 13170; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 (1103); aA NEYER, BB 2005, 577.

**Stellungnahme:** Dem ist nur im Ergebnis zuzustimmen. UE ist die Frage, ob der Veräußerungsgewinn dem Grunde nach zum Gewerbeertrag iSd. § 7 GewStG rechnet, einzig nach gewstl. Gesichtspunkten zu beurteilen. Die Regelungen des § 16 haben hier keine Bedeutung; ihnen kommt allenfalls eine Indizwirkung zu. Daher ist der Gewinn (dazu gehört ebenso das negative Ergebnis) aus einer Teilanteilsveräußerung gewstpfl. Dies gilt auch vor In-Kraft-Treten des Abs. 1 Satz 2, unabhängig davon, dass der Veräußerungsgewinn estl. als stbegünstigt angesehen wird, s. Anm. 277.

Gewstl. ist nach stRspr. des BFH nur der laufende Gewinn Gegenstand der Besteuerung bei der GewSt. Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 gehören nicht zum Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG (s. Anm. 218). Für Zwecke der GewSt. ist deshalb allein darauf abzustellen, ob die Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu einem partiellen (Mit-)Unternehmerwechsel bei der PersGes. führt. 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 51/98, BFH/NV 2000, 1210 unter 4.). Der Veräußerer behält seine sachliche StPflicht als Mitunternehmer der PersGes. bei, so dass uE der Veräußerungsgewinn aus diesem Grund zum laufenden Ergebnis der PersGes. iSd. § 7 Satz 1 GewStG gehört (wie hier BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777 unter II.3.c; OFD Düss. v. 18.1.2001, FR 2001, 215; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 410f; aA BEUSSER, FR 2001, 880; NEYER, BB 2005, 577). Dies gilt somit auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils vor In-Kraft-Treten 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). Auf die Person des Mitunternehmers (zB natürliche Person oder KapGes.) kommt es – anders als bei § 7 Satz 2 GewStG – nicht an.

## 289 7. Verhältnis zu §§ 20, 24 UmwStG

Die Einbringung des Teils eines Mitunternehmeranteils oder des Teils der Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter (phG) einer KGaA in eine KapGes. oder eine PersGes. gegen Gewährung (neuer) Gesellschaftsrechte ist die Übertragung des Teilanteils im Rahmen eines entgeltlichen Tauschgeschäfts (DJPW/PATT, Vor §§ 20–23 UmwStG [SEStEG] Rn. 45 ff. und § 24 UmwStG [SEStEG] Rn. 5). In diesem Fall tritt die Regelung des § 16 jedoch hinter die spezielleren Bestimmungen in §§ 20 und 24 UmwStG zurück (s. Anm. 100 und 219). Denn die Einbringung eines Teilanteils oder des Teils einer Beteiligung als phG einer KGaA erfüllt die Sacheinlagetatbestände des § 20 Abs. 1 UmwStG bzw. des § 24 Abs. 1 UmwStG. Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung iSd. § 16 stellt der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils (inkl. des anteiligen [funktional] wesentlichen SonderBV, s. Anm. 280) oder der Teil einer Beteiligung des phG 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) begünstigt wird (DJPW/PATT, § 20 UmwStG [vor SEStEG] Rn. 99 f. und § 20 UmwStG [SEStEG] Rn. 142). Werden im Rahmen der Einbringung stille Reserven aufgedeckt, wird durch spezielle Regelungen im UmwStG sichergestellt, dass bei einbringenden natürlichen Personen der Freibetrag nach Abs. 4 und die Tarifiermäßigung gem. § 34 nicht gewährt werden (§§ 20 Abs. 5 Satz 3, 24 Abs. 3 Satz 4 UmwStG aF; s. PATT, EStB 2003, 344; §§ 20 Abs. 4 Satz 1, 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG).

290

## V. Verfahrensfragen

**Gewinnfeststellung:** Der Gewinn aus der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils gehört zum Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft, der einheitlich und gesondert festzustellen und dem veräußernden Mitunternehmer zuzurechnen ist. Der Bestand der Mitunternehmerschaft wird durch eine Teilanteilsveräußerung regelmäßig nicht berührt. Die Feststellung erstreckt sich auf das volle Wj. Bei einem vom Kj. abweichenden Wj. wird der Gewinn aus der Anteilsveräußerung bei Gewerbetreibenden in dem VZ bezogen, in dem das Wj. endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Anders als bei der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (BFH v. 22.9.1997 – IV B 113/96, BFH/NV 1998, 454; s. Anm. 220) erfolgt im Feststellungsverfahren keine Angabe des Zeitpunkts der Veräußerung der Beteiligung (R 25 Abs. 5 EStR 2003/R 4a Abs. 5 EStR 2005 gilt nicht). Bei Mitunternehmerschaften der Land- und Forstwirtschaft ist in die Aufteilung des Gewinns gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Gewinn aus der Teilanteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 2) mit einzubeziehen. Es handelt sich nicht (mehr) um einen Veräußerungsgewinn iSd. § 14 (iVm. Abs. 1 Satz 1), der gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 bei der Gewinnaufteilung auszuscheiden wäre.

**B. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2:  
Veräußerung des Teils eines Anteils iSd.  
Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3**

**I. „Gewinnerzielung“ bei Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils** 291

Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 erzielt werden, sind laufende Gewinne (Abs. 1 Satz 2). Der Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird „erzielt“ durch Veräußerung (entgeltliche Übertragung des Eigentums) des (beliebigen) Bruchteils einer Mitunternehmerbeteiligung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder der Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter 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 Ergebnis der Mitunternehmerschaft, das gem. 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. (zur GewStPflicht s. Anm. 288). Die GewStBelastung trifft die Mitunternehmerschaft und mindert als BA den laufenden Gewinn, der allen Mitunternehmern nach dem allg. Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist (es sei denn, es besteht eine im Vorhinein getroffene gesellschaftsvertragliche abweichende Gewinnverteilungsabrede für diesen Fall). Insbes. gehört die GewSt. nicht zu den Veräußerungskosten iSd. Abs. 2 Satz 1. 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. 16 Satz 17). Bei abweichendem Wj. spielt keine Rolle, ob die Veräußerung bis zum 31.12.2007 oder später erfolgte, weil der Anteilveräußerungsgewinn in jedem Fall dem in 2008 endenden Wj. zuzurechnen ist (s. Anm. 290) und somit die GewSt. als in dem Erhebungszeitraum 2008 bezogen gilt (vgl. § 10 Abs. 2 GewStG). Hierauf nimmt die estrechtl. Anwendungsvorschrift Bezug.

**II. Veräußerung eines Teilanteils**

**1. Begriff der Veräußerung**

292

Die Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 2 setzt die entgeltliche Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils oder einer Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA (pHG) mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (inkl. des quotal dazugehörigen SonderBV) auf einen (einzigen) Erwerber voraus (es gelten die Ausführungen in Anm. 225–227 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; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 105 Rn. 69 zur Personenhandelsgesellschaft).

Keine Veräußerung ist nach hM die verdeckte Einlage des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils oder des Teils einer Beteiligung als pHG einer KGaA in eine KapGes. (s. aber auch Anm. 102 zur Annahme einer verdeckten Einlage als Ver-

äußerungsvorgang aus Sicht des einlegenden Gesellschafters). Hinsichtlich der stl. Behandlung des („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 auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 liegt ein begünstigter Aufgabetatbestand nur 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).

## 2. Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

### 293 a) Begriff des Teilanteils

**Bruchteil einer Mitunternehmerstellung:** Unter dem Teilanteil iSd. Abs. 1 Satz 2 ist die qualifizierte – mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen versehene – Untereinheit eines Mitunternehmeranteils zu verstehen, die vor Anwendung des Abs. 1 Satz 2 allgemein zu den von Abs. 1 (Satz 1) Nr. 2 begünstigten Veräußerungsgegenständen gerechnet wurde (s. Anm. 277 ff.). 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 Nr. 3 durch das UntStFG sowie der Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Abs. 1 Satz 2. Teilanteil ist der Bruchteil der Beteiligung, die die Stellung eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist (s. Anm. 228), vermittelt (Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1).

**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; KIRCHHOFF/REISS VIII. § 16 Rn. 213). 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 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 408 aE; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 142a aE; 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 abgetreten werden, die für sich gesehen dem begünstigten Erwerber keine Mitunternehmerstellung vermitteln. Dies ist zB der Fall, wenn nur 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. Gleiches gilt uE, wenn nur die Teilhabe am laufenden Gewinn und Verlust und nicht (wenn auch in einem geringeren Umfang) die mit dem Gesellschaftsverhältnis verbundenen Befugnisse zur Mitunternehmerinitiative verändert werden.

**Beurteilung aus der Veräußererperspektive:** 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. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535 unter 1.). Bei Aufstockung der Mitunternehmerstellung verliert die neu erworbene Beteiligung 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, und v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407). Zur sukzessiven Veräußerung von Teilanteilen s. Anm. 284.

## b) Umfang des Teilanteils

294

Der Teilanteil beinhaltet einen Bruchteil der aus dem Gesellschaftsvertrag oder anderen Rechtsverhältnissen begründeten Rechtsposition, die eine Mitunternehmerinitiative gewährleistet, sowie einen Bruchteil an der vermögensrechtl. Position des Veräußerers, welche ein Mitunternehmerisiko vermittelt. Ein Teilanteil ist somit gegeben, wenn ein Anteil des Kapitalkontos bei einer PersGes. abgetreten wird, das auf Grund 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. 293), oder wenn die Stimmberechtigung und die Beteiligung am Gewinn und Verlust ohne Änderung der Kapitalkonten neu vereinbart werden (s. Anm. 249). Teilanteil ist jeder – vom Veräußerer beliebig bestimmbare – Bruchteil eines Mitunternehmeranteils; es gibt weder eine Mindest-Untergrenze noch eine maximale Beteiligungsquote zur Abgrenzung gegenüber Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 230).

Zum Teilanteil gehört auch das quotenentsprechende wesentliche SonderBV (s. Anm. 279). Da die Rechtsfolgen der Veräußerung eines Teilanteils iSd. Abs. 1 Satz 2 mit der eines Teils der Mitgliedschaft an einer gewerblichen PersGes. ohne dazugehöriges SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen deckungsgleich sind (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. 281) dem Kongruenzgebot (dh. quotengleiche Mitveräußerung des wesentlichen SonderBV, s. Anm. 280) für Zwecke der Anwendung des Abs. 4, § 34 und § 7 Satz 1 GewStG keine materiell-rechtl. Bedeutung (mehr) zu (anders bei unentgeltlichen Übertragungen [§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2] und Einbringungssachverhalten, s. Anm. 289).

295 **c) Anwendungsfälle der Teilanteilsveräußerung**

Grundfälle der Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 2) sind

- ▷ die entgeltliche Übertragung des Bruchteils eines Gesellschaftsanteils an einen neu hinzutretenden oder einen bereits der PersGes. angehörigen Gesellschafter,
- ▷ die entgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils an die verbliebenen Gesellschafter einer (weiter bestehenden) Mitunternehmerschaft im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Abfindung (s. Anm. 243),
- ▷ der Hinzutritt eines weiteren Mitunternehmers in eine Mitunternehmerschaft gegen Zahlung an die bisherigen Mitunternehmer (s. Anm. 245),
- ▷ die entgeltliche Neuordnung von Gesellschaftsrechten (Stimm- und Gewinnbezugsrechte sowie dingliche Vermögensbeteiligung) bei gleichem Gesellschafterbestand (s. Anm. 249) und
- ▷ die entgeltliche Einräumung einer mitunternehmerischen Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil (s. Anm. 250).

296 **3. Teil eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3**

Durch Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 in Abs. 1 Satz 2 wird klargestellt, dass der Bruchteil der Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter (phG) an einer KGaA (s. Anm. 270) nicht (mehr) zum begünstigten Veräußerungstatbestand iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gehört (zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 281) und der Gewinn aus der Veräußerung demzufolge dem regulären Tarif bei der ESt. unterliegt (s. Anm. 297; zur Rechtslage, wenn die Veräußerung der Teilerbeteiligung vor dem 1.1.2002 erfolgt, s. Anm. 277 ff.).

Die Veräußerung eines Teilanteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist gegeben, wenn der KGaA ein weiterer phG dadurch beiträgt, 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 oder, wenn der phG seine Beteiligung an mehrere neue phG veräußert (hier ist Abs. 3 Satz 1 vorrangig, s. Anm. 284).

297

**III. Rechtsfolgen der Teilanteilsveräußerung**

Gewinne aus der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils oder des Teils der Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter (phG) einer KGaA „sind laufende Gewinne“ (Abs. 1 Satz 2).

**Der Begriff des „laufenden Gewinns“** 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 Tarifermäßigung 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 ge-

hören 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 1 oder Abs. 3 Satz 1 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.

**Gewerbesteuerpflicht:** s. Anm. 288.

**Zeitpunkt der Versteuerung:** s. Anm. 290.

**Gewinnermittlung:** Der Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils wird nach den allgemeinen Grundsätzen ermittelt (dh. insbes. §§ 4–7). Die besondere Gewinnermittlungsvorschrift des Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Dies ergibt sich aus der Bezugnahme in Abs. 2 Satz 1 auf den Anteil des BV iSd. „Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3“.

Im Rahmen des UntStFG unterblieb der durch die Einfügung des Satzes 2 in Abs. 1 notwendige Folgeverweis bei der Ermittlung des begünstigten Betriebsveräußerungsgewinns in Abs. 2, der sodann durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) nachgeholt worden ist.

Ermittelt die Mitunternehmerschaft, deren Teilanteil veräußert wird, ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 (Einnahmen-Überschussrechnung), erfolgt – im Gegensatz zur Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils (s. Anm. 339) – keine Umstellung der Gewinnermittlungsart auf den BV-Vergleich.

**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 (sog. Trennungstheorie) ist. Alternativ wäre die sog. Einheitstheorie (s. Anm. 76) wie bei den Sachgesamtheiten des Abs. 1 Satz 1, zu denen der Teilanteil nicht (mehr) rechnet, anzuwenden. Für die Trennungstheorie spricht die Tatsache, dass bei der Teilanteilsveräußerung Abs. 2 nicht anzuwenden ist (s.o. „Gewinnermittlung“). Die besondere Gewinnermittlungsmethode des Abs. 2 wird aber gerade von der Rspr. als Rechtfertigung für die Einheitstheorie herangezogen (s. Anm. 76). Bei einer Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Anteil würden allerdings im Gegensatz zur Übertragung einzelner WG die stillen Reserven hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung nicht nach den Grundsätzen der Entnahmen realisiert. Denn bei einem Teilanteil besteht die Besonderheit, dass anders als bei der entgeltlichen Übertragung der Bruchteil eines 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 Er-

werber, wenn es sich um eine natürliche Person handelt, als Rechtsnachfolger iSd. § 6 Abs. 3 Satz 3 den anteiligen 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; 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 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 nicht zur Anwendung. In diesem Fall ist die Trennungstheorie anzuwenden und sind die stillen Reserven auch insoweit aufzudecken (nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage), wie der Vorgang als unentgeltliche Übertragung zu werten ist.

298–399 Einstweilen frei.