

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 2 lediglich klarstellt. Folglich ist eine Tarifvergünstigung gem. § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 ausgeschlossen, da keine für die Gewährung der Tarifvergünstigung erforderlichen außerordentlichen Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 gegeben sind.

**Freibetrag:** Der Freibetrag gem. Abs. 4 ist für den Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils nicht zu gewähren. Aus dem Sinn und Zweck der Freibetragsregelung des Abs. 4 ergibt sich, dass mit dem Begriff „Veräußerungsgewinn“ iSd. Abs. 4 Satz 1 nur der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe der qualifizierten Sachgesamtheiten des Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 3 Satz 1 gemeint ist (BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 unter II.3.). Da jedoch der Teil eines Mitunternehmeranteils aus dem Kreis der begünstigten Veräußerungsgegenstände iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 herausgenommen worden ist, scheidet auch eine Anwendung des Abs. 4 aus.

**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 Teilanteilveräußerung 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.

298–299 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns

**Schrifttum ab 1980:** ROOLF/VAHL, Die Beteiligung eines ausgeschiedenen Gesellschafters am Ergebnis schwebender Geschäfte, DB 1983, 1964; WISMETH, Die Besteuerung der Einkünfte nach Veräußerung und Aufgabe des Betriebes, DB 1983, 521; BÖDDINGHAUS/KLEVEMAN, Der Begriff der Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG, DB 1987, 120; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987; SCHLUTZ, Gesellschafterwechsel im Schnittpunkt zweier Jahre und nachträgliche Kaufpreisänderungen, DStZ 1990, 562; SCHOOR, Betriebsübertragung gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ 1993, 225; BORDEWIN, Rückwirkender Wegfall des Veräußerungsgewinns, FR 1994, 555; SCHIFFERS, Änderung der §§ 16 EStG und 24 UmwStG durch das Mißbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz, BB 1994, 1469; THEISEN, Unternehmensveräußerung und steuerliche Rückwirkung, DStR 1994, 1560, 1599; GROH, Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235; GROH, Der erwerbende Veräußerer, DB 1996, 2356; SCHOOR, Ermittlung des Gewinns bei Betriebsveräußerung und -aufgabe, Inf. 1996, 619; RICHTER, Wettbewerbsklausel bei Betriebs- oder Praxisveräußerung, DStR 1997, 1318; SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation), StBp. 1997, 147, 182; KANZLER, Der Wechsel der Gewinnermittlungsart, FR 1999, 225; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Behandlung von Gewinnen aus Betriebsveräußerungen nach dem Steuersenkungsgesetz, WPg. 2001, 1377; PAUS, Ermittlung der Einkünfte bei Veräußerung des Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ 2003, 523; SCHNITZER, Verkauf von Betrieben gegen Leibrente, EStB 2005, 221; PAUS, Erwerb eines Betriebs mit einer nicht vollwertigen Verbindlichkeit, FR 2006, 170; SCHIESSL, Ermittlung von nachträglichen gewerblichen Einkünften nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 4 Abs. 1 EStG?, FR 2007, 136.

**Verwaltungsanweisungen:** R 16 EStR 2005 und H 16 EStH 2006; BMF v. 3.8.2004, BStBl. I 2004, 1187; OFD Düss. v. 24.4.1992, StEK EStG § 16 Nr. 75.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

### I. Überblick und Bedeutung des Abs. 2

300

Abs. 2 dient neben der Ermittlung des nach Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 stl. begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns auch dessen Abgrenzung vom laufenden Gewinn bzw. von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Aufgrund der Verweisung in § 14 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 gilt die Vorschrift entsprechend im Rahmen der Einkünfte aus LuF bzw. selbständiger Arbeit.

Veräußerungsgewinn ist gem. Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis (s. Anm. 305 ff.) nach Abzug der Veräußerungskosten (s. Anm. 320) im Fall einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) den Wert des BV bzw. im Fall einer Anteilsveräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3) den Wert des Anteils am BV übersteigt (s. Anm. 325 ff.). Bei einer negativen Differenz wird ein Veräußerungsverlust realisiert (BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854 f.]).

Als spezielle Vorschrift der Gewinnermittlung bestimmt Abs. 2 Satz 2 die Anwendung der § 4 Abs. 1, § 5 auch für die abschließende Ermittlung des Werts des BV. Der Wert ist demgemäß auf den Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 336) anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze und einer letzten Schlussbilanz zu ermitteln (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; s. Anm. 337 f.).

Nach Abs. 2 Satz 3 gilt seit seiner Einführung durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) ab VZ 1994 der Gewinn aus einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 insoweit als laufender Gewinn, als „auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind“. Folge dieser gesetzlichen Fiktion ist, dass die Begünstigungen des Abs. 4 und des § 34 auf den Gewinn entsprechend der (quotalen) Beteiligungsidentität keine Anwendung finden (s. Anm. 355 ff.). Zur vergleichbaren Regelung des Abs. 3 Satz 5 im Fall der Aufgabe s. Anm. 478.

### II. Anwendungsbereich

301

Abs. 2 gilt für sämtliche Veräußerungsvorgänge iSd. Abs. 1 Satz 1:

- Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs inklusive einer 100 %-Kapitalbeteiligung im gewerblichen BV (Nr. 1),
- Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils (Nr. 2),
- Veräußerung eines ganzen Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Nr. 3).

Gem. Abs. 3 Satz 1 ist die Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 einer Veräußerung gleichgestellt. Abs. 2 Sätze 1 und 2 sind zur Ermittlung des stl. begünstigten Aufgabegewinns und dessen Abgrenzung vom laufenden Gewinn entsprechend anwendbar (s. Anm. 401). Ein Aufgabegewinn entsteht gem. Abs. 3 Sätze 6 und 7 iVm. Abs. 2, soweit die im Rahmen einer Aufgabe erzielten Veräußerungspreise für einzelne veräußerte WG (s. Anm. 481) und/oder der gemeine Wert (§ 9 BewG) der ins PV überführten WG (s. Anm. 483) abzüglich der Aufgabekosten (s. Anm. 487) den Wert des BV im Zeitpunkt der Aufgabe übersteigen (s. Anm. 488).

Seit der Änderung aufgrund des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) gilt nach Abs. 1 Satz 2 ab VZ 2002 der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA als stl. nicht begünstigter „laufender Gewinn“. Zur zeitlichen Anwendung gem. § 52 Abs. 34 Satz 1 s. WENDT, FR 2002, 127 (132).

302

### III. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung

Der Gewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung entsteht nach den allgemeinen Realisationsgrundsätzen (s. § 5 Anm. 220) und ist zu dem Zeitpunkt verwirklicht, in dem das wirtschaftliche Eigentum am veräußerten BV – zumindest der wesentlichen Betriebsgrundlagen – einvernehmlich auf den Erwerber übergeht (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]; v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [230]; s. hierzu auch Anm. 60). Entscheidend ist damit weder der Zeitpunkt des Vertragsschlusses (schuldrechtl. Kausalgeschäft) noch des Übergangs des zivilrechtl. Eigentums (dingliches Erfüllungsgeschäft). Die Zahlung bzw. der Zufluss des Veräußerungspreises spielt ebenfalls keine Rolle (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]). Der Veräußerungsgewinn ist grds. in dem VZ zu versteuern, in dem der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung liegt. Zur Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge s. Anm. 306.

Der Zeitpunkt der Veräußerung ist nicht nur für die Gewinnrealisierung maßgebend. Er entspricht grds. auch dem Zeitpunkt, auf den der Wert des BV bzw. des Anteils am BV gem. Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln ist (zB BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [639]; s. Anm. 336).

Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Fall der Aufgabe s. Anm. 430 f.; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 (639); v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 (397 f.).

**Veräußerung im Schnittpunkt der Kalenderjahre:** Bei Veräußerungen zum Jahreswechsel (bzw. zum Ende eines abweichenden Wj.) ist der exakte Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend: Übertragungen am 31.12. werden noch im abgelaufenen Kj. erfasst, Übertragungen am 1.1. zählen bereits zum neuen Kj. Die Vertragsparteien können allerdings durch entsprechende Vertragsformulierungen die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs zu einem bestimmten Kj./Wj. in einem gewissen Rahmen steuern (BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770 f.; v. 14.9.1993 – VIII R 84/90, BStBl. II 1994, 764 [765]; v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 228 [230]):

Mit der Formulierung „Übertragung mit Wirkung vom 31.12. – 24.00 Uhr“ bringen die Vertragsparteien zum Ausdruck, dass die Veräußerung noch im abgelaufenen Jahr erfolgen soll; entsprechend weist die Formulierung „Übertragung mit Wirkung vom 1.1. – 0.00 Uhr“ darauf hin, dass die Veräußerung erst im neuen Jahr stattfinden soll (kritisch PAUS, DStZ 1998, 901 [902]). Im Fall unklarer oder widersprüchlicher Klauseln kommt es auf die begleitenden Umstände des Einzelfalls an (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 [270]; v. 29.4.1993 – IV R 107/92, BStBl. II 1993, 666 [667] zur Auslegung unklarer Formulierungen; v. 2.5.1974 – IV R 47/73, BStBl. II 1974, 707 [708 f.]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 135).

**Sukzessive Veräußerung über mehrere VZ:** § 16 findet grds. nur Anwendung, wenn die Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 in einem einheitlichen (wirtschaftlichen) Vorgang erfolgt und damit die (gesamten) stillen Reserven en bloc aufgedeckt werden. Trotz dieser geforderten Einheitlichkeit des Vorgangs kann sich die Veräußerung zeitlich gegebenenfalls über zwei VZ erstrecken (zB BFH

v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654 f.]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 121; s. Anm. 129). In diesem Fall entsteht der Veräußerungsgewinn sukzessive mit der jeweiligen Übertragung des BV. Der anteilige Veräußerungsgewinn ist in dem VZ zu erfassen, in dem er jeweils nach den allgemeinen Grundsätzen realisiert wird (zur Betriebsaufgabe BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BFH/NV 2001, 246; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [394]). Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind Veräußerungspreis und Veräußerungskosten im Verhältnis des Werts des jeweils übertragenen BV gem. Abs. 2 Satz 2 auf die VZ aufzuteilen (glA KSM/REISS, § 16 Rn. E 9).

Zum Freibetrag nach Abs. 4 bei sukzessiver Veräußerung (oder Aufgabe) über mehrere VZ s. Anm. 525.

**Zeitliche Rückbeziehung:** Vereinbaren die Vertragsparteien, sich im Innenverhältnis so zu stellen, als sei die Veräußerung bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgt, findet dies strechtl. grds. keine Anerkennung – entscheidend ist die tatsächliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am veräußerten BV (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558 [559 f.]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 134, 150). Eine Ausnahme wird lediglich in zwei Fällen anerkannt: (1) Abschluss eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs bei Streitigem Sachverhalt (BFH v. 26.7.1984 – IV R 10/83, BStBl. II 1984, 786 [787]; FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001, DStRE 2002, 487 [488], rkr.; FG Saarl. v. 27.11.1990, EFG 1991, 474 [475], rkr.) oder (2) kurzfristige Rückbeziehung aus rein steuerrechtlichen Gründen, ohne dass dabei ein Steuervorteil erstrebt wird (BFH v. 14.6.2006 – VIII B 196/05, BFH/NV 2006, 1829 f.; v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710 [711]; v. 23.1.1986 – IV R 335/84, BStBl. II 1986, 623 [624]; v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55 [56 f.]).

Nicht eindeutig geklärt ist, wie weit eine kurzfristige Rückbeziehung reichen kann. Einzelfallbezogen wird ein Zeitraum von bis zu drei Monaten zulässig sein (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 [457]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 443; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 134, unter Hinweis auf BFH v. 23.1.1986 – IV R 335/84, BStBl. II 1986, 623).

Zum rückwirkenden Ausscheiden eines Mitunternehmers s. Anm. 237 ff.

**Schwebend unwirksames Veräußerungsgeschäft:** Ein schwebend unwirksamer Veräußerungsvertrag kann mit stl. Wirkung rückwirkend genehmigt werden, sofern dies „unverzüglich“ erfolgt (BFH v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435 [438]; v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307 [308 f.]).

**Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn:** s. Anm. 345 ff.

Einstweilen frei.

303–304

## B. Veräußerungspreis (Abs. 2 Satz 1)

### I. Begriff des Veräußerungspreises

305

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist der im Gesetz nicht definierte Begriff „Veräußerungspreis“ (BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]). Ihm kommen zwei Funktionen zu: Er verkörpert zum einen die Gegenleistung des Erwerbers im Rahmen einer entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 und ist gleichbedeutend mit dem Begriff „Entgelt“ (s. Anm. 62). Zum anderen fungiert er als grundlegende Rechengröße zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns im

Schema des Abs. 2 Satz 1: Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV bzw. des Anteils am BV übersteigt.

**Veräußerungspreis (im weiteren Sinn):** Der Veräußerungspreis umfasst neben der vereinbarten Kaufpreiszahlung als Entgelt für das übertragene BV auch die Gesamtheit aller Vorteile in Geld oder Geldeswert, die dem Veräußerer aus Anlass der entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 zufließen (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396 [397]). Zum Veräußerungspreis nach Abs. 2 Satz 1 zählt damit mehr als die synallagmatische Gegenleistung für die Übertragung des BV. In einem weiteren Sinn verkörpert er alle Leistungen, die mit der Veräußerung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (zB BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]; v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224 [225]; FG Münster v. 10.9.2002, EFG 2003, 39 f., rkr., zu Gewinnen aus der Auflösung eines Versorgungswerks) und mithin durch diesen Vorgang (wirtschaftlich) veranlasst sind. Ein rein zeitlicher Zusammenhang ist allein nicht ausreichend (BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691 [692]).

**Wettbewerbsverbot:** Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 ist damit zB auch das Entgelt für ein vom Veräußerer übernommenes Wettbewerbsverbot, da einer derartigen Verpflichtung innerhalb einer Betriebs- oder Anteilsveräußerung idR keine eigene wirtschaftliche Bedeutung (iS eines selbständigen WG) zukommen wird (BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161 [1162] mwN; v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590 [592]; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [412]; H 16 Abs. 9 „Wettbewerbsverbot“ EStH; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 92; RICHTER, DStR 1997, 1318 [1319 f.]; WIESBROCK/WÜBELSMANN, GmbHR 2005, 519 ff.; hierzu auch OFD Düss. v. 24.4.1992, StEK EStG § 16 Nr. 75).

**Umsatzsteuer:** Auch eine eventuell im Kaufpreis enthaltene USt. ist Teil des Veräußerungspreises. Wegen des gleichzeitigen Abzugs als Veräußerungskosten (s. Anm. 320) wirkt sich die USt. allerdings auf die Höhe des Veräußerungsgewinns nicht aus (BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]). Eine Geschäftsveräußerung als solche ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG nicht stbar (hierzu OFD Saarbrücken v. 17.2.1995, DStR 1995, 849).

**Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern:** Der vom Erwerber zu zahlende Veräußerungspreis bezieht sich naturgemäß nicht auf WG des BV, die der Veräußerer zurückbehält – ein Zurückbehalt ist im Rahmen einer begünstigten Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 allerdings nur insoweit möglich, als es sich um nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (zB BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [713]; H 16 Abs. 1 „Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter“ EStH); andernfalls kommt uU eine begünstigte Aufgabe in Betracht (s. Anm. 425; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 275). Da der Begriff des Veräußerungspreises über den reinen Kaufpreis für das erworbene BV hinausgeht (Veräußerungspreis iwS) und als grundlegende Rechengröße zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns fungiert, kann sich unter dem Gesichtspunkt der zutreffenden Gewinnermittlung auch ein möglicher Zurückbehalt von WG auf die Höhe des Veräußerungspreises (als reine Rechengröße) auswirken:

► *Überführung ins PV:* Behält der Veräußerer aktive WG zurück und überführt er diese – soweit rechtl. möglich (s. Anm. 328, 330) – in sein PV, wird zur Erfassung der stillen Reserven ihr gemeiner Wert (§ 9 BewG) dem Veräußerungspreis hinzugerechnet (Abs. 3 Satz 7 analog; s. Anm. 483). Die Hinzurechnung führt

im Ergebnis in der Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert zu einer Erhöhung des begünstigten Veräußerungsgewinns (BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133 f.]; v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699] mwN; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 405; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 272, 314). Zur Entnahme einzelner WG im Rahmen einer stl. begünstigten Teilbetriebsveräußerung s. BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 (134); v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700 (701 f.).

Passivierte Verbindlichkeiten, die der Veräußerer zurückbehält und in sein PV überführt, können nach der Rspr. aus Vereinfachungsgründen bereits bei der Ermittlung des Werts des BV nach Abs. 2 Satz 2 ausgeschieden werden (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]). Der um die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten erhöhte Wert des BV (Abs. 2 Satz 2) mindert durch den Abzug vom Veräußerungspreis unmittelbar den begünstigten Veräußerungsgewinn.

Die Gegenansicht berücksichtigt die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten hingegen zunächst im Rahmen des Werts des BV und neutralisiert diesen Ansatz anschließend durch einen entsprechenden Abzug vom Veräußerungspreis (zB KSM/REISS, § 16 Rn. E 49; BORDEWIN, FR 1994, 555 [562]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 314).

► *Veräußerung an Dritte*: Überträgt der Veräußerer in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer begünstigten Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 die zurückbehaltenen WG entgeltlich auf Dritte, zählt auch der insoweit realisierte Erlös zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 340; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 93).

► *Überführung zu Buchwerten in ein anderes BV*: Bringt der Veräußerer zurückbehaltene WG, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen, zu Buchwerten in ein anderes BV ein, ist zur Ermittlung des zutreffenden Veräußerungsgewinns der Buchwert dieser WG dem Veräußerungspreis hinzuzurechnen, sofern die überführten WG (aus Vereinfachungsgründen) nicht bereits bei der Ermittlung des Werts des BV (Abs. 2 Satz 2) eliminiert werden (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 273; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 93). Entsprechendes gilt für zurückbehaltene WG, die nach der Veräußerung zwangsläufig weiterhin BV bleiben (sog. Zwangs-RestBV; s. Anm. 328). Wird hingegen ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Veräußerer zu Buchwerten in ein anderes BV überführt, liegt insgesamt weder eine begünstigte Betriebsveräußerung noch -aufgabe vor (s. Anm. 128; BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [710]; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342 [344]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 275, 94). Zu Forderungen und Verbindlichkeiten, die im BV zurückbehalten werden, s. BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385 (386 f.).

**Kaufpreisforderung als Restbetriebsvermögen?** Bislang ist noch ungeklärt, ob die Kaufpreisforderung nach der Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zwangsläufig ins PV des Veräußerers übergeht oder BV bleibt bzw. bleiben kann (für einen Übergang ins PV zB BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 385). Der BFH hat die Frage noch nicht abschließend geklärt (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 [380]; PV im Fall einer Aufgabe; v. 9.11.1999 – II R 45/97, BFH/NV 2000, 686 [687]; RestBV; offengelassen in BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [182]; v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]; hierzu auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 381 mwN).

*Stellungnahme*: Die Kaufpreisforderung zählt unabhängig davon, ob noch weiteres RestBV vorhanden ist, so lange zum sog. Wahl-RestBV, bis sie entweder getilgt oder

vom Veräußerer erkennbar ins PV entnommen wird (glA PAUS, DStZ 2003, 523 [525]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 417): Sie ist in der betrieblichen Sphäre als Surrogat für das veräußerte BV entstanden – eine Eigenschaft, die die Forderung auch nach der Veräußerung als Wahl-RestBV beibehält (in diesem Sinne auch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 785; DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 105 ff.). Die Kaufpreisforderung aus der Veräußerung eines Teilbetriebs bzw. einer 100 %-Kapitalbeteiligung im gewerblichen BV bleibt hingegen unproblematisch weiterhin BV. Zum RestBV bei einer Betriebsveräußerung s. Anm. 328.

**Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren:** Zum hälftigen Ansatz des Veräußerungspreises bei der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. ab VZ 2002 gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b s. § 3 Nr. 40 Anm. 118 ff. Ab VZ 2009 sieht das sog. Teileinkünfteverfahren nur noch eine Freistellung von 40 % vor (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 [BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630]).

**Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises:** s. Anm. 346.

## II. Umfang des Veräußerungspreises

### 1. Wiederkehrende Bezüge

#### 306 a) Überblick

Bei einer Veräußerung gegen Zahlung wiederkehrender Bezüge (s. Anm. 64; § 22 Anm. 128 ff.; R 16 Abs. 11 EStR) hat der Veräußerer ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Barwert der Rente abzüglich Veräußerungskosten und Buchwert des BV) im Zeitpunkt der Veräußerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuflusszeitpunkt (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2; s. § 5 Anm. 1357 ff., § 24 Anm. 81). Im Gegensatz zur sofortigen Versteuerung entsteht bei der nachträglichen Versteuerung kein Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1: Die Begünstigungen nach Abs. 4 (Freibetrag; s. Anm. 521) und § 34 (Tarifbegünstigung; s. § 34 Anm. 45) können nicht in Anspruch genommen werden.

#### 307 b) Wahlrecht

Das Wahlrecht besteht im Rahmen einer Veräußerung gegen Renten, Raten und sonstige wiederkehrende Bezüge, wenn diese entweder wagnisbehaftet sind oder überwiegend Versorgungszwecken dienen (s. § 24 Anm. 81; hierzu auch PAUS, DStZ 2003, 523 ff.).

Das Wahlrecht beruht nach zutreffender Ansicht des BFH auf einer teleologischen Reduktion der §§ 16, 34 iVm. dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung: Die Rentenforderung des Veräußerers ist im Rahmen der Sofortversteuerung nach rein statistischen Wahrscheinlichkeiten mit ihrem Gegenwartswert zu bewerten, wobei der vorzeitige Tod des Rentenberechtigten nicht zu einer rückwirkenden Korrektur des Veräußerungsgewinns berechtigt. Die Möglichkeit der Zuflussbesteuerung verhindert demgemäß, dass der Veräußerer uU Gewinne versteuern muss, die er tatsächlich nicht erzielt hat (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 [534] mwN; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 222; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 94; s. auch § 24 Anm. 81).

**Wagnis:** Als wagnisbehaftet gelten insbes. Leibrenten und dies unabhängig davon, ob es sich um abgekürzte oder verlängerte Leibrenten handelt (zB BFH

v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169 f.; v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829 [830]; v. 30.1.1974 – IV R 80/70, BStBl. II 1974, 452 [453]. Zu gewinn- oder umsatzabhängigen wiederkehrenden Bezügen s. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 (534); v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; kein Wahlrecht; aA PAUS, DStZ 2003, 523 (527).

**Versorgungscharakter:** Versorgungszwecke liegen vor, wenn sich die Raten- oder Rentenzahlungen über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren erstrecken und die Vereinbarung den Versorgungscharakter eindeutig zum Ausdruck bringt (BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829 [831]; v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653 [654]; FG Düss. v. 25.8.2005, EFG 2005, 1862 [1863], rkr.; FG Münster v. 25.4.2001, EFG 2001, 1275 [1276 f.], rkr.; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 95; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 224 f.; NEU/LÜHN, DStR 2003, 61 [66]).

Zum Sonderfall der reinen Versorgungsleistungen s. § 24 Anm. 83; zum Sonderinstitut der Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen s. Anm. 93, § 22 Anm. 128 ff.; BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922; v. 26.8.2002, BStBl. I 2002, 893.

### c) Ausübung des Wahlrechts

308

Der Veräußerer kann sein Wahlrecht als stl. Gestaltungsrecht bis zur Bestandskraft der Veranlagung des Veräußerungsvorganges ausüben (s. § 5 Anm. 1357; aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 226: spätestens mit Abgabe der ESt-Erklärung). An ein einmal ausgeübtes Wahlrecht ist der Stpfl. für die Zukunft gebunden (BFH v. 16.8.1991 – X B 7/91, BFH/NV 1991, 819). Besondere Formvorschriften sind nicht zu beachten. Ist das Wahlrecht nicht oder nicht ordnungsgemäß ausgeübt worden, wird der Gewinn im Zeitpunkt der Veräußerung realisiert (s. Anm. 302) und ist sofort zu versteuern (BFH v. 12.5.1999 – IV R 52/98, BFH/NV 1999, 1330).

Bei Veräußerung durch eine PersGes. steht das Wahlrecht jedem Mitunternehmer gesondert zu und dies unabhängig von der Wahlrechtsausübung durch die übrigen Gesellschafter (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 227).

Zur Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung s. NEU/STAMM, DStR 2005, 141 (146 f.); PATT, EStB 2004, 410 ff.

### d) Besteuerungsgrundsätze

309

**Sofortversteuerung:** Wählt der Veräußerer die Sofortversteuerung, entspricht der Veräußerungspreis dem Barwert der Rente (s. Anm. 315, § 5 Anm. 1358) bzw. der sonstigen wiederkehrenden Leistungen (R 16 Abs. 11 Satz 4 EStR). Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz dieses „Veräußerungspreises“ abzüglich der Veräußerungskosten (s. Anm. 320) und des Werts des BV (s. Anm. 325 ff.). Der Gewinn ist nach Abs. 4 und § 34 begünstigt (s. Anm. 516).

Die Zins- oder Ertragsanteile von Veräußerungszeitrenten bzw. Kaufpreistraten sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87 [89]). Bei Leibrenten entstehen sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a (s. § 22 Anm. 186; BFH v. 17.12.1991 – VIII R 80/87, BStBl. II 1993, 15 [17]; R 16 Abs. 11 Satz 5 EStR). Da uE der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge allerdings auch nach der Veräußerung noch zum (Rest-)BV zu zählen ist (s. Anm. 305), kommt konsequenterweise eine Versteuerung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 in Betracht (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 241; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 98).

Werden die wiederkehrenden Bezüge nachträglich aufgrund einer Wertsicherungsklausel angepasst, ist der jeweilige Erhöhungsbetrag nach (bisher) hM im Zuflusszeitpunkt nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87 [89 f.]). UE entstehen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2, sofern der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge zum BV gerechnet wird (hierzu SCHOOR, DStZ 1993, 225 [227]). Der ursprüngliche Veräußerungsgewinn wird durch die spätere Anpassung nicht erhöht (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 242 unter Hinweis auf BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179; keine Störung der Abwicklung des Veräußerungsgeschäfts). Zum vorzeitigen Tod des Rentenberechtigten s. Anm. 346.

**Zuflussbesteuerung:** Bei der Zuflussbesteuerung waren nach bislang hM die wiederkehrenden Bezüge im Zeitpunkt ihres jeweiligen Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 zu versteuern, sobald die Zahlungen den Wert des BV gem. Abs. 2 Satz 2 überstiegen (zB BFH v. 21.9.1993 – III R 53/89, FR 1994, 85 [86 f.]; v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630 [631]; Schl.-Holst. FG v. 27.5.2003, EFG 2003, 1160 [1161], rkr.; R 139 Abs. 11 Satz 7 EStR 2001; s. § 22 Anm. 166 f.). Im Hinblick auf die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und 100 %-Kapitalbeteiligungen gegen wiederkehrende Leistungen ist nach Ansicht der FinVerw. bei Veräußerungen ab dem 1.1.2004 hingegen nur noch der Tilgungsanteil zu verrechnen und der Zinsanteil jeweils im Jahr des Zuflusses zu versteuern (s. § 22 Anm. 186; BMF v. 3.8.2004, BStBl. I 2004, 1187 f.; R 16 Abs. 11 Sätze 7 und 8 EStR; hierzu auch LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 100; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 245; SCHNITTER, EStB 2005, 221 ff.). Der Freibetrag nach Abs. 4 kann jedoch auch weiterhin nicht in Anspruch genommen werden (s. Anm. 516). Zu Einzelheiten s. § 24 Anm. 81.

Zum Wahlrecht bei wiederkehrenden Bezügen, die von dritter Seite erbracht werden, s. BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457; zur Ablösung wiederkehrender Bezüge durch Einmalzahlung im Fall der Zuflussbesteuerung s. BFH v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493 (496 ff.); v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287 (288 f.).

### 310 e) Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente

Bei der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis (Einmalentgelt) und eine Leibrente hat der Veräußerer hinsichtlich der Rentenzahlungen das Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung und Versteuerung der laufenden Bezüge im Zuflusszeitpunkt (BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75 [79 ff.]; v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630 [631]; FG Münster v. 25.4.2001, EFG 2001, 1275 [1277], rkr.; H 16 Abs. 11 „Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge und festes Entgelt“ EStH). Entscheidet sich der Veräußerer für die Sofortversteuerung, entsteht insgesamt ein nach Abs. 4 begünstigter Veräußerungsgewinn; bei der Zuflussbesteuerung kann der Freibetrag hingegen nur hinsichtlich des fest vereinbarten Kaufpreises in Anspruch genommen werden (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410 f.]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH; s. Anm. 516, 535).

### 311 2. Leistungen Dritter

Zum Veräußerungspreis zählt nicht nur die Gegenleistung des Erwerbers im Rahmen einer entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung iSd. Abs. 1

Satz 1. Der Veräußerungspreis umfasst auch sonstige Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Veräußerer in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang erhält (Veräußerungspreis iwS; s. Anm. 305; zB BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]; v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224 [225]; PAUS, FR 2006, 170 [171]). Soweit eine entsprechende wirtschaftliche Veranlassung besteht, zählen hierzu auch Leistungen, die dem Veräußerer von dritter Seite zufließen – es spielt dabei keine Rolle, ob der Dritte seine Leistung aufgrund eines eigenen Vertragsverhältnisses mit dem Veräußerer erbringt oder auf Anweisung des Erwerbers tätig wird (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 221/85, BStBl. II 1990, 978 [979]; v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 403 f.).

**Beispiele:** Prämien oder Entschädigungen für entfallende Gewinnaussichten (BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]); Versicherungsleistungen (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707 [709 f.]).

### 3. Schuldübernahme

312

Verpflichtet sich der Erwerber im Rahmen einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1, den Veräußerer durch eine befreiende Schuldübernahme (§§ 414 ff. BGB) oder durch einen befreienden Schuldbeitritt im Innenverhältnis von einer Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten freizustellen, stellt dies grds. eine Form von Gegenleistung dar, die im Ergebnis den Veräußerungsgewinn erhöht (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]; v. 10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31 [33]; v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 [596]; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 389).

**Private und zu Recht nicht bilanzierte betriebliche Verbindlichkeiten:** Die Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer von einer privaten Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten freizustellen, zählt zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 64, § 6 Anm. 1374; BFH v. 10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31 [33]). Entsprechendes gilt für die Übernahme einer betrieblichen, aber zu Recht nicht bilanzierten Schuld (zB betriebliche Veräußerungsrentenverpflichtung; BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, DStR 2008, 963 [964]; v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 [596]; H 16 Abs. 10 „Schuldübernahme durch Erwerber“ EStH).

**Betriebliche (bilanzierte) Verbindlichkeiten:** Übernimmt der Erwerber eine bilanzierte Verbindlichkeit, so erhöht dies ebenfalls im Ergebnis den Veräußerungsgewinn (offengelassen SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 267). Die streitige Frage, auf welche Weise dies geschieht (hierzu BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; FG Münster v. 25.4.2001, EFG 2001, 1275 [1277], rkr.), ist uE iSd. sog. Nettomethode zu beantworten. Die übernommene Schuld zählt danach nicht zum Veräußerungspreis, sondern ist Teil des übertragenen BV, sofern eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) veräußert wird: Bei der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 geht dieser zB mit sämtlichen Aktiva und Passiva auf den Erwerber über (s. Anm. 61, § 6 Anm. 1374). Gleichwohl erhöht sich der Veräußerungsgewinn, denn die übernommene Verbindlichkeit mindert den (Netto-)Buchwert des übertragenen BV, der zur Ermittlung des Gewinns vom Veräußerungspreis abzuziehen ist (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; KSM/REISS, § 16 Rn. E 45; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn 90, 410). Zur Ausnahme bei der (zusätzlichen) Übernahme einer betrieblichen Verbindlichkeit anlässlich der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung im gewerblichen BV (eigenes

WG) s. Anm. 76. Nach der ua. vom Großen Senat des BFH vertretenen Gegenansicht ist die übernommene Verbindlichkeit hingegen Teil des Veräußerungspreises und im Rahmen des BV nach Abs. 2 Satz 2 nicht zu berücksichtigen (sog. Bruttomethode; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [854]; hierzu MÄRKLE, DStR 1993, 1005 [1009 f.]).

**Übernahme eines negativen Kapitalkontos:** Hat der Erwerber im Fall der Übertragung eines buchmäßig überschuldeten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils neben der Übernahme des (vom Veräußerer nicht ausgeglichenen) negativen Kapitalkontos eine weitere Leistung mit Entgeltcharakter zu erbringen, liegt in vollem Umfang ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 vor (s. § 6 Anm. 1374; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 268). Der negative Buchwert ist im Ergebnis dem tatsächlichen Veräußerungspreis hinzuzurechnen (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564] mwN; hierzu auch H 16 Abs. 4 „Negatives Kapitalkonto“ EStH). Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos ohne sonstiges Entgelt (unentgeltliche Betriebsübergabe) s. Anm. 64; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 (564); v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770 (771 f.).

Die Hinzurechnung ist unabhängig von der Frage vorzunehmen, ob die Übernahme des negativen Kapitalkontos ein gesondertes Entgelt des Erwerbers darstellt und damit originärer Teil des Veräußerungspreises ist. Sie erfolgt bereits aufgrund des allgemeinen Schemas der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 Satz 1: Abzug des Werts des BV vom Veräußerungspreis – die Subtraktion einer negativen Größe entspricht einer Addition (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]; KSM/REISS, § 16 Rn. E 45; s. auch Anm. 325).

Zur Übernahme eines negativen Kapitalkontos bei realem Schuldenüberhang s. § 6 Anm. 1374.

#### 313 4. Sonderfälle bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

**Abfindung:** Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, steht ihm gegenüber den verbleibenden Gesellschaftern zB gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB ein Abfindungsanspruch zu, der grds. in bar zu entrichten ist. Bei einer Abfindung über dem Buchwert liegt in stl. Hinsicht nach hM trotz des Anwachsungserwerbs der verbleibenden Gesellschafter eine entgeltliche Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (s. Anm. 62; BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 f.; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 [270]; v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 450; aA KSM/REISS, § 16 Rn. C 106: Aufgabe eines Mitunternehmeranteils; differenzierend KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 217). Als Entgelt entspricht die Abfindung über dem Buchwert des Kapitalkontos dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 455 f.; BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227: Entgelt; hierzu auch BFH v. 27.5.1981 – I R 123/77, BStBl. II 1982, 211 [213 ff.]). Dies gilt auch bei der Abfindung eines „lästigen Gesellschafters“. Zur Abfindung unter dem Buchwert s. Anm. 76.

**Sachwertabfindung:** Der Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters muss nicht zwingend in Geld erfüllt werden. Möglich ist auch eine Abfindung unmittelbar aus dem Gesamthandsvermögen (Sachwertabfindung; BFH v. 23.11.1995 – IV R 75/94, BStBl. II 1996, 194 [196]; v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]). Der Abfindungsanspruch entspricht dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1, wenn der ausscheidende Gesellschafter WG des Gesellschaftsvermögens (BV) erhält und diese in sein PV übernimmt (BFH v. 24.5.1973 – IV R 64/70, BStBl. II 1973, 655 [657]; SCHMIDT/WACKER XXVII.

§ 16 Rn. 521; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 333 ff.). Zur Sachwertabfindung in ein anderes BV des Veräußerers s. Anm. 441.

Zur Bewertung der Sachwertabfindung s. Anm. 315.

**Sonderbetriebsvermögen:** Ein Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 umfasst neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch das jeweilige SonderBV des einzelnen Mitunternehmers (s. hierzu Anm. 229; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [175]; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343] mwN; H 16 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH).

► *Veräußerung:* Zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 zählt auch das Entgelt, das der Erwerber des Mitunternehmeranteils für veräußerte WG des SonderBV entrichtet. SonderBV, das wesentliche Betriebsgrundlage ist, muss dabei zwingend im Rahmen einer Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (wirtschaftlich einheitlicher Vorgang) auf den Anteilserwerber übertragen werden (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [175]; v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385]); andernfalls liegt uU eine – wenn auch ebenfalls stl. begünstigte – Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vor (s. Anm. 407; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 414).

Soweit WG des SonderBV nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, können diese im Rahmen der Anteilsveräußerung auch an Dritte veräußert werden (s. Anm. 305, 340). Das Entgelt zählt zum Veräußerungspreis iwS, wenn ein wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen der stl. begünstigten Anteilsveräußerung und der Veräußerung des SonderBV besteht.

► *Zurückbehalt:* Behält der Veräußerer WG des SonderBV zurück, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, und überführt er diese in sein PV, hat dies keinen Einfluss auf die begünstigte Anteilsveräußerung als solche (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]). Der gemeine Wert der WG erhöht den Veräußerungspreis, sofern die Überführung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht (s. Anm. 305, 340; BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.] mwN; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 115, 206).

Zur Überführung von zurückbehaltenem SonderBV in ein anderes BV s. BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; H 16 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH.

**Beteiligung an schwebenden Geschäften:** Ein ausgeschiedener Gesellschafter nimmt nach § 740 Abs. 1 Satz 1 BGB noch am Ergebnis der zum Zeitpunkt des Ausscheidens schwebenden Geschäfte teil, obwohl er nicht mehr Gesellschafter ist (zum Begriff des schwebenden Geschäfts s. § 5 Anm. 288). Die spätere Abwicklung derartiger Geschäfte hat grds. keinen (rückwirkenden) Einfluss auf die Höhe des Veräußerungsgewinns, sondern führt zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (s. § 24 Anm. 76 mwN; ROOLF/VAHL, DB 1983, 1964 [1968]). Eine bereits anlässlich des Ausscheidens gezahlte Abfindung/Entschädigung für einen Verzicht auf das zukünftige Ergebnis aus schwebenden Geschäften ist hingegen Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1 (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 153).

**Beteiligung an stillen Reserven:** Die stillen Reserven des übertragenen BV werden idR bereits durch die Höhe des Kaufpreises berücksichtigt. Veräußert ein Gesellschafter einen Mitunternehmeranteil bzw. scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus und erhält er dabei eine (gesonderte) Abfindung für seinen Anteil an den nachträglich – dh. nach dem Veräußerungszeitpunkt – auf-

gedeckten stillen Reserven des BV, zählt diese Abfindung zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1. Ist der ausgeschiedene Gesellschafter aufgrund einer gesonderten Vereinbarung erst am späteren Ergebnis der Aufdeckung beteiligt, liegen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2).

314 Einstweilen frei.

315

### III. Bewertung des Veräußerungspreises

**Nennwert bei Barpreis:** Ein in bar zu entrichtender Veräußerungspreis ist nach dem Nominalwertprinzip (s. § 2 Anm. 12) mit dem Nennwert der Kaufpreisforderung anzusetzen. Dies gilt auch für Forderungen, die nur kurzfristig gestundet werden (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 [161]; idR weniger als 12 Monate). Bei einem Kaufpreis in ausländ. Währung gilt der Umrechnungskurs im Zeitpunkt der Veräußerung (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]).

**Gemeiner Wert bei Sachleistungen:** Gegenleistungen des Erwerbers, die nicht in Geld, sondern im Rahmen eines Tauschs in geldwerten Leistungen (Sachleistungen) bestehen, werden mangels besonderer Regelungen des EStG nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 2–16 BewG mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Veräußerung erfasst (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 279; zum Zeitpunkt der Veräußerung s. Anm. 302, 336). Diese Grundsätze gelten auch, soweit der Veräußerer einzelne WG des BV (nicht wesentliche Betriebsgrundlagen) im Rahmen der Veräußerung in sein PV überführt (Abs. 3 Satz 7 analog; s. Anm. 305; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]; v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 [458] zur Betriebsaufgabe) – der gemeine Wert dieser WG erhöht den Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1.

Der Teilwert nach § 6 spielt nach hM nur innerhalb der Ermittlung des laufenden Gewinns eine Rolle (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [296 f.]). Auch bei der Veräußerung eines Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils durch eine Mitunternehmerschaft scheidet ein Ansatz der Teilwerte aus, um eine Gleichbehandlung sämtlicher Veräußerungsvorgänge iSd. Abs. 1 Satz 1 zu gewährleisten (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 109; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 395).

Für die Bewertung des Veräußerungspreises und die Entstehung des Veräußerungsgewinns spielt es keine Rolle, ob dem Veräußerer der Veräußerungserlös sofort (dh. zum Veräußerungszeitpunkt) oder später zufließt – maßgebend ist die entsprechende Forderung des Veräußerers zum Zeitpunkt der Veräußerung (Realisationsprinzip; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829 [830]). Zum Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungspreis s. Anm. 345 f.

**Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge:** Entscheidet sich der Veräußerer bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge für die Sofortversteuerung, entsteht ein begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 306). Der Veräußerungspreis entspricht dem (versicherungsmathematischen) Barwert der wiederkehrenden Bezüge (s. § 5 Anm. 1358). Bei der Berechnung des Kapitalwerts als dem gemeinen Wert ist von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen, sofern nicht ausdrücklich ein anderes bestimmt ist (R 16 Abs. 11 Satz 10 EStR; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10 [13]; v. 19.5.1992 – VI R 15/91, BFH/NV 1993, 87 [89]). Nach wohl hM gelten die §§ 13–16 BewG

nicht (zB SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 284, 294; aA FG Köln v. 11.7.1986, EFG 1986, 561 [562], rkr.).

**Veräußerung gegen Sachgüter:** Bei einer Veräußerung gegen Sachgüter als Gegenleistung des Erwerbers besteht der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 aus dem gemeinen Wert der eingetauschten (dh. erlangten) Gegenstände. Der allgemeine bilanzrechtl. Gewinnermittlungsgrundsatz, wonach beim Tausch von WG des BV die Gegenleistung dem Wert des jeweils getauschten (dh. hingegenbenen) WG entspricht (s. § 6 Anm. 325), ist im Rahmen des § 16 nicht anwendbar (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 279; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 108).

**Sachwertabfindung:** Der Abfindungsanspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters einer PersGes. gegen die verbleibenden Gesellschafter gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB entspricht dem Veräußerungspreis (s. Anm. 309) und wird grds. mit dem Nennwert der Forderung erfasst. Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter lediglich an Erfüllungs Statt (§ 364 Abs. 1 BGB) WG des Gesamtvermögens (BV) erhält und diese in sein PV überführt (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 521). Wird von vornherein ein Ausscheiden gegen Sachwertabfindung vereinbart, liegt ein Tauschgeschäft (Veräußerung gegen Sachgüter) vor: Der Veräußerungspreis entspricht dem gemeinen Wert der erlangten Abfindungsgüter (BFH v. 24.5.1973 – IV R 64/70, BStBl. II 1973, 655 [657]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 180).

**Stundung:** Kaufpreisforderungen, die für einen kürzeren Zeitraum als idR 12 Monate gestundet sind, werden im Rahmen des Veräußerungspreises mit dem Nennwert erfasst (BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 [161]). Besondere Umstände zum Zeitpunkt der Veräußerung rechtfertigen jedoch uU den Ansatz eines niedrigeren (oder gegebenenfalls höheren) Werts (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 106):

▶ *Zinslose oder niedrig verzinst Forderungen:* Die Kaufpreisforderungen sind bei einer Stundung von über einem Jahr gem. § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen (BFH v. 27.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159 [162]; v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 [161]).

▶ *(Hoch) verzinst Forderungen:* Forderungen, die auf der Basis des allgemeinen Zinsniveaus zum Zeitpunkt der Veräußerung hoch verzinst gestundet sind, werden idR ebenfalls mit dem Nennwert erfasst (H 16 Abs. 11 „Kaufpreisstundung“ EStH: gemeiner Wert). Ein höherer Ansatz ist nach Ansicht des BFH nur dann gerechtfertigt, wenn die „Zinsen in Wahrheit teilweise Kapital“ sind (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]). Bei einem Ansatz der Forderung über dem Nennwert dürfen die Zinsen allerdings nicht mehr in vollem Umfang als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7) oder nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2) erfasst werden (keine doppelte Besteuerung).

▶ *Drohender Ausfall der gestundeten Forderung:* Ist bereits zum Veräußerungszeitpunkt (ernstlich) zweifelhaft, ob der Erwerber die Kaufpreisforderung ganz oder teilweise erfüllen können, rechtfertigt sich ein Abschlag vom Nennwert, der gegebenenfalls zu schätzen ist (BFH v. 24.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159 [162]; v. 11.12.1990 – VIII R 37/88, BFH/NV 1991, 516 [517] mwN).

Die Forderung des Veräußerers auf den Veräußerungspreis stellt uE auch nach der Veräußerung bis zu vollständigen Tilgung grds. weiterhin BV dar (s. Anm. 305; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 381; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 106).

Die Zinszahlungen für die gestundete Forderung führen damit zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2). Zählt man die Forderung hingegen zum PV, entstehen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7).

**Vereinbarung eines überhöhten Veräußerungspreises:** s. Anm. 78.

**Wertsicherungsklausel:** s. BFH v. 24.4.1970 – VI R 212/69, BStBl. II 1970, 541 (543).

316–319 Einstweilen frei.

### 320 C. Abzug der Veräußerungskosten (Abs. 2 Satz 1)

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist gem. Abs. 2 Satz 1 der Veräußerungspreis um die „Veräußerungskosten“ zu kürzen und dem gem. Abs. 2 Satz 2 festgestellten Wert des BV oder des Anteils am BV gegenüber zu stellen. Die Veräußerungskosten mindern nur den begünstigten Gewinn und können nicht im Rahmen des laufenden Gewinns oder eventueller nachträglicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 als BA berücksichtigt werden (BFH v. 2.5.1990 – VIII R 204/85, BFH/NV 1990, 801; aA zT BÖDDINGHAUS/KLEVMAN, DB 1987, 120 [121]).

Zu dem im Gesetz nicht erwähnten Begriff der „Aufgabekosten“ s. Anm. 487.

**Begriff:** Veräußerungskosten iSd. Abs. 2 Satz 1 sind Kosten, die vom Veräußerer getragen werden und mit der Veräußerung in einer „unmittelbaren sachlichen Beziehung“ stehen (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]; v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287 [288]). Der geforderte Zusammenhang beurteilt sich nach zutreffender Ansicht ausschließlich nach dem Veranlassungsprinzip (so nunmehr ausdrücklich BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640]; v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458 [459]; v. 18.10.2000 – X R 70/97, BFH/NV 2001, 440 f. zur Vorfälligkeitsentschädigung).

**Beispiele:** Abfindungen (s. jedoch BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691 [692]); Grundbuchgebühren, Beratungs- und Notarkosten (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640]; v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628 [629]); Prozesskosten (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]); Vorfälligkeitsentschädigungen zur Ablösung eines betrieblichen Kredits (BFH v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126 [127 f.]; v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458 [459]; H 16 Abs. 12 „Vorfälligkeitsentschädigung“ EStH); Abfindungen zur Auflösung von Schuldverhältnissen (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 [561]).

Aufwendungen für eine fehlgeschlagene Veräußerung mindern als BA den laufenden Gewinn (FELIX, DStZ 1991, 373 [374]; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640 f.]; v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102 [104] zu § 17). Dagegen führt ein Wertverlust an WG des PV zu Veräußerungskosten, wenn dieser in einer unmittelbaren Beziehung zu einer in Kürze stattfindenden Betriebsveräußerung steht (FG Nürnberg. v. 3.11.1994, EFG 1995, 424, rkr.).

**Zeitpunkt:** Für die Annahme von Veräußerungskosten ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Veräußerungsvorgang allein nicht ausreichend. Auch Kosten, die in einem VZ vor oder nach einer Veräußerung aufgewendet werden, gelten bei entsprechender Veranlassung als Veräußerungskosten (zB BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637

[640 f.]; v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287 [288]: „Attraktivkraft des Veräußerungsvorgangs“; H 16 Abs. 12 „Veräußerungskosten“ EStH; aA BÖDDINGHAUS/KLEVEMAN, DB 1987, 120 [121 f.]). Ein zeitlicher Zusammenhang kann aber zumindest als Indiz für eine derartige Veranlassung gewertet werden (KEMPERMANN, FR 2000, 713).

**Nachträgliche Änderung der Veräußerungskosten:** s. Anm. 347.

**Steuern** zählen nur dann und insoweit zu den Veräußerungskosten, als ihre Entstehung einen unmittelbaren tatbestandlichen Bezug zum Veräußerungsvorgang aufweist (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 121).

Dies gilt zB für die GrESt. und die USt. (BFH v. 26.3.1992 – IV R 121/90, BStBl. II 1992, 1038; v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]), nach Ansicht des BFH jedoch nicht für die GewSt. auf den Gewinn aus einer das gesamte Nennkapital einer KapGes. umfassenden Beteiligung (BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100 [101]; H 16 Abs. 12 „Gewerbsteuer“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 302).

**Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren:** Zu den Veräußerungskosten im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens gem. § 3c Abs. 2 s. § 3c Anm. 51. Ab VZ 2009 werden Veräußerungskosten nach dem sog. Teileinkünfteverfahren zu 60 % berücksichtigt (§ 3c Abs. 2 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 [BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630]).

Einstweilen frei.

321–324

## D. Abzug des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1)

### I. Überblick

325

Zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns ist vom Veräußerungspreis (s. Anm. 305 ff.) neben den Veräußerungskosten (s. Anm. 320) „der Wert des Betriebsvermögens (Absatz 1 Satz 1 Nr. 1) oder der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und 3)“ abzuziehen (Abs. 2 Satz 1). Die Differenz entspricht als „übersteigender Betrag“ dem Veräußerungsgewinn; bei einer negativen Differenz liegt ein Veräußerungsverlust vor (BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854 f.]). Zur Abgrenzung vom unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 71.

**Wertermittlungsgrundsätze (Buchwert):** Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV ist als Buchwert nach Abs. 2 Satz 2 auf den Veräußerungszeitpunkt gem. § 4 Abs. 1, § 5 anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze festzustellen (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]). Zu Einzelheiten der Wertermittlung s. Anm. 335 ff.

▶ *Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung:* Der „Wert des Betriebsvermögens“ wird auf der Grundlage der letzten Schlussbilanz im Veräußerungszeitpunkt als Differenz zwischen den Buchwerten der (veräußerten) aktiven WG und der (übernommenen) passiven WG ermittelt.

▶ *Anteilsveräußerung:* Der „Wert des Anteils am Betriebsvermögen“ entspricht grds. dem Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten des (veräußerten) anteiligen Aktivvermögens und des (übernommenen) anteiligen Passivvermögens (Kapitalkonto, Ergänzungsbilanz, Sonderbilanz; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636] mwN; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 408).

**Teilentgeltliche Übertragung:** Bei einer teilentgeltlichen Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsübertragung iSd. Abs. 1 Satz 1 wird der Veräußerungsvorgang grds. nicht in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft aufgeteilt (Einheitstheorie; s. Anm. 76; BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37 [38]; H 16 Abs. 7 „Veräußerungsgewinn“ EStH). Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist gem. Abs. 2 Satz 1 das Entgelt (als Veräußerungspreis) dem Wert des BV oder des Anteils am BV gegenüber zu stellen (zB BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 [813 f.]).

**Negativer Buchwert:** Ist der Buchwert des übernommenen BV negativ, wird bei einer buchmäßigen Überschuldung zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns dieser Wert im Ergebnis dem Veräußerungspreis hinzugerechnet – die Subtraktion einer negativen Größe entspricht einer Addition (s. Anm. 308; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564] mwN).

Entsprechendes gilt, wenn das Kapitalkonto des ausscheidenden oder veräußernden Gesellschafters negativ ist: Der negative Buchwert wird ebenfalls dem Veräußerungspreis hinzugerechnet (hierzu H 16 Abs. 4 „Negatives Kapitalkonto“ EStH). Dies gilt allerdings nur, soweit das negative Kapitalkonto vor der Übertragung nicht ausgeglichen wird. Zur Abgrenzung vom unentgeltlichen Erwerb s. § 6 Anm. 1374.

## II. Umfang des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen

### 326 1. Allgemeine Grundsätze

Voraussetzung für die Begünstigung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 (Tarifbegünstigung) ist die Beendigung des bisherigen unternehmerischen Engagements durch eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 – für die Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt eine Ausnahme (s. Anm. 66, 136 f., 158). Zum BV bzw. Anteil am BV gem. Abs. 2 Satz 1 zählen damit sämtliche WG der veräußerten Sachgesamtheit im Veräußerungszeitpunkt einschließlich des SonderBV. Im Rahmen einer begünstigten Veräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 ist allerdings lediglich erforderlich, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen werden (s. Anm. 127). Behält der Veräußerer nicht wesentliche Betriebsgrundlagen zurück und überführt er diese – soweit rechtl. möglich – in sein PV (s. Anm. 305) oder veräußert er diese WG in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung an Dritte (s. Anm. 340), sind auch insoweit die stillen Reserven (begünstigt) aufzudecken: Die WG zählen mit ihren Buchwerten einerseits zum BV bzw. Anteil am BV iSd. Abs. 2 Satz 1, andererseits erhöht ihr gemeiner Wert (Abs. 3 Satz 7 analog) bzw. ihr Kaufpreis den Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1, der zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns dem Wert des BV bzw. des Anteils am BV gegenüber gestellt wird (zB BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 314; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 93). Zur Überführung zurückbehaltener WG in ein anderes BV des Veräußerers s. Anm. 128.

### 2. Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

#### 327 a) Veräußertes Betriebsvermögen

**Wesentliche Betriebsgrundlagen:** Die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – und damit einhergehend die stl. Begünstigung

des Veräußerungsgewinns – setzt voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum (zumindest) an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen wird (s. Anm. 125 ff.). Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 121.

Überführt der Veräußerer als Einzelunternehmer einen Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert in ein anderes BV, liegt keine Betriebsveräußerung vor, sondern die nicht begünstigte Veräußerung einzelner WG. Es entsteht insgesamt ein laufender Gewinn (BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [710]). Werden die WG hingegen zurückbehalten und ins PV überführt, kommt uU eine Betriebsaufgabe in Betracht (BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; v. 26.10.1977 – VIII R 146/74, BStBl. II 1978, 144 [146]; s. Anm. 128, 406, 425).

**Sonstiges Betriebsvermögen:** Neben der Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen als zwingend zu übertragendes BV bleibt es dem Veräußerer unbenommen, auch die WG des sonstigen aktiven BV (idR Umlaufvermögen) ganz oder teilweise an den Erwerber zu veräußern. Ein hieraus resultierender Gewinn zählt ebenfalls zum begünstigten Veräußerungsgewinn (s. Anm. 130). Das gleiche gilt, wenn die WG im Rahmen der Betriebsveräußerung (wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang) außerhalb der regulären bisherigen Tätigkeit an einen Dritten veräußert werden (s. Anm. 128, 340; zB BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369]).

Zur Veräußerung von Anteilen an einer Grundstückshandelsgesellschaft s. BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BFH/NV 2007, 692 (693 ff.) mwN.

**Übernahme von Verbindlichkeiten:** Übernimmt der Erwerber neben dem aktiven BV auch betriebliche (bilanzierte) Verbindlichkeiten, stellt dies zwar eine Form von Gegenleistung iwS dar und erhöht im Ergebnis den Veräußerungsgewinn. Die übernommenen Verbindlichkeiten zählen uE aber nicht zum Veräußerungspreis. Sie gelten bei der Veräußerung einer Sachgesamtheit vielmehr als veräußertes passives BV und mindern den Nettobuchwert des BV, was allerdings im Ergebnis ebenfalls zu einer Erhöhung des Veräußerungsgewinns führt (s. Anm. 64, 308; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BFHE 166, 7 [14]; v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853 f.]).

Die Übernahme privater Schulden und zu Recht nicht bilanzierter betrieblicher Verbindlichkeiten erhöht hingegen als (Teil-)Entgelt den Veräußerungspreis (s. Anm. 308; BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, DStR 2008, 963 [964]; v. 10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31 [33]; v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 [596]).

### b) Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern/Restbetriebsvermögen

328

Behält der Veräußerer WG zurück, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen, beeinflusst dies die ansonsten stl. begünstigte Veräußerung des Betriebs nicht (zB BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [713]; H 16 Abs. 1 „Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter“ EStH; KSM/REISS, § 16 Rn. B 226, F 8; s. Anm. 128). Es spielt dabei keine Rolle, ob diese WG ins PV überführt oder anderen Betriebszwecken zugeführt werden (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]; v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705). Die spätere Verwertung dieser WG führt zu nachträglichen, nicht begünstigten Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2.

Noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, wie diese nachträglichen Einkünfte zu ermitteln sind. Nach wohl hM gilt ausschließlich § 4 Abs. 3 (BFH v. 22.2.1978 – I R 137/74, BStBl. II 1978, 430 f.; Hess. FG v. 9.9.1998, EFG 1999, 16 [17], rkr.; H 16 Abs. 1 „Gewinnermittlung“ EStH; KSM/REISS, § 16 Rn. E 81; KEMPERMANN, FR 1998, 433 [434]). Der IV. Senat des BFH tendiert hingegen zu einem Wahlrecht zwischen § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 (BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 [510]; glA SCHIESSL, FR 2007, 136 ff.).

**Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen:** s. Anm. 128.

**Zwangs-Restbetriebsvermögen:** WG, die nur betrieblich genutzt werden können, bleiben zwingend bis zu ihrer Veräußerung RestBV und können nicht ins PV überführt werden (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 123; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 37). Dies gilt primär für WG des Umlaufvermögens, die ihrer Natur nach zur alsbaldigen Veräußerung bestimmt sind. Werden diese zurückbehaltenen WG in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung an Dritte veräußert, zählen die Gewinne zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn (zB BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 [106]; v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602 [603]).

**Wahl-Restbetriebsvermögen:** Hinsichtlich der WG, die auch privat genutzt werden können (zB gewillkürtes BV), hat der Veräußerer grds. die Wahl, ob er diese WG veräußert oder ins PV überführt – wird die Wahl nicht eindeutig ausgeübt, bleibt das bisherige BV auch nach der Betriebsveräußerung so lang BV, wie dies rechtlich möglich ist (BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186; v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936 [937]).

Die Überführung ins PV ist allerdings durch die uE zu weitgehende beschränkte Zwangsentnahmehese des BFH eingeschränkt: Danach werden die auch privat nutzbaren WG zwingend PV, sobald feststeht, dass eine spätere Veräußerung zu betrieblichen Zwecken ausgeschlossen ist oder mit einer Überführung ins PV nicht mehr zu rechnen ist (BFH v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877 [878]; v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936 [937]; kritisch KSM/REISS, § 16 Rn. E 75; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 38).

**Forderungen:** Bei Forderungen ist danach zu differenzieren, ob es sich um unbestrittene oder bestrittene Forderungen handelt:

► *Unbestrittene Forderungen* können nach wohl hM im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung zum gemeinen Wert ins PV überführt werden (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 125; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 39; offengelassen BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564 [565]; aA BFH v. 22.7.1966 – VI 12/65, BStBl. III 1966, 542 [544]; differenzierend KSM/REISS, § 16 Rn. E 80). Der Veräußerer kann die Forderung aber auch als BV ohne Betrieb fortführen, sofern noch mit einer betrieblichen Verwertung zu rechnen ist (s. auch BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385).

► *Bestrittene Forderungen:* Dem Grund und/oder der Höhe nach bestrittene Forderungen können nicht entnommen werden – dies gilt jedenfalls so lange, bis sie zu einer dem Grund und der Höhe nach gewissen Forderung werden (BFH v. 23.2.1995 – III B 134/94, BFH/NV 1995, 1060 [1061]; v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564 [566]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 126).

Zur Kaufpreisforderung als Wahl-RestBV s. Anm. 305.

**Verbindlichkeiten:** Auch bei Verbindlichkeiten ist zwischen unbestrittenen und bestrittenen Verbindlichkeiten zu unterscheiden:

► *Unbestrittene Verbindlichkeiten:* Verbindlichkeiten, die vom Erwerber nicht übernommen werden und bislang notwendiges BV waren, bleiben grds. auch nach der Betriebsveräußerung BV (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [824]; v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213 [214]; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 128; KSM/REISS, § 16 Rn. E 78). Etwas anderes gilt für Verbindlichkeiten, die aus dem Veräußerungspreis oder der Verwertung von zurückbehaltenen aktiven WG getilgt werden können. Diese werden zwingend zu notwendigem PV (BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213 [214]; v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321 [322 f.]; aA KSM/REISS, § 16 Rn. E 79).

► *Bestrittene Verbindlichkeiten:* Dem Grund und der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen) bleiben – zumindest bis zum Ende der Ungewissheit – BV (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509 [510]; v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537 [538]). Zu den Auswirkungen einer nachträglichen Verminderung der Ungewissheit auf die Höhe des Veräußerungsgewinns s. BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537.

### c) Betriebsveräußerung durch Personengesellschaft

329

Die Grundsätze zur begünstigten Betriebsveräußerung gelten auch für die Veräußerung durch eine PersGes. (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420 [422]): Sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen innerhalb eines einheitlichen Vorgangs auf einen Erwerber übertragen werden (s. hierzu Anm. 130).

**Gleichzeitige Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen:** Soweit SonderBV ebenfalls im Rahmen einer Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auf den Erwerber übertragen wird, entsteht auch hinsichtlich dieser WG ein stl. begünstigter Veräußerungsgewinn (s. Anm. 130; BFH v. 14.12.1994 – X R 128/92, BStBl. II 1995, 465 [466]; v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt oder nicht.

**Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen:** Die Realisierung eines stl. begünstigten Veräußerungsgewinns ist beim Zurückbehalt von SonderBV durch die Gesellschafter davon abhängig, ob diese WG wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen oder nicht (s. Anm. 130). Ist dies nicht der Fall, entsteht insgesamt ein begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1; der gemeine Wert der WG wird dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 hinzugerechnet (s. Anm. 305; zB BFH v. 24.8.1989 – IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132 [133]; v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 112).

Handelt es sich hingegen bei den zurückbehaltenen WG um wesentliche Betriebsgrundlagen, kommt uU bei dem betreffenden Gesellschafter eine begünstigte Aufgabe seines Mitunternehmeranteils (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 201 unter Hinweis auf BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771; v. 29.3.1971 – I R 161/68, BStBl. II 1972, 118; offengelassen BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58 [59]) oder eine Betriebsaufgabe in Betracht (s. Anm. 130; KIRCHHOFF/REISS VIII. § 16 Rn. 59).

**Betriebsveräußerung an einen Gesellschafter:** s. BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 f.

**Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns in laufenden Gewinn bei quotaler Beteiligungsidentität gem. Abs. 2 Satz 3:** s. Anm. 355 ff.

### 3. Teilbetriebsveräußerung

330

**Wesentliche Betriebsgrundlagen:** Die Veräußerung eines Teilbetriebs (zum Begriff s. Anm. 140) führt zu einem stl. begünstigten Veräußerungsgewinn, wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen werden (s. Anm. 150; zB BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [655]). Zur Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber s. Anm. 153.

Sofern nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs veräußert, sondern teilweise ins PV übernommen werden, liegt eine Teilbetriebsaufgabe vor, die aber ebenso stl. begünstigt ist (zB BFH v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69; s. Anm. 154, 408). Werden wesentliche Betriebsgrundlagen teilweise unter Buchwert-

fortführung in ein anderes BV übernommen, liegt insgesamt weder eine begünstigte Veräußerung noch eine Aufgabe des Teilbetriebs vor – es entsteht hinsichtlich der veräußerten WG ein laufender Gewinn (s. Anm. 154; BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409 [411]; v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376] mwN; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 153).

**Veräußerung von sonstigem Betriebsvermögen (nicht wesentliche Betriebsgrundlagen):** Werden neben den wesentlichen Betriebsgrundlagen weitere WG, die dem Teilbetrieb dienen, an den Erwerber veräußert, erhöht dies ebenfalls den stl. begünstigten Veräußerungsgewinn. Gleiches muss uE auch gelten, wenn diese WG im Rahmen der Teilbetriebsveräußerung (wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang; s. Anm. 340) außerhalb der bisherigen Tätigkeit an einen Dritten veräußert werden (BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369] zur Betriebsveräußerung; glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 43). Werden hingegen mit dem Teilbetrieb WG veräußert, die nicht dem Teilbetrieb dienen, entsteht insoweit ein nicht begünstigter laufender Gewinn (s. Anm. 154).

**Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern:** Eine stl. begünstigte Teilbetriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 liegt auch vor, wenn der Veräußerer nicht wesentliche Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs zurückbehält und diese in sein PV überführt (zB BFH v. 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]). Zum Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen s. Anm. 154.

**Teilbetriebsfiktion:** Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt eine 100 %-Kapitalbeteiligung kraft gesetzlicher Fiktion ebenfalls als Teilbetrieb, sofern die Anteile im BV gehalten werden (s. Anm. 160). Es entsteht ein stl. begünstigter Veräußerungsgewinn, sofern die gesamte Beteiligung gegen Entgelt auf einen Erwerber übertragen wird (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 164; s. Anm. 170).

Zum Wegfall der Tarifbegünstigung gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 seit VZ 2002 und zur Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung einer 100 %-Kapitalbeteiligung durch das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b) s. Anm. 162.

**Teilbetriebsveräußerung durch Personengesellschaft:** s. Anm. 156.

### 331 4. Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Die Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils erstreckt sich neben dem Anteil an den (aktiven und passiven) WG des Gesamthandsvermögens (BV) grds. auch auf das SonderBV des jeweiligen Mitunternehmers (zB BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [174]; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343] mwN). Eine stl. begünstigte Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt allerdings lediglich voraus, dass zusammen mit dem Anteil diejenigen WG des SonderBV an den Erwerber veräußert werden, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (s. Anm. 229 ff.).

Eine isolierte Veräußerung von SonderBV – dh. ohne eine Beteiligung am Gesamthandsvermögen – führt hingegen zu einem laufenden (nicht begünstigten) Gewinn (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 [512]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 414; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 213).

Werden WG des SonderBV zurückbehalten, ist danach zu differenzieren, ob es sich um wesentliche oder nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt:

**Wesentliche Betriebsgrundlagen:** Überführt der Veräußerer WG des SonderBV, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, in sein PV, liegt insgesamt eine begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (s. Anm. 407; glA

LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 201). Wird hingegen zu Buchwerten in ein anderes BV eingebracht, ist der Vorgang nach hM insgesamt weder eine begünstigte Anteilsveräußerung noch eine begünstigte Anteilsaufgabe (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BFH/NV 2001, 548 [549]; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [127]; v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 [636]; H 16 Abs. 4 „Sonderbetriebsvermögen“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 414).

**Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen:** Überführt der Anteilsveräußerer WG des SonderBV in sein PV, die nicht wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, liegt eine stl. begünstigte Anteilsveräußerung vor. Der gemeine Wert dieser WG zählt zum Veräußerungspreis und erhöht auf diese Weise den begünstigten Veräußerungsgewinn (BFH v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [113 f.]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 206). Gleiches gilt, wenn der Veräußerer diese WG in einem wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung an einen Dritten veräußert (s. Anm. 340).

### 5. Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

332

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA ist stl. begünstigt, sofern der gesamte Anteil in einem einheitlichen Vorgang an einen oder mehrere Erwerber veräußert wird (s. Anm. 264 ff.). Die Veräußerung eines Teilanteils führt seit VZ 2002 gem. Abs. 1 Satz 2 zu einem laufenden Gewinn.

Zur Beteiligung des persönlich haftenden Gesellschafters am Grundkapital der Gesellschaft s. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881.

Einstweilen frei.

333–334

## E. Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen (Abs. 2 Satz 2)

### I. Bedeutung des Satzes 2

335

Nach Abs. 2 Satz 2 ist der Wert des BV (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) bzw. des Anteils am BV (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3) „für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln“, wobei allerdings die Regeln über die laufende Bilanzierung – insbes. die zur periodengerechten Gewinnermittlung – keine Anwendung finden (zB BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909] mwN). Es gelten im Übrigen für die Bewertung des „Veräußerungsvermögens“ die allgemeinen handelsrechtl. und strechtl. Bilanzierungsgrundsätze (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]) – dies schließt auch die im Rahmen eines Veräußerungstatbestands gem. Abs. 1 Satz 1 ins PV überführten oder anderweitig verwerteten WG des BV ein (s. Anm. 305, 325 ff.). Die Vorschrift dient neben der Ermittlung des Werts des BV auch der Abgrenzung des (begünstigten) Veräußerungsgewinns vom laufenden Gewinn (s. Anm. 340) bzw. von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (s. § 24 Anm. 75 ff.).

Die Verweisung des Abs. 2 Satz 2 auf § 4 Abs. 1, § 5 zur Ermittlung des Werts des BV im Rahmen der Feststellung des begünstigten Veräußerungsgewinns ist insoweit erforderlich, als diese Vorschriften unmittelbar nur für die Ermittlung des laufenden Gewinns durch Bestandsvergleich gelten (BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 383).

Zum Umfang des BV bzw. des Anteils am BV s. Anm. 326 ff.

## II. Zeitpunkt der Wertermittlung

Der „Zeitpunkt der Veräußerung“ iSd. Abs. 2 Satz 2 – also der Zeitpunkt, auf den der Wert des BV zu ermitteln ist – entspricht grds. dem Zeitpunkt, in dem sich der Veräußerungsgewinn realisiert (s. Anm. 302): Er entsteht losgelöst von einer zivilrechtl. Betrachtungsweise idR zu dem Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum am veräußerten BV – zumindest der wesentlichen Betriebsgrundlagen – einvernehmlich auf den (oder die) Erwerber übergeht (zB BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [639]; v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902] mwN; v. 13.10.1972 – I R 213/69, BStBl. II 1973, 209 [210]).

Bei Veräußerungen, die sich über einen längeren Zeitraum – gegebenenfalls über zwei VZ – erstrecken, ist umstritten, auf welchen Zeitpunkt für die Wertermittlung des jeweils übertragenen BV abzustellen ist. Der Veräußerungsgewinn entsteht in diesen Fällen sukzessive mit der Übertragung des BV, wobei der anteilige Veräußerungsgewinn in dem VZ zu erfassen ist, in dem er jeweils realisiert wird (s. Anm. 302; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [394]). Um diesen sukzessiv entstehenden Veräußerungsgewinn auf der Basis jeweils „veräußerungsnaher“ Werte feststellen zu können, muss uE der Buchwert des gestaffelt übertragenen BV auf den jeweiligen Übertragungssichttag ermittelt werden (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 123).

Zur nachträglichen Änderung des Werts des BV s. Anm. 348.

## III. Wertermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5

### 337 1. Allgemeine Grundsätze

**Schlussbilanz:** Der Zeitpunkt der Veräußerung iSd. Abs. 2 Satz 2 markiert das Ende der laufenden gewerblichen Tätigkeit. Zur Ermittlung des laufenden Gewinns bis zu diesem Zeitpunkt hat der Veräußerer gem. § 6 Abs. 2 EStDV eine (letzte) Schlussbilanz nach den allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen unter Fortentwicklung der letzten regulären Bilanz zu erstellen (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]). Die Schlussbilanz schließt gleichzeitig ein Rumpfwj. ab, sofern der Veräußerungszeitpunkt nicht mit dem Ende des Wj. zusammenfällt. Der laufende Gewinn ergibt sich aus dem Vergleich der Schlussbilanz des (Rumpf-)Wj. mit der Bilanz zum Schluss des vorausgegangen Wj. (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 123). Zum formellen und materiellen Bilanzenzusammenhang s. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 (598).

Die einzelnen Ansätze in dieser (letzten) Schlussbilanz sind auch für die Ermittlung und die Bewertung des „Veräußerungsvermögens“ maßgebend – dies schließt auch die WG ein, die nicht veräußert, sondern ins PV überführt werden (s. Anm. 305, 326 ff.; *Schmidt/Wacker* XXVII. § 16 Rn. 314): Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV iSd. Abs. 2 Satz 2 entspricht grds. dem Buchwert des BV aus der Schlussbilanz (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]).

Der stl. begünstigte Veräußerungsgewinn errechnet sich aus dem in der Schlussbilanz ausgewiesenen Wert des BV, vermindert um den Veräußerungspreis und die Veräußerungskosten (Abs. 2 Satz 1). Die Schlussbilanz besitzt damit eine Doppelfunktion: Ermittlung und Abgrenzung des laufenden Gewinns einerseits und Ermittlung des Werts des (veräußerten) BV andererseits (BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460).

Zur Abgrenzung des laufenden Gewinns vom Veräußerungsgewinn s. Anm. 340.

**Veräußerungsbilanz:** Abs. 2 Satz 2 ordnet zwingend lediglich die Ermittlung des Werts des BV nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften auf der Basis der letzten regulären Bilanz an und begründet damit – wie auch § 6 Abs. 2 EStDV – keine eigenständige Bilanzierungspflicht auf den Zeitpunkt der Veräußerung (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 311; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460 zur Aufgabe). Im Hinblick auf eine umfassende und periodengerechte Gewinnermittlung ist mangels Rechtspflicht uE auch dann keine Veräußerungsbilanz aufzustellen, wenn im Einzelfall in der Schlussbilanz der Wert des „Veräußerungsvermögens“ lediglich nach den allgemeinen handelsrechtl. und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen unter Ausschluss der Regeln über die laufende Bilanzierung ermittelt wurde (s. Anm. 335); ggf. sind die in der Schlussbilanz nicht enthaltenen Bestandteile der periodengerechten Gewinnermittlung jedoch – gewissermaßen außerbilanziell – im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns entsprechend zu berücksichtigen. Dem Stpfl. steht es jedoch frei, neben der Schlussbilanz eine gesonderte Veräußerungsbilanz zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu erstellen.

Auch aus den sonstigen handels- und strechtl. Vorschriften folgt keine Verpflichtung zur Erstellung einer gesonderten „Veräußerungsbilanz“, da sich diese nach Ansicht des BFH und des Schrifttums ausschließlich auf die laufende Gewinnermittlung und nicht auf die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns beziehen (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [805]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 123).

Zur Erstellung einer Aufgabebilanz s. Anm. 480; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 (639).

**Einnahmen-Überschussrechnung:** Stpfl., die ihren laufenden Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 (Einnahmen-Überschussrechnung) ermittelt haben, müssen im Zeitpunkt einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 auf die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen (s. Anm. 339). Hintergrund dieses zwingenden Wechsels der Gewinnermittlungsart ist neben der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch die zutreffende Erfassung des laufenden Gewinns auf der Grundlage des allgemeinen Gewinnbegriffs des EStG (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239 [241]).

**Schätzung:** Hat der Veräußerer weder eine Schlussbilanz (§ 6 Abs. 2 EStDV) noch freiwillig eine gesonderte Veräußerungsbilanz erstellt, ist der Wert des BV nach den Grundsätzen der § 4 Abs. 1, § 5 auf den Zeitpunkt der Veräußerung zu schätzen (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]).

## 2. Wertermittlungsgrundsätze

338

Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV ist aufgrund der ausdrücklichen Verweisung des Abs. 2 Satz 2 auf § 4 Abs. 1 und § 5 auf der Basis der (letzten) Schlussbilanz anhand der allgemeinen handelsrechtl. und strechtl. Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dies bezieht sich auf die Frage des Ansatzes dem Grunde nach ebenso wie der Bewertung der Höhe nach (BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]; v. 11.12.1980 – I R 119/78 BStBl. II 1981, 460).

**Abschreibungen:** Bis zum Veräußerungszeitpunkt ist AfA noch zeitanteilig zu berücksichtigen (BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688 [689]). Ein Übergang zur linearen AfA im Jahr der Veräußerung ist zulässig (s. § 7 Anm. 372).

**Aktivierungsverbote:** Über die umfassende Verweisung auf § 5 gelten auch die strechtl. Aktivierungsverbote (zB § 5 Abs. 2 für immaterielle WG; FG Hamb. v. 8.12.1999, EFG 2000, 432, rkr.; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 123).

**Rücklagen (insbes. § 6b-Rücklagen):** Stfreie Rücklagen sind grds. anlässlich der Veräußerung aufzulösen. Die Gewinne aus der Auflösung zählen zum Veräußerungsgewinn (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]; v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848 [849]; H 16 Abs. 9 „Rücklage“ EStH; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 416). Zur § 6b-Rücklage im Fall der Betriebsveräußerung s. auch Anm. 121.

► *Bestehende § 6b-Rücklage:* Bei einer im Veräußerungszeitpunkt bestehenden § 6b-Rücklage hat der Veräußerer grds. die Wahl zwischen Auflösung und Fortführung, sofern im letzteren Fall die zeitlichen Voraussetzungen vorliegen (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367 [369]; R 6b. 2 Abs. 10 Satz 1 EStR; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 125a; s. § 6b Anm. 11). Wird die Rücklage bei der Veräußerung aufgelöst, zählt der Gewinn zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn. Die spätere Auflösung einer zunächst fortgeführten Rücklage führt hingegen zu nicht begünstigten nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348 [349 f.]; H 16 Abs. 9 „Rücklage“ EStH; s. § 24 Anm. 76).

► *Neu gebildete § 6b-Rücklage:* Wird anlässlich einer Betriebsveräußerung eine § 6b-Rücklage neu gebildet, mindert dies insoweit den Veräußerungsgewinn (zu den Voraussetzungen s. § 6b Anm. 11). Die spätere Auflösung führt zu nicht begünstigten nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348 [349 f.]). Zum Freibetrag nach Abs. 4 s. Anm. 520.

Zur Rücklage nach § 6b im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils s. BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558.

► *§ 7g-Rücklage:* Nach mittlerweile gefestigter Rspr. des BFH zählt der bei einer Betriebsveräußerung durch die Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 aF entstehende Gewinn zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn und nicht zum laufenden Gewinn (BFH v. 23.5.2007 – X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862 [1863 f.]; v. 20.12.2006 – X R 31/03, BFH/NV 2007, 824 [825 ff.]; v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596 [597]; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 318; PATT, EStB 2005, 299 ff.). Dieser Ansicht hat sich nunmehr auch die FinVerw. ausdrücklich angeschlossen (BMF v. 30.10.2007, BStBl. I 2007, 790; aA noch BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337; hierzu auch GÜNTHER, EStB 2007, 453 [454]). Im Zusammenhang mit den durch § 7g idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingeführten sog. Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe stellt sich die Frage der Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und stl. begünstigtem Veräußerungsgewinn nicht mehr, da (auch) im Fall der Betriebsveräußerung die Veranlagungen der Wj. rückwirkend zu korrigieren sind, in denen ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde (= laufender Gewinn des jeweiligen Wj.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 318; zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 23).

**Rückstellungen:** Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen erhöhen den Veräußerungsgewinn, sofern die Auflösung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht. Ein lediglich zeitlicher Zusammenhang genügt nicht (BFH v. 15.11.1979 – IV R 49/76, BStBl. II 1980, 150 [151]; H 16 Abs. 9 „Rückstellung“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 295).

**Unzutreffend bilanzierte Wirtschaftsgüter:** Wurden WG des PV in der Schlussbilanz zu Unrecht bilanziert, sind diese erfolgsneutral auszubuchen (BFH v. 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706 [707]). Zu Unrecht nicht bilanzierte WG sind mit dem Buchwert zu erfassen, der sich bei einer zutreffenden Bilanzierung ergeben hätte (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [291]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 327 f.).

Zu den Auswirkungen falscher Ansätze in der Schlussbilanz auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 348.

### 3. Besonderheiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

339

Stpfl., die bis zur Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ihren (laufenden) Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt haben, müssen zum Zweck (1) der Abgrenzung des laufenden Gewinns vom Gewinn aus der Veräußerung und (2) zur Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns fiktiv auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 übergehen (zwingender Wechsel der Gewinnermittlungsart; zB BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557; v. 15.5.1986 – IV R 146/84, BFH/NV 1988, 84). Auf Grundlage der Übergangsbilanz ist der Wert des BV gem. Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln. Der Stpfl. ist im Ergebnis so zu behandeln, als hätte er im Zeitpunkt der Veräußerung einen entsprechenden Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgenommen. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Vor §§ 4–7 Anm. 46, 65 ff. Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart im Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine PersGes. s. BFH v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385 (386 f.).

**Korrekturen (Zu- und Abrechnungen):** Der Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 bedingt einen Übergang vom Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 (s. § 4 Anm. 530) zum Realisationsprinzip (s. § 5 Anm. 220). Innerhalb dieses Wechsels muss dem Grundsatz der Totalgewinngleichheit zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden und dem Grundgedanken des Bilanzenzusammenhangs Rechnung getragen werden – einzelne Geschäftsvorfälle dürfen sich nicht doppelt und oder überhaupt nicht auf den (Total-)Gewinn auswirken. Zu diesem Zweck sind beim Wechsel zum Bestandsvergleich bestimmte Gewinnkorrekturen vorzunehmen (BFH v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314 f.; KANZLER, FR 1999, 225 [234 ff.]): Zurechnungen bei Vorfällen, die sich bislang noch nicht auf den Gewinn ausgewirkt haben, und Abrechnungen bei Vorfällen, die sich bereits im Rahmen der Überschussrechnung im Gewinn niedergeschlagen haben. Bei Geschäftsvorfällen, deren Gewinnauswirkung sich nach beiden Gewinnermittlungsmethoden nicht unterscheidet (zB durchlaufende Posten), sind keine Korrekturen veranlasst (s. hierzu Vor §§ 4–7 Anm. 64 mwN).

Eine – allerdings nicht abschließende – Übersicht über die relevanten Korrekturposten enthält Anl. 1 zu R 4.6 EStR. Die FinVerw. gibt darin im Einzelnen die bislang von der Rspr. des BFH entwickelten Grundsätze wieder (KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 218 f.).

**Übergangsgewinn als laufender Gewinn:** Die Zu- und Abrechnungen anlässlich eines Wechsels der Gewinnermittlungsart wirken sich stets nur innerhalb des laufenden Gewinns des letzten Wj. aus und zählen damit als Übergangsgewinn nicht zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707 [709]; v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [181]; v. 25.6.1970 – IV 340/65, BStBl. II 1970, 755; R 4.6 Abs. 1 Satz 5 EStR; SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 661; s. Vor §§ 4–7 Anm. 68). Dies ist die notwendige Folge der Fiktion, wonach der Stpfl. erst im

Zeitpunkt der Veräußerung (fiktiv) auf die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergeht und die Zu- und Abrechnungen Geschäftsvorfälle aus der Vergangenheit korrigieren (KANZLER, FR 1999, 225 [230]).

Ein durch Zurechnungen geballt im (letzten) Wj. vor der Veräußerung anfallender Übergangsgewinn kann nicht aus Billigkeitsgründen auf mehrere Wj. verteilt werden (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287 [288 f.]; v. 23.8.1991 – IV B 69/90, BFH/NV 1992, 512 [513]; v. 3.8.1967 – IV 30/65, BStBl. III 1967, 755; H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH).

**Stille Reserven:** Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart im Rahmen einer Betriebsveräußerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dürfen sich grds. keine Änderungen im Bestand des BV ergeben (keine Aufdeckung stiller Reserven; BFH v. 21.11.1973 – I R 252/71, BStBl. II 1974, 314 f.; KANZLER, FR 1999, 225 [232]).

#### 340 IV. Abgrenzung von laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungsgewinn ist im Hinblick auf die Begünstigung nach Abs. 4 (Freibetrag) und die Tarifiermäßigung nach § 34 zwingend vom laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb abzugrenzen. Maßgebend für die Abgrenzung ist der zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang der einzelnen Geschäftsvorfälle mit einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 einerseits bzw. dem laufenden Geschäftsbetrieb andererseits.

Die Differenzierung nach laufendem Gewinn bzw. Veräußerungsgewinn hat auch Auswirkungen auf die GewSt. Diese erfasst grds. nur den Gewinn (dh. Gewerbeertrag; § 7 Satz 1 GewStG) eines laufenden Gewerbebetriebs (BFH v. 22.12.1993 – I R 62/93, BStBl. II 1994, 352 f.; v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 [376]). Nach § 7 Satz 2 GewStG zählt zum Gewerbeertrag seit EZ 2002 (§ 36 Abs. 1 GewStG) aber auch der Gewinn aus der Veräußerung (oder Aufgabe) eines Betriebs bzw. Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft, eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, und des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, soweit der Gewinn nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt (hierzu BONERTZ, DStR 2002, 795 f.).

Zur Abgrenzung von Veräußerungsgewinn und nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 24 Anm. 75 f.

**Wirtschaftlicher Zusammenhang:** Den Veräußerungsgewinn beeinflussen (positiv wie negativ) nur diejenigen Geschäftsvorfälle, die mit der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (Mitunternehmer-)Anteils in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen – ein zeitlicher Zusammenhang allein genügt nicht (zB BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 [561 f.]; v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369]).

Der in der Praxis relevanteste Fall ist die Veräußerung von zurückbehaltenen WG, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen (idR Umlaufvermögen; s. Anm. 128). Ein laufender Gewinn liegt mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Veräußerung vor, wenn die WG im Wesentlichen an den bisherigen Kundenkreis veräußert werden (Fortsetzung der bisherigen regulären Geschäftstätigkeit; BFH v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985 [1987]; v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874 [876]; v. 3.3.1988 – IV R 212/85, BFH/NV 1988, 558 [559]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 342). Dies ist zB bei einem Räumungsverkauf der Fall (BFH v. 29.11.1988 – VIII R 316/82, BStBl. II 1989, 602 [603]; v. 14.11.1990 – X R 145/87, BFH/NV 1991, 373 [374]).

Nach der Rspr. des BFH fehlt ein wirtschaftlicher Zusammenhang in folgenden Fällen: Verkauf von Eigentumswohnungen im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467 ff.; v. 25.1.1995 – X R 76–77/92, BStBl. II 1995, 388 [389]; v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BFHE 172, 344 [347 f.]); Veräußerung eines Erbbaurechts samt Gebäude im Rahmen der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467 [468]); Verkauf vermieteter Büro- oder Wohneinheiten im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [540 ff.]; v. 22.4.1998 – IV B 66/97, BFH/NV 1998, 1520 [1521]); Veräußerung von Aktien im Rahmen eines gewerblichen Wertpapierhandels (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, DB 2001, 2276 [2278]).

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wird demgegenüber angenommen: Veräußerung selbsterzeugter Waren an Handelsvertreter (BFH v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368 [369]); Rücklieferung an Lieferanten oder an Abnehmer der gleichen Handelsstufe (BFH v. 2.7.1981 – IV R 136/79, BStBl. II 1981, 798 [799]).

Zur Veräußerung von Umlaufvermögen im Rahmen einer Aufgabe s. Anm. 481.

**Anteilsveräußerung:** Bei einer Anteilsveräußerung ist der Veräußerungsgewinn ebenfalls vom Anteil des Veräußerers am laufenden Gewinn der Gesellschaft zu trennen. Der Veräußerungsgewinn ist auf Ebene der Gesellschaft zu ermitteln; die Verteilung richtet sich primär nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel und subsidiär nach den gesetzlichen Bestimmungen (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [457]). Willkürliche Gewinnverlagerungen zum Zweck der Steuerersparnis sind stl. nicht anzuerkennen (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 435).

Erhält ein Gesellschafter bei seinem Ausscheiden von den verbleibenden Gesellschaftern eine Ausgleichszahlung dafür, dass er bis zu seinem Ausscheiden einen zu geringen Gewinnanteil erhalten hat, so hat dies keinen Einfluss auf die Höhe des Veräußerungsgewinns (BFH v. 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419 [422]).

Zum Einfluss des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns auf den laufenden Gewinn im Zusammenhang mit einer Gewinnzurechnung bei Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a s. BMF v. 12.6.2006, BStBl. I 2006, 416; v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 37.

**Abfindung eines Pensionsanspruchs:** s. BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 (561 f.).

**Auflösung einer § 6b-Rücklage:** s. Anm. 338.

**Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns in laufenden Gewinn (Abs. 2 Satz 3):** s. Anm. 355 ff.

Einstweilen frei.

341–344

## F. Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn

### I. Allgemeine Grundsätze und Rechtsentwicklung

345

Eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist grds. kein laufendes, sondern ein einmaliges und stl. punktuell zu erfassendes Ereignis. Der Stpfl. beendet seine bisherige gewerbliche Tätigkeit (s. Anm. 326) und erzielt durch die Übertragung des BV im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs und die Aufdeckung der stillen Reserven einen Veräußerungsgewinn, der im VZ seiner Realisierung zu versteuern ist. Über Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 ist dieser geballt anfallende Veräußerungsgewinn allerdings tarifwirksam begünstigt. Im Hinblick auf die punktuelle

Versteuerung und die tarifliche Begünstigung sind stl. relevante Ereignisse nach der Veräußerung – und gegebenenfalls nach Bestandskraft der Veranlagung – danach zu differenzieren, ob sie sich als rückwirkende Ereignisse auf die ursprünglich zugrunde gelegte Höhe des Veräußerungsgewinns iSd. Abs. 2 auswirken (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) oder ob sie zu (positiven oder negativen) nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 führen (grundlegend BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894 [896]; v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]; GROH, DB 1995, 2235 f.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 350 ff.). Eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns impliziert dabei eine Abweichung vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung und vom bilanziellen Stichtagsprinzip (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]; hierzu auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 316).

*Nach der früheren Rspr. des BFH* kam eine rückwirkende Änderung des Veräußerungspreises (und damit gleichzeitig des Veräußerungsgewinns) aufgrund von nachträglichen Ereignissen im Rahmen des § 16 grds. nicht in Betracht (zu den Hintergründen THEISEN, DStR 1994, 1560 [1562 ff.]). Dies galt zB für den nachträglichen Ausfall der Forderung auf den Veräußerungspreis, der überdies nicht als nachträglicher Verlust gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 angesehen wurde, da sich der Vorgang – so der BFH – in der stl. unbeachtlichen privaten Vermögenssphäre vollzogen habe (BFH v. 26.6.1985 – IV R 22/83, BFH/NV 1987, 24 [25]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 109a). Diese Rspr. ist allerdings seit den beiden Beschlüssen des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 1993 (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897) zumindest teilweise überholt.

**Abgrenzung nach den Umständen des Einzelfalls:** Für die Abgrenzung rückwirkender Ereignisse von solchen, die zu nachträglichen (positiven oder negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, hat der BFH bislang noch keine allgemeingültigen Grundsätze aufgestellt, so dass jede Fallgestaltung gesondert beurteilt werden muss (GROH, DB 1995, 2235 [2236]; hierzu auch H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts“ EStH). In Betracht kommen Ereignisse mit Auswirkung auf sämtliche drei Komponenten des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 2 Satz 1: den Veräußerungspreis, die Veräußerungskosten und den Wert des BV bzw. des Anteils am BV.

Zur Abgrenzung von Veräußerungsgewinn und nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 24 Anm. 75 ff.; zur Veräußerung eines Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung mit (nicht begünstigten) nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387.

## II. Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises

Der Gewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung realisiert sich zu dem Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum am BV auf den Erwerber übergeht (s. Anm. 302). Die Zahlung bzw. der Zufluss des Veräußerungspreises spielt grds. keine Rolle (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]): Der Gewinn wird durch die Gegenüberstellung des (vereinbarten) Veräußerungspreises einerseits und der Veräußerungskosten nebst Wert des BV oder des Anteils am BV andererseits ermittelt (Abs. 2 Satz 2). Ändert sich aufgrund nachträglicher Ereignisse die Höhe des Veräußerungspreises, dh. der tatsächlich erzielte Preis weicht vom ursprünglich vereinbarten Preis ab, kommt

nach der neueren Rspr. des BFH grds. eine rückwirkende Änderung des Veräußerungsgewinns (eventuell gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) in Betracht (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]; hierzu auch BORDEWIN, FR 1994, 555 ff.).

Zum Veräußerungspreis zählt auch der gemeine Wert ins PV übernommener WG, sofern es sich dabei nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (s. Anm. 305). Treten hinsichtlich dieser WG später Wertveränderungen ein, hat dies keine rückwirkenden Auswirkungen auf den Veräußerungsgewinn, sofern ihr Wert im Zeitpunkt der Veräußerung zutreffend angesetzt wurde (BFH v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 [571 ff.] zur Aufgabe).

**Ausfall der Forderung:** Unabhängig davon, ob die Forderung auf den Veräußerungspreis nach dem Zeitpunkt der Veräußerung zum PV oder dem sog. Wahl-RestBV zählt (s. Anm. 305), wirkt der spätere Ausfall der (gestundeten) Kaufpreisforderung auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurück (zB BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]; v. 28.7.1994 – IV R 53/91, BStBl. II 1995, 112 [114]; v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]; H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 381). Zur Stundung der Forderung auf den Veräußerungspreis s. Anm. 315.

**Wiederkehrende Bezüge:** Entsprechendes gilt bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge (s. Anm. 306), sofern sich der Veräußerer für eine Sofortversteuerung entschieden hat – nach Ansicht des BFH ist dies jedoch nicht beim vorzeitigen Versterben des Rentenberechtigten der Fall (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 [535]; v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [182]; kritisch KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 414).

**Erhöhung oder Minderung des Veräußerungspreises:** Ein stl. rückwirkendes Ereignis stellt auch die nachträgliche Erhöhung oder Minderung des Veräußerungspreises dar.

Einschlägige Fälle sind zB die endgültige Festlegung des Preises durch einen gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleich (BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]; v. 23.6.1988 – IV R 84/86, BStBl. II 1989, 41 [42]; v. 7.9.1972 – IV 311/65, BStBl. II 1973, 11 [12 f.]; H 16 Abs. 10 „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts“ EStH), die Erhöhung aufgrund einer Nachforderungsklausel (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 111) und die Herabsetzung aufgrund einer Minderung gem. §§ 437, 441 BGB (BFH v. 26.3.1988 – IV R 84/86, BFHE 154, 85 [87 f.]; BORDEWIN, FR 1994, 555 [559]).

**Rückgängigmachung der Veräußerung:** Macht der Erwerber von einem Rücktrittsrecht (zB §§ 437, 440 BGB) Gebrauch oder wird die Vereinbarung angefochten (§§ 119 ff. BGB), entfällt rückwirkend die vertragliche Rechtsgrundlage für die Veräußerung und damit für die Kaufpreiszahlung. Die ursprüngliche Veranlagung ist gegebenenfalls rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH v. 17.2.2004 – VIII R 28/02, BStBl. II 2005, 46 [47 f.] zu § 17; v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648 [649 f.]; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 387; hierzu auch BFH v. 19.8.2003 – VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107; BAHNS, FR 2004, 317 ff.). Zur Nichtigkeit s. BFH v. 17.2.2004 – VIII R 28/02, BStBl. II 2005, 46 (48 f.) zu § 17.

**Erlas der Forderung:** Erlässt der Veräußerer die Forderung auf den Veräußerungspreis aus betrieblichen Gründen (§ 397 BGB), führt dies ebenfalls zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungsgewinns (glA BORDEWIN, FR 1994, 555 [560]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 113). Zum Erlas aus privaten Gründen s. BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648 (650) zu § 17; FG Düss. v. 4.3.1998, EFG 1998, 873 (874), rkr.

347

### III. Nachträgliche Änderung der Veräußerungskosten

Die nachträgliche Minderung oder Erhöhung der Veräußerungskosten führt ebenfalls zu einer entsprechenden rückwirkenden Änderung des Veräußerungsgewinns (BFH v. 8.10.1997 – XI R 20/97, BFH/NV 1998, 701 [702]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 303 unter Hinweis auf BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894; damit überholt BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563) – die Veranlagung ist gegebenenfalls rückwirkend gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Das Gleiche gilt, wenn Veräußerungskosten erst in einem VZ nach der Veräußerung aufgewendet werden (FG Düss. v. 15.2.2005, EFG 2005, 957 f., nrkr., Rev. Az. BFH IV R 72/05; glA GROH, DB 1995, 2235 [2238]; BORDEWIN, FR 1994, 555 [564]).

348

### IV. Nachträgliche Änderung des Werts des Betriebsvermögens

Ergibt sich aufgrund nachträglicher Umstände, dass der Wert des BV bzw. des Anteils am BV gem. Abs. 2 Sätze 1 und 2 zum Zeitpunkt der Veräußerung unzutreffend – weil zu hoch oder zu niedrig – angesetzt wurde, sind der Veräußerungsgewinn und seine Festsetzung rückwirkend zu ändern (BFH v. 19.7.1993 – GrS 1/92, BStBl. II 1993, 894 [896]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 315; BORDEWIN, FR 1994, 555 [561 ff.]).

Ein rückwirkendes Ereignis hat der BFH auch angenommen, wenn der Erwerber eines Gewerbebetriebs nicht – wie vereinbart – den Veräußerer von sämtlichen Betriebschulden freistellt und dieser in einem späteren VZ aus einem als Sicherheit bestellten Grundpfandrecht in Anspruch genommen wird (BFH v. 21.12.1993 – VIII R 315/84, BFH/NV 1994, 626 f.).

349–354 Einstweilen frei.

## G. Veräußerung an sich selbst (Abs. 2 Satz 3)

355

### I. Überblick und Rechtsentwicklung

**Rechtsentwicklung:** Abs. 2 Satz 3 fingiert mit seiner Einführung durch das StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) seit VZ 1994 einen laufenden Gewinn, sofern bei einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 „auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind“ – ein gem. Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 begünstigter Veräußerungsgewinn wird damit nur noch bei Veräußerungen an Dritte realisiert (BRDrucks. 612/93, 82; SCHULTZ, DStR 1994, 521). Mit dieser gesetzlichen Fiktion reagierte der Gesetzgeber insbes. auf Missbräuche durch das sog. Aufstockungsmodell, bei dem der Stpfl. bei einer – gemessen an wirtschaftlichen Gesichtspunkten – „Veräußerung an sich selbst“ die Möglichkeit hatte, einerseits die stillen Reserven im BV stl. begünstigt aufzudecken und andererseits neues Abschreibungsvolumen für zukünftige laufende Gewinne aus Gewerbebetrieb zu schaffen (hierzu GROH, DB 1996, 2356).

Korrespondierende Regelungen enthalten Abs. 3 Satz 5 und § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG: Nach § 24 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UmwStG iVm. Abs. 2 Satz 3 gilt ein Gewinn bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. bei gleichzeitigem Ansatz des eingebrachten BV mit dem gemeinen Wert und entsprechend der Beteiligungsidentität („Veräußerung an sich selbst“)

als laufender Gewinn (BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128a; KORN/STAHL, § 16 Rn. 220). Zu Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 478.

**Bedeutung der Fiktion:** Die gesetzliche Fiktion laufender Gewinne im Rahmen einer Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1 bezieht sich uE nur auf die Ermittlung des nach Abs. 4 und § 34 begünstigten Veräußerungsgewinns: Wird der Gewinn ganz oder teilweise gem. Abs. 2 Satz 3 in einen laufenden Gewinn umqualifiziert, nimmt dies dem Veräußerungsvorgang nicht den grundsätzlichen Charakter einer Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 im Übrigen (glA SAGASSER/SCHÜPPEN, DStR 1994, 265 [267]).

**Verhältnis zur Gewerbesteuer:** Die GewStPflcht des fiktiven laufenden Gewinns wird vom BFH und der FinVerw. bejaht (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [755 f.]; Abs. 2 ist allgemeine Gewinnermittlungsnorm; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.17). Das Schrifttum ist aber zu Recht überwiegend aA, da sich Abs. 2 Satz 3 lediglich auf die Ermittlung des stl. begünstigten Veräußerungsgewinns bezieht (zB SCHULTZ, DStR 1994, 521 [522 ff.]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128a mwN).

**Tatbestandsvoraussetzungen:** In tatbestandlicher Hinsicht setzt die Fiktion nach Abs. 2 Satz 3 voraus:

- entgeltliches oder teilentgeltliches Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1,
- Einzelunternehmer oder Mitunternehmer auf Veräußerer- und Erwerberseite,
- Beteiligungsidentität auf Veräußerer- und Erwerberseite.

## II. Veräußerungsgeschäft

356

Die Fiktion eines laufenden Gewinns nach Abs. 2 Satz 3 gilt für sämtliche Veräußerungen iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [756]): Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), eines ganzen Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder eines ganzen Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

Für Veräußerungen eines Teils eines Mitunternehmeranteils ordnet bereits Abs. 1 Satz 2 seit VZ 2002 an, dass ein laufender Gewinn erzielt wird (s. Anm. 301). Dies gilt in jedem Fall und unabhängig davon, ob die „Veräußerung an sich selbst“ oder einen Dritten erfolgt.

Die Umqualifizierung in laufenden Gewinn setzt nach dem Wortlaut ein Veräußerungsgeschäft iSd. einer entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung des Eigentums voraus. Nach Ansicht des BFH ist Abs. 2 Satz 3 auch anwendbar, sofern bei Einbringungen in das SonderBV des Stpfl. Gewinne entstehen (BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]; GROH, DB 1996, 2356 [2358]). Zur Umqualifizierung in laufenden Gewinn im Rahmen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 478; FG Münster v. 26.1.2006, EFG 2006, 799 f., nrkr., NZB Az. BFH VIII B 51/06.

**Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen:** Die Fiktion des Abs. 2 Satz 3 erstreckt sich auch auf WG des SonderBV, sofern diese im Rahmen einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 veräußert werden: Entsprechend der Beteiligungsidentität auf beiden Seiten des Veräußerungsgeschäfts wird der Veräußerungsgewinn in laufenden – und damit stl. nicht begünstigten – Gewinn umqualifi-

ziert (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128b; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 111; GROH, DB 1996, 2356 [2357]; SCHIFFERS, BB 1994, 1469 [1471]).

**Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens:** Behält der Veräußerer einzelne WG des BV zurück und überführt er diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebs- oder Anteilsveräußerung – soweit rechtl. möglich – in sein PV, ist Abs. 2 Satz 3 insoweit nicht anwendbar (s. Anm. 305, 328; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128b; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 3).

► *Wesentliche Betriebsgrundlagen:* Behält der Veräußerer wesentliche Betriebsgrundlagen zurück, scheidet von vornherein eine stl. begünstigte Betriebs- oder Anteilsveräußerung gem. Abs. 1 Satz 1 aus. UU kommt jedoch eine entsprechende Aufgabe iSd. Abs. 3 Satz 1 in Betracht (GROH, DB 1996, 2356 [2357]; s. Anm. 407).

► *Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen:* Beim Zurückbehalt von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen anlässlich einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 zählt der gemeine Wert der ins PV überführten WG zum Veräußerungspreis (s. Anm. 305). Hinsichtlich dieser „entnommenen“ WG liegt kein entgeltliches oder teilentgeltliches Veräußerungsgeschäft als tatbestandliche Voraussetzung der Fiktion laufender Gewinne gem. Abs. 2 Satz 3 vor (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128b). Der Veräußerungsgewinn ist demnach gegebenenfalls in einen begünstigten Teil und einen nicht begünstigten Teil (Fiktion eines laufenden Gewinns gem. Abs. 2 Satz 3) aufzuspalten (GROH, DB 1996, 2356 [2357]).

### III. Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers

Die Fiktion des Abs. 2 Satz 3 setzt eine (auch partielle) Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers voraus. In den Anwendungsbereich fallen Einzelunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), dh. Gesellschafter einer PersGes., atypisch stille Gesellschafter oder atypisch Unterbeteiligte. Nach hM genügt auch eine mittelbare Beteiligung iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 97; SCHIFFERS, BB 1994, 1469 [1472]; GROH, DB 1996, 2356 [2357]). Mittelbare Beteiligungen über KapGes. als juristische Personen sind hingegen nicht betroffen. Dies gilt auch für die Fälle, in denen zB der veräußernde Einzelunternehmer an einer erwerbenden KapGes. zu 100 % beteiligt ist (KORN/STAHL, § 16 Rn. 221; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128b).

Zur Vermeidung der Fiktion eines laufenden Gewinns wird im Schrifttum mitunter die Veräußerung an eine eigens gegründete KapGes. mit späterer Umwandlung in eine PersGes. empfohlen (zB PYSZKA/KAMPHAUS, DStR 1998, 108 [109 f.]). Im Hinblick auf § 42 AO sollte jedoch bei derartigen Gestaltungen zumindest ein ausreichender Zeitraum zwischen Veräußerung und Umwandlung der KapGes. liegen.

**Mitunternehmerschaften:** Bei Veräußerungen zwischen Mitunternehmer(n) und Mitunternehmerschaft(en) ist zur Bestimmung der personellen Identität auf Seiten des Veräußerers und des Erwerbers auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse im Veräußerungszeitpunkt (s. Anm. 302) abzustellen. Dies folgt nicht zuletzt aus der gesetzlichen Formulierung „soweit“.

Die Fiktion eines laufenden Gewinns betrifft damit nur diejenigen Mitunternehmer, die auf beiden Seiten eines Veräußerungsgeschäftes stehen (quotale Beteiligungsidentität). Die übrigen Mitunternehmer erzielen als fremde Dritte einen (begünstigten) Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Satz 1 (LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128b; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 111). Zur Auseinandersetzung der Gesellschafter (zweier)

personenidentischer Gesellschaften s. BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 (701); WENDT, FR 2003, 659 f.

**Nahe Angehörige:** UE vermitteln nahe Angehörige iSd. § 15 AO nicht die geforderte Identität des Unternehmers/Mitunternehmers im Rahmen des Abs. 2 Satz 3. Die Vorschrift erfasst nur Veräußerungsvorgänge, die nach einer wirtschaftlichen Betrachtung einer „Veräußerung an sich selbst“ gleichkommen. Gleichwohl ist Abs. 2 Satz 3 eindeutig personenbezogen formuliert („dieselben Personen“) und rechtfertigt damit keine Ausweitung des betroffenen Personenkreises über die konkreten Vertragsparteien hinaus (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128a; KORN, KÖSDI 1994, 9678 [9685]).

#### IV. Rechtsfolge: Fiktion eines laufenden Gewinns

358

Abs. 2 Satz 3 qualifiziert den Veräußerungsgewinn des Stpfl. bei einer personellen Identität auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers in einen „laufenden Gewinn“ um. Diese Umqualifizierung erstreckt sich angesichts des Wortlauts („Veräußerer“/„Erwerber“) jedoch nur auf den Teil des Veräußerungsgewinns, der unmittelbar auf die Veräußerung iS einer Übertragung von Eigentum gegen Entgelt zurückzuführen ist. Werden zB anlässlich einer Betriebsveräußerung einzelne WG des BV zurückbehalten und ins PV überführt, resultiert der Veräußerungsgewinn insoweit nicht unmittelbar aus einer entgeltlichen Veräußerung und unterliegt nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 2 (hierzu SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 3; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128c mwN). Die gesetzliche Fiktion nach Abs. 2 Satz 3 hat zur Folge, dass der umqualifizierte Veräußerungsgewinn nicht nach Abs. 4 (Freibetrag für eine Veräußerung aus Altersgründen oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit; s. Anm. 500 ff.) oder nach § 34 (Tarifentlastung) begünstigt ist – dies gilt aber nur in dem Umfang, in dem eine oder mehrere Personen auf beiden Seiten eines Veräußerungsgeschäfts auftreten („insoweit“).

Problematisch ist die Berechnung des nicht begünstigten Gewinns damit in den Fällen, in denen PersGes. an einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 beteiligt sind. Nach hM handelt es sich bei Abs. 2 Satz 3 um eine gewinnbezogene Vorschrift, womit für die Beteiligungsidentität auf den Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewinn der Gesellschaft abzustellen ist (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [757]: Gewinnverteilungsschlüssel; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 128b; GROH, DB 1996, 2356 [2357]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 3, 97, 111; aA noch BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178 [181]: Anteil des einzelnen Mitunternehmers am stl. BV der Gesellschaft). Treten Mitunternehmerschaften auf Veräußerer- und Erwerberseite auf, ist das Verhältnis des Anteils des einzelnen Mitunternehmers an der veräußernden PersGes. zum Anteil an der erwerbenden PersGes. maßgeblich (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 111).

**Beispiel 1:** Die Gesellschafter A und B sind an der AB-OHG zu jeweils  $\frac{1}{2}$  beteiligt. Veräußert A seinen Gewerbebetrieb an die AB-OHG, ist der Veräußerungsgewinn zu  $\frac{1}{2}$  stl. begünstigt und gilt zu  $\frac{1}{2}$  als laufender Gewinn.

**Beispiel 2:** Die Gesellschafter A und B sind zu jeweils  $\frac{1}{2}$  (=  $\frac{3}{6}$ ) an der AB-OHG beteiligt. Veräußert die AB-OHG ihren Geschäftsbetrieb an die ABC-OHG, an der die Gesellschafter A, B und C zu jeweils  $\frac{1}{3}$  (=  $\frac{2}{6}$ ) beteiligt sind, ist der Veräußerungsgewinn zu  $\frac{1}{3}$  stl. begünstigt und gilt zu  $\frac{2}{3}$  als laufender Gewinn.

**Beispiel 3:** Die Gesellschafter A und B sind an der AB-OHG zu jeweils  $\frac{1}{2}$  beteiligt. Sie veräußern ihre Gesellschaftsanteile an die AB-GmbH & Co. KG, an deren Kapital

sie als Kommanditisten ebenfalls zu jeweils  $\frac{1}{2}$  beteiligt sind. Der Veräußerungsgewinn ist – streng nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 3 – zu  $\frac{1}{2}$  stl. begünstigt und gilt zu  $\frac{1}{2}$  als laufender Gewinn, obwohl nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise A und B ihre Gesellschaftsanteile in vollem Umfang jeweils „an sich selbst“ veräußern. Auch wenn der Gesetzgeber mit der Einführung des Abs. 2 Satz 3 beabsichtigt hat, derartige Veräußerungen ebenfalls stl. nicht – dh. auch nicht teilweise – zu begünstigen, lässt sich uE das Ergebnis und das redaktionelle Versehen des Gesetzgebers angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht im Wege einer teleologischen Auslegung korrigieren (glA zB BREIDENBACH, DB 1995, 296 f.; aA wohl GROH, DB 1996, 2356 [2357]; s. hierzu auch WENDT, Stbg. 1999, 1 [14] mwN).

Zur Berechnung des fiktiven laufenden Gewinns s. auch BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.16; GROH, DB 1996, 2356 f.; SAGASSER/SCHÜPPEN, DStR 1994, 265 (267).

359–399 Einstweilen frei.

### Erläuterungen zu Abs. 3: Betriebsaufgabe

**Schrifttum** (zur Realteilung s. vor Anm. 440, zur Veräußerung an sich selbst s. vor Anm. 478, zum Aufgabegewinn s. vor Anm. 480, zur Betriebsverpachtung im Ganzen s. vor Anm. 491): HEUER, Beginn der Aufgabe eines Gewerbebetriebs, FR 1974, 593; STRECK, Zur Abgrenzung des laufenden vom begünstigten Gewinn bei Betriebsaufgabe, DB 1975, 521; WENDT, Veräußerung, Verpachtung und Aufgabe des Betriebs im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, StKongRep. 1976, 173; FELIX, Zur Gewinnrealisierung – insbesondere zur Veräußerung, Aufgabe, Entstrickung und Wechsel der Einkunftsart, StKongRep. 1980, 129; RUPPE (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG 4 (1981), alle Beiträge; SEUTTER, Unternehmensaufgabe und Ertragsteuern, Köln 1981, zugl. Diss. Hamburg 1980; HERZIG, Ausgewählte Steuerfragen zur Beendigung einer unternehmerischen Tätigkeit, BB 1985, 741; KESSLER, Die Einstellung der Tätigkeit – ein neues Tatbestandsmerkmal der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe?, BB 1986, 1441; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Köln 1987; EHLERS, Vermeidung der Realisierung stiller Reserven bei Betriebsbeendigung – zugleich ein Beitrag zur Problematik sog. Auffanggesellschaften, DStZ 1987, 557; PELKA, Strategien gegen die Zwangsrealisierung von stillen Reserven, FR 1987, 321; SCHÖN, Die „Betriebsaufgabe“ des Gesellschaftsanteils – ein steuerrechtliches Phantom, BB 1988, 1866; STRECK, Gestaltungen zur Vermeidung der Betriebsaufgabe, FR 1988, 57; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe aus der Sicht der neueren Rechtsprechung, DStZ 1989, 443; HOLZAPFEL/RAUPACH/SCHWARZE/STROBL, Die Beendigung des Unternehmens (außer Konkurs), JbFSr 1990/91, 275; COSTEDE, Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, 19; KÜPER, „Aufgabe“ land- und forstwirtschaftlicher Betriebe in verjährender Zeit, Inf. 1996, 712; BODDEN, Übertragung eines Mitunternehmeranteils und Überführung von wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ins Privatvermögen, FR 1997, 757; GLANEGGER, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 1329; WENDT, Zur Grauzone zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsänderung, FR 1998, 264; HECKEL, Das Ende gewerblicher Tätigkeit trotz Fortbestand des Betriebs, Diss. Würzburg 1999; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg. 1999, 1; HERFF, Erwünschte und unerwünschte Betriebsaufgaben, KÖSDI 2000, 12453; BECKER, Praktische Probleme bei Eintritt und Wegfall der Liebhaberei, INF 2001, 487; STAHL, Begünstigte Betriebsaufgabe oder nichtbegünstigte Betriebsabwicklung, BeSt. 2001, 13; MÄRKLE, Die Betriebsunterbrechung und der ruhende Betrieb in der Ertragsbesteuerung, BB 2002, 17; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; SCHULZE ZUR WIESCHE, Betriebsveräußerung, Gesellschafterwechsel und Betriebsaufgabe im Steuerrecht, 8. Aufl. Heidelberg 2002; LEY, Ertragsteuerbrennpunkte bei der Liquidation einer GmbH & Co. KG, KÖSDI 2005, 14815; ROGALL, Steuerneutrale

Bar- und Sachabfindung beim Ausscheiden aus Personengesellschaften – zum Verhältnis von § 6 Abs. 5 EStG zu § 16 EStG, DStR 2006, 731; STAHL, Betriebsaufgabe und -unterbrechung: Abgrenzung und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2006, 15125.

## A. Betriebsaufgabe als fiktiver Veräußerungstatbestand (Abs. 3 Satz 1)

### I. „Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe ...“

#### 1. Fiktion der Veräußerung

400

Abs. 3 Satz 1 behandelt die Betriebsaufgabe als fiktiven (Betriebs-)Veräußerungstatbestand. Ebenso wie bei EinzelWG der Entnahme teilweise die Vorstellung einer „Veräußerung an den Betriebsinhaber“ zugrunde liegt (BFH v. 10.1.1963 – IV 214/58 S, BStBl. III 1963, 261), wird die Betriebsaufgabe als „Totalentnahme“ (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 [171]; v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [478]; v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 unter I.1.c) und damit als Gesamtveräußerung angesehen. Beide Analogien stoßen allerdings rasch an ihre Grenzen: So zieht die Rspr. gerade nicht die Konsequenz, die Entnahme der Veräußerung in jeder Hinsicht gleichzustellen (zB für § 6b BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; v. 28.7.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225). Ebenso hat auch der Gesetzgeber keinen Gleichlauf zwischen Betriebsaufgabe und „Totalentnahme“ geschaffen: Während bei der Betriebsaufgabe der gemeine Wert anzusetzen ist (Satz 7), sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 für die Entnahme grds. den Teilwert vor, was seine Begründung in der dort unterstellten Fortführung des Betriebs findet.

Die Behandlung der Aufgabe als fiktive Veräußerung ist uE gerechtfertigt. Denn die Notwendigkeit der stl. Erfassung des Totalgewinns eines jeden Betriebs gebietet die Gleichstellung mit der Beendigung der Einkunftserzielung durch Betriebsveräußerung. Dies gilt trotz des Umstands, dass bei Aufgabevorgängen – im Gegensatz zu Veräußerungen – dem Stpfl. idR keine Liquidität zur Entrichtung der anfallenden Steuern zufließt (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415). Angesichts dieser Gleichstellung von Betriebsveräußerung und -aufgabe kann die Praxis in Grenzfällen (zB der überwiegende Teil der WG wird einheitlich veräußert, der kleinere Teil ins PV überführt) offen lassen, welcher Tatbestand gegeben ist (zB BFH v. 27.3.1987 – III R 214/83, BFH/NV 1987, 578).

Ohne die ausdrückliche gesetzliche Regelung wären Aufgabevorgänge nach allgemeinen strechtl. Grundsätzen zu beurteilen. Dazu wird überwiegend vertreten, die Vorschrift sei nur deklaratorisch (zB BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70; v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [714]); die Folge der Gewinnrealisierung ergebe sich schon aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Abs. 3 stellt sich dann nur noch als begünstigende Regelung für die Zuordnung des Aufgabegewinns zu den außerordentlichen Einkünften dar (zu weiteren Nachweisen und zur Kritik vgl. Anm. 3, 51).

#### 2. Folge der Fiktion: Anwendung der Abs. 1, 2 und 4 sowie des § 34

401

**Gewinnrealisierung, aber Begünstigung:** Die Fiktion ermöglicht zunächst, die stillen Reserven als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen (Abs. 1). Gleichzeitig wird der Aufgabegewinn den Begünstigungsvorschriften des Abs. 4 (Freibetrag) und des § 34 Abs. 2 Nr. 1 (ermäßigter StSatz) zugeordnet, obwohl dort jeweils nur von „Veräußerungsgewinn“ die Rede ist. Für die Ermittlung des

Aufgabegewinn kann auf Abs. 2 (Veräußerungsgewinn) zurückgegriffen werden, soweit die Spezialvorschriften der Sätze 6–8 keine Regelung enthalten.

**Gewerbesteuer:** Ebenso wie Veräußerungsgewinne unterliegen auch Aufgabegewinne grds. nicht der GewSt. (s. Anm. 40). Seit 2002 gilt dies für Mitunternehmerschaften jedoch nur noch, soweit der Aufgabegewinn auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 GewStG; dazu NEU, DStR 2002, 1078 mwN). In dieser Ausnahmeregelung ist neben der Veräußerung auch die Aufgabe ausdrücklich erwähnt, was angesichts der durch Abs. 3 Satz 1 bewirkten Fiktion nicht erforderlich gewesen wäre.

**Weitere Rechtsfolgen der Betriebsaufgabe:** Wurde für nicht entnommenen Gewinn die Begünstigung nach § 34a in Anspruch genommen, ist mit der Aufgabe die Nachversteuerung durchzuführen (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1). Ein Zinsvortrag nach § 4h geht mit der Betriebsaufgabe unter (§ 4h Abs. 5 Satz 1).

402–404 Einstweilen frei.

## II. „Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3“

### 405 1. Überblick über die Merkmale der Betriebsaufgabe

**Formeln der Rechtsprechung:** In Ermangelung einer gesetzlichen Begriffsbestimmung hat die Rspr. eine eigene Formel entwickelt, um den wirtschaftlichen Vorgang der Betriebsaufgabe sprachlich zu umschreiben. Danach muss der Betriebsinhaber aufgrund eines Entschlusses, den Betrieb aufzugeben, die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche (werbende) Tätigkeit endgültig einstellen und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder insgesamt in das PV überführen, anderen betriebsfremden Zwecken zuführen oder an verschiedene Erwerber veräußern, so dass der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört und dadurch die stillen Reserven in einem Zug aufgedeckt werden.

BFH v. 23.6.1977 – IV R 81/73, BStBl. II 1977, 721; v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838; v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186; v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231 unter II.1.a; v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BStBl. II 2006, 652 unter II.1.a.

**Typusbegriff:** Die genannten Umschreibungen haben in der Rspr. zur Herausbildung von Merkmalen geführt, die zur Verwirklichung des Tatbestands der Betriebsaufgabe erfüllt sein müssen. Jedoch gibt es – mit Ausnahme der Forderung nach einem „einheitlichen Vorgang“ – kein Kriterium, auf das der BFH nicht in besonderen Fällen verzichtet. Danach handelt es sich uE bei der Betriebsaufgabe um einen sog. Typusbegriff, der nicht durch eine abschließende Zahl von stets erforderlichen Merkmalen definiert werden kann (so zum Mitunternehmerbegriff BFH v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]; zum Merkmal „Beschäftigung in Berlin“ iSd. BerlinFG BFH v. 12.4.1991 – III R 105/88, BStBl. II 1991, 616; der hier vertretenen Auffassung zustimmend LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 64 aE).

**Einzelne Merkmale des Begriffs der Betriebsaufgabe:** Für den Regelfall sind zur Verwirklichung des Tatbestands der Betriebsaufgabe die folgenden Merkmale erforderlich:

► *Tauglicher Gegenstand* einer Betriebsaufgabe kann ein ganzer Gewerbebetrieb, ein Teilbetrieb, eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer KapGes. oder ein Mitunternehmer- bzw. KGaA-Anteil sein (Einzelheiten s. Anm. 406–410).

► *Betriebsbeendigung*: Die Betriebsaufgabe muss zu einem Ende des wirtschaftlichen Organismus „Betrieb“ führen, der Stpfl. die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit endgültig einstellen (Anm. 415–419).

► *Aufgabehandlung*: Die betrieblichen WG müssen entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder ins PV überführt oder teilweise veräußert und teilweise ins PV überführt werden (Anm. 425–428).

Gehen die WG hingegen *geschlossen* auf einen Dritten über, handelt es sich nicht um eine Aufgabe, sondern um eine Betriebsveräußerung (Abs. 1) bzw. eine unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3; zur Abgrenzung s. § 6 Anm. 1370 ff. sowie Anm. 427). Eine Ausnahme bildet die verdeckte Einlage eines Betriebs in eine KapGes., die als Betriebsaufgabe zu beurteilen ist (s. Anm. 425).

► *Einheitlicher Vorgang*: Die Betriebsaufgabe muss nicht notwendig in einem einzigen Akt vollzogen werden. Allerdings darf zwischen der ersten und der letzten Aufgabehandlung nur ein begrenzter zeitlicher Zwischenraum liegen. Seine Dauer lässt sich nicht allgemein bestimmen. Die Höchstgrenze wird im Allgemeinen zwischen sechs und 18 Monaten liegen (Anm. 430–433).

► *Aufgabewille*: Der subjektive Tatbestand der Betriebsaufgabe besteht im Vorhandensein eines Aufgabewillens beim Stpfl. Wegen der üblichen Schwierigkeiten bei der Feststellung subjektiver Tatbestände weicht die Rspr. zur Ermittlung des Aufgabewillens aber auf objektive Kriterien (wie zB Aufgabehandlung oder Aufgabekerklärung) aus (Anm. 435).

**Abgrenzung zwischen Aufgabe und anderen Vorgängen:** Nicht jede Betriebsauflösung oder -veränderung ist eine Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3. Als von der Betriebsaufgabe abzugrenzende Vorgänge kommen in Betracht:

- *allmähliche Abwicklung*: führt ebenfalls zur Gewinnrealisierung, die aber nicht zusammengeballt erfolgt und deshalb nicht als Betriebsaufgabe begünstigt ist (Anm. 432);
- *Betriebsstilllegung/-unterbrechung*: bei Wiederaufnahme- oder Veräußerungsabsicht keine Betriebsaufgabe, keine Gewinnrealisierung (Anm. 417);
- *Betriebsveräußerung*: Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen auf *einen* Erwerber (Abs. 1);
- *Betriebsverlegung*: keine Betriebsaufgabe, daher keine Gewinnrealisierung sämtlicher stiller Reserven (Anm. 416), auf der anderen Seite aber auch keine Tarifbegünstigung der Gewinne aus Veräußerungen/Entnahmen anlässlich der Betriebsverlegung;
- *Betriebsverpachtung im Ganzen*: Wahlrecht zwischen der Behandlung als Betriebsaufgabe und der Fortführung der Buchwerte (s. ausführlich Anm. 491 ff.);
- *Beurteilungswandel/Übergang zur Liebhaberei*: keine Betriebsaufgabe; ggf. „eingefrorenes Betriebsvermögen“ (Anm. 427);
- *Strukturwandel/Änderung der Einkaufsart*: keine Betriebsaufgabe, keine Gewinnrealisierung, weil der betriebliche Organismus erhalten bleibt (Anm. 427);
- *unentgeltliche Betriebsübertragung*: erfolgt zum Buchwert (§ 6 Abs. 3; Anm. 427).

## 2. Gegenstand der Betriebsaufgabe

### 406 a) Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs

Gesetzlicher Regelfall der Betriebsaufgabe ist die Auflösung des wirtschaftlichen Organismus des ganzen Gewerbebetriebs. Wie bei der Betriebsveräußerung ist erforderlich (aber auch ausreichend), dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in den Aufgabevorgang einbezogen sind. Wegen der Einzelheiten zu den Begriffen „ganzer Gewerbebetrieb“ und „wesentliche Betriebsgrundlage“ vgl. Anm. 115–123.

Wie auch sonst im EStRecht ist jeder Betrieb gesondert zu betrachten. Hat der Stpfl. einen luf. Betrieb (zB Gartenbau) und einen Gewerbebetrieb (zB Blumenhandel), steht der Annahme einer Aufgabe des luf. Betriebs durch Veräußerung und Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht entgegen, wenn zugleich der in engem räumlichen Zusammenhang betriebene Gewerbebetrieb als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung fortgeführt wird (so zutr. BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BStBl. II 2006, 652 unter II.1.a).

Die spätere Erkenntnis, dass ein Gewerbebetrieb von Anfang an nicht vorgelegen hat, führt nicht zu einer Betriebsaufgabe (BMF v. 18.7.2000, BStBl. I 2000, 1198, zu einer GbR, die irrig als gewerblich geprägt angesehen wurde), sondern hat schlicht den Nichtansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Folge (s. auch Anm. 419, 420).

§ 16 Abs. 3 ist kraft gesetzlicher Verweisung auch auf die Aufgabe eines luf. Betriebs (§ 14 Satz 2) oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (§ 18 Abs. 3 Satz 2) anzuwenden.

### 407 b) Aufgabe eines Mitunternehmer- oder KGaA-Anteils

**Klarstellende Bedeutung der seit 1999 bestehenden Regelung:** Diese Tatbestandsvariante ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 mit Wirkung vom 1.1.1999 (§ 52 Abs. 34 Satz 2 EStG 1999/§ 52 Abs. 34 Satz 3 EStG 2002) eingefügt worden. Die gesetzliche Regelung hat indes nur klarstellende Bedeutung, weil auf die von ihr erfassten Fälle Abs. 3 Satz 1 zuvor bereits analog angewendet worden war (BFH v. 15.7.1986 – VIII R 154/85, BStBl. II 1986, 896 [900]; R 139 Abs. 4 Satz 1 EStR bis 1993; WENDT, Stbg. 1999, 1 [12]; kritisch SCHÖN, BB 1988, 1866).

#### Anwendungsfälle für die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils:

► *Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen an einen Dritten unter gleichzeitiger Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage des SonderBV ins PV.*

**Beispiele:** Unentgeltliche Anteilsübertragung (BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 unter 2.b bb); Anteilsveräußerung (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383); Beendigung der atypisch stillen Beteiligung an einer GmbH, wenn die GmbH-Anteile zum SonderBV gehören (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [288]; FG Nürnberg. v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.); Tod des Mitunternehmers bei Fortsetzungsklausel (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BFH/NV 2002, 851); s. auch BODDEN, FR 1997, 757 (761 f.).

Werden hingegen anlässlich der Veräußerung des Anteils am Gesamthandsvermögen wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV in ein anderes BV überführt, stellt dies keine begünstigte Anteilsaufgabe dar (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104). Denn die stillen Reserven des Mitunternehmeranteils – der nicht nur den Anteil am Gesamthandsvermögen, sondern auch das SonderBV umfasst – werden hier nicht vollständig aufgedeckt. Anders wiederum, wenn das SonderBV in ein Auslands-BV übergeht, weil dann die stillen Re-

serven aufzudecken sind (seit 2006 § 4 Abs. 1 Satz 3; zuvor im Ergebnis ebenso BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771: „betriebsaufgabeähnlicher Vorgang“).

Sind im SonderBV keine wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden, handelt es sich nicht um eine Anteilsaufgabe, sondern entweder um eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder um eine unentgeltliche Anteilsübertragung iSd. § 6 Abs. 3 (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269).

- ▶ *Veräußerung des Anteils am Gesamthandsvermögen und unentgeltliche Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen des SonderBV an Dritte:* Es handelt sich hier nicht etwa um eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Denn die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Anteils erfolgt an verschiedene Erwerber.
- ▶ *Aufteilung des Mitunternehmeranteils und Veräußerung an verschiedene Erwerber* (vgl. BFH v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BFHE 217, 147 unter II.3.b). Sofern der Stpfl. keinen Anteilsbruchteil zurückbehält, ist der Aufgabegewinn auch in diesem Fall tarifbegünstigt. Wird hingegen ein Teil des Anteils zurückbehalten, entsteht bei Veräußerungen ab 2002 laufender Gewinn (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Satz 2).
- ▶ *Aufteilung des Mitunternehmeranteils und unentgeltliche Übertragung auf verschiedene Personen, die nicht Mitunternehmer werden* (BFH v. 15.7.1986 – VIII R 154/85, BStBl. II 1986, 896 [900]). Zur Gewinnrealisierung kommt es hier, weil § 6 Abs. 3 in diesen Fällen mangels Mitunternehmerstellung der Erwerber nicht anwendbar ist.

### c) Aufgabe eines Teilbetriebs

408

**Analoge Anwendung von Satz 1:** Anders als für den Fall der Veräußerung ist die Möglichkeit der Aufgabe eines Teilbetriebs nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt. Dennoch wurde die bis 1998 geltende Fassung des Satzes 1 nach allgemeiner Auffassung analog auf die Aufgabe eines Teilbetriebs angewendet.

RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87; BFH v. 20.8.1964 – IV 40/62 U, BStBl. III 1964, 504; v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66; v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 unter 2.a; R 139 Abs. 3 Sätze 12, 13 EStR bis 1993.

Angesichts der mit Wirkung ab 1999 erfolgten ausdrücklichen gesetzlichen Regelung der „Aufgabe eines Anteils im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3“ ist zweifelhaft geworden, ob die analoge Anwendung von Satz 1 auf die – weiterhin nicht im Gesetz erwähnte – Aufgabe eines Teilbetriebs noch dem Willen des Gesetzgebers entspricht. UE ist die Analogie weiterhin vorzunehmen (ebenso – ohne Problematisierung – GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 138; BOGENSCHÜTZ, Stb]b. 1999/2000, 115 [121]), da kein Grund ersichtlich ist, bei der Betriebsaufgabe zwischen ganzen Gewerbebetrieben bzw. Mitunternehmeranteilen einerseits und Teilbetrieben andererseits zu differenzieren, bei der Betriebsveräußerung aber nicht. Die Gesetzesergänzung erfolgte 1999 allein deswegen, um einen Bezugspunkt für die erstmalige gesetzliche Regelung der Realteilung zu schaffen, nicht aber, um die Analogieproblematik einer abschließenden differenzierenden Regelung zuzuführen. Auch die FinVerw. verweist in H 16 Abs. 3 EStH für die Teilbetriebsaufgabe weiterhin auf die zur Rechtslage bis 1998 ergangene Rspr.

**Begriff des Teilbetriebs:** Ein Teilbetrieb ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs iSd. EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409). Wegen der Einzelheiten zum Begriff des Teilbetriebs vgl. Anm. 140–147.

**Begriff der Aufgabe eines Teilbetriebs:** Ob eine Aufgabe iSd. § 16 vorliegt, ist beim Teilbetrieb ebenso zu beurteilen wie beim ganzen Betrieb

(s. Anm. 415–435). Es muss also die bisher in dem Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit endgültig eingestellt werden; ferner müssen die wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder in das PV überführt werden (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 unter 2.b; v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.a). Wird hingegen mindestens eine wesentliche Grundlage des Teilbetriebs im fortbestehenden Hauptbetrieb weiter genutzt, liegt mangels vollständiger Realisierung der stillen Reserven keine begünstigte Teilbetriebsaufgabe vor.

BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; v. 3.6.1965 – IV 351/64 U, BStBl. III 1965, 576; v. 26.9.1968 – IV 22/64, BStBl. II 1969, 69; v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838; v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232; v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.a.

#### 409 d) Aufgabe einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Auch die Aufgabe einer 100 %-Beteiligung an einer KapGes. – dh. eines einzelnen WG – ist in analoger Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 als Aufgabe eines Teilbetriebs zu behandeln.

BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 (753); v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705.

Zur Frage, ob die Analogie auch nach der mit Wirkung ab 1999 erfolgten Ergänzung des Abs. 3 Satz 1 vorgenommen werden kann, vgl. Anm. 408.

Hauptanwendungsfall der Aufgabe einer 100 %-Beteiligung ist deren Entnahme ins PV (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751; H 16 Abs. 3 „Entnahme einer Beteiligung“ EStH). Eine solche Entnahme ist daher – im Gegensatz zu sonstigen Entnahmen – nach Abs. 4 begünstigt. Anstelle der Tarifiermäßigung nach § 34 ist ab VZ 2002 bzw. 2009 allerdings idR das Halb-/Teileinkünfteverfahren anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 2; vgl. auch Anm. 482; zur GewSt. s. Anm. 160). Zur Frage, ob die unentgeltliche Übertragung einer 100 %-Beteiligung auf *Dritte* eine Entnahme darstellt (dh. begünstigte Gewinnrealisierung) oder unter § 6 Abs. 3 fällt (dh. Buchwertfortführung), vgl. § 6 Anm. 1355 aE.

Auch die Liquidation der KapGes. unter Übertragung ihres Vermögens auf den Alleingesellschafter stellte bis zu der – mit Wirkung ab 1997 erfolgten – Anfügung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 eine begünstigte Aufgabe der Beteiligung dar (BFH v. 15.9.1988 – IV R 75/87, BStBl. II 1991, 624; v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705; BMF v. 17.7.1991, BStBl. I 1991, 767; v. 4.10.1995, BStBl. I 1995, 629).

#### 410 e) Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft

Die Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft ist grds. ebenso wie bei einem Einzelunternehmer (dazu Anm. 406–409) zu behandeln. Vor allem sind hier Fälle der Liquidation (§§ 730 ff. BGB, 145 ff. HGB) erfasst. Zu unterscheiden ist dieser Tatbestand von der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSd. Satz 1 Halbs. 2.

Sonderregelungen gelten dann, wenn die Aufgabe der Mitunternehmerschaft im Wege der Realteilung erfolgt (Sätze 2–4; Anm. 439–471).

Besonderheiten können sich bei Mitunternehmerschaften aufgrund der Einwirkung der „Abfärberegulung“ des § 15 Abs. 3 Nr. 1 ergeben.

**Beispiel:** Eine OHG betreibt einerseits ein Hotel (gewerblicher Teilbetrieb) und betätigt sich andererseits – räumlich und organisatorisch vom Hotelbetrieb getrennt – als

Vermieterin zahlreicher Wohnungen (bei isolierter Betrachtung vermögensverwaltend). Veräußert die OHG das Hotel oder gibt sie diesen Teilbetrieb auf, stellt sich die Frage, welche Auswirkungen dies auf die strechtl. Beurteilung ihres verbleibenden Tätigkeitsbereichs hat.

Eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte kann nicht mehr auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 gestützt werden, weil es an der Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit fehlt. Der BFH (Urt. v. 16.11.1967 – IV R 8/67, BStBl. II 1968, 78) hat daher in einem vergleichbaren Fall eine zwingende Betriebsaufgabe angenommen. Dem entspricht es, dass der Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als zwingende Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens angesehen wird (dazu Anm. 438). Dies kann indes dazu führen, dass stille Reserven aufgedeckt werden müssen, obwohl dem Stpfl. keine Liquidität zur Tilgung der ausgelösten Steuerschulden zufließt (differenzierend daher KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 V 3 [S. 284]; nur dann Betriebsaufgabe, wenn der Wandel in der strechtl. Einordnung der verbleibenden Tätigkeit auf eine Handlung des Stpfl. selbst zurückzuführen ist).

Einstweilen frei.

411–414

### 3. Betriebsaufgabe als Betriebsbeendigung

#### a) Grundsatz: Ende des wirtschaftlichen Organismus

415

Im Grundsatz setzt die Betriebsaufgabe eine Betriebsbeendigung voraus. Der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus muss zu bestehen aufhören.

ZB BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (171); v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105; v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226.

**Weitere betriebliche Tätigkeit:** Schwierigkeiten treten vor allem dann auf, wenn der Betriebsinhaber über den Zeitpunkt der Einstellung des ursprünglichen Betriebs hinaus unternehmerisch tätig bleibt. Dann ist danach abzugrenzen, ob lediglich eine Fortsetzung/Änderung/Verlegung des ursprünglichen Betriebs oder aber eine (gewinnrealisierende, jedoch tarifbegünstigte) Betriebsaufgabe mit anschließender Eröffnung eines neuen Betriebs anzunehmen ist (Anm. 416).

**Betriebsunterbrechung:** An einer Betriebsbeendigung fehlt es noch, wenn der Betrieb nur stillgelegt ist, sofern die Möglichkeit der Wiederaufnahme besteht (Anm. 417 f.). Gleiches gilt, wenn der Betrieb im Ganzen verpachtet wird (Anm. 491 ff.).

#### b) Abgrenzung zwischen begünstigter Aufgabe und Neueröffnung einerseits und der Fortsetzung/Verlegung des Betriebs andererseits

416

**Abstellen auf den konkreten Betrieb:** Der Begriff der Betriebsaufgabe erfordert nicht, dass der Stpfl. künftig keinerlei unternehmerische Tätigkeit mehr ausübt. Sofern der bisher geführte betriebliche Organismus zu bestehen aufhört, ist trotz der Eröffnung eines neuen Betriebs – auch gleicher Art – eine Betriebsaufgabe anzunehmen. Nur die gewerbliche Tätigkeit in dem konkreten Betrieb muss endgültig eingestellt werden.

So schon RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87; ferner BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 zur Betriebsveräußerung; v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838; v. 27.3.1998 – X B 175/97, BFH/NV 1998, 1346; FG Hamb. v. 28.10.1980, EFG 1981, 346, rkr.: gibt eine Partenreederei – die zivilrechtl. nur ein einziges Schiff innehaben kann – ihren Betrieb auf, ist der Aufgabegewinn beim Gesellschafter auch dann begünstigt, wenn dieser an zahlreichen weiteren aktiven Partenreedereien beteiligt bleibt.

**Ein Wechsel der Betriebsart** führt daher zu einer begünstigten Aufgabe des bisherigen Betriebs.

**Beispiele:** Stilllegung eines Verarbeitungsbetriebs und Eröffnung eines Handels im selben Warenzweig (RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87); Stilllegung eines Kioskbetriebs ohne Spirituosenerverkauf und Eröffnung einer Gastwirtschaft (FG Stuttgart v. 1.10.1957, WPg. 1957, 613); Verkauf eines Reisebüros mit Ausflugs-Busverkehr und Eröffnung eines Linienverkehrs mit neuen Bussen an einem anderen Ort (VG Berlin v. 13.11.1963, EFG 1964, 331, rkr.); Aufgabe eines Güterfernverkehrsunternehmens und Aufnahme eines Güternahverkehrs in einer anderen Transportart mit anderen Fahrzeugen (FG Düss. v. 21.5.1970, EFG 1970, 607, rkr.); ein Küstenschiffer lässt sein einziges Schiff, das er selbst führen durfte, abwracken und erwirbt kurz darauf in GbR mit seinem Sohn ein größeres Schiff zum Betrieb der Hochseeschifffahrt, das er nicht selbst führen darf (BFH v. 24.6.1976 – IV R 199/72, BStBl. II 1976, 670), jedoch anders, wenn der Eigner beide Schiffe selbst führen darf (BFH v. 13.1.1966 – IV 76/63, BStBl. III 1966, 168); der Inhaber eines Holzverarbeitungsbetriebs, dessen wesentliche Betriebsgrundlagen durch einen Brand zerstört wurden, eröffnet an einem neuen Standort einen Kunststoffverarbeitungsbetrieb (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707).

**Abgrenzungskriterien:** Die Rspr. stellt darauf ab, ob sich der bisherige und der neue Betrieb nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung als wirtschaftlich identisch darstellen (BFH v. 24.6.1976 – IV R 199/72, BStBl. II 1976, 670; v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672; dazu auch GLANEGGER, DSrR 1998, 1329). Diese wirtschaftliche Identität ist idR dann gegeben, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen, zu denen auch der Kundenstamm gehören kann, in den neuen Betrieb überführt werden.

Anders als nach der früheren Rspr. ist die Beurteilung damit grds. nicht mehr entscheidend davon abhängig, ob die neue Tätigkeit an anderer Stelle als die bisherige oder an demselben Ort ausgeübt wird, ob der neue Betrieb derselben oder einer anderen Branche angehört bzw. eine vergleichbare oder andersartige Struktur aufweist. Die vor 1976 zu diesem Problemkreis ergangene Rspr. kann daher nur noch mit Vorsicht herangezogen werden.

**Betriebsverlegung grds. keine Betriebsaufgabe:** Nach diesen Grundsätzen ist auch die häufige Fallgruppe der Betriebsverlegung zu behandeln: Die bloße Verlegung eines Betriebs in andere Geschäftsräume bedeutet keine Aufgabe, selbst wenn sie mit einer vorübergehenden Einstellung der gewerblichen Tätigkeit verbunden ist. Diese Beurteilung hat zur Folge, dass zwar kein Zwang zur vollständigen Gewinnrealisierung besteht, andererseits aber Gewinne, die durch die Veräußerung oder Entnahme einzelner WG anfallen, nicht begünstigt sind.

**Einzelfälle:** Verlegung eines Fabrikationsbetriebs aus gepachteten in eigene Räume gegen Entschädigung (RFH v. 1.7.1942, RStBl. 1942, 899); der Pächter eines Gewerbebetriebs eröffnet nach Auflösung des Pachtvertrags einen Betrieb derselben Art an einer anderen Stelle einer Kleinstadt (BFH v. 23.2.1961 – IV 89/60, HFR 1961, 246; hier ist anzunehmen, dass die wesentliche Betriebsgrundlage „Kundenstamm“ in den neuen Betrieb überführt wird); Verlegung eines Milchgeschäfts innerhalb einer Stadt (FG Bremen v. 25.11.1965, EFG 1966, 235, rkr.); Verlegung eines Hotelbetriebs aus gepachteten in eigene Räume an einem anderen Ort unter Mitnahme von Ausstattung, Büroeinrichtung und Vorräten (BFH v. 20.12.1967 – I 103/64, BStBl. II 1968, 276); Schließung einer Bäckerei und Neueröffnung mit neuen Einrichtungsgegenständen und Maschinen nach drei Monaten in 300 m Entfernung (BFH v. 3.10.1984 – I R 116/81, BStBl. II 1985, 131); Schließung einer Apotheke und Neueröffnung in geringer Entfernung (FG Brandenb. v. 11.10.2000, EFG 2001, 129, rkr.).

**Aufgabe trotz Betriebsverlegung:** Anders ist dies jedoch zu beurteilen, wenn anlässlich der Betriebsverlegung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert werden und die Umstände der Verlegung sich derart darstellen, dass auch der Kundenstamm im Wesentlichen nicht in die neuen Geschäftsräume „mitgenommen“ werden kann.

**Einzelfälle:** Einstellung eines Hotelbetriebs wegen U-Bahn-Bauarbeiten und Erwerb eines anderen, bereits bestehenden Hotels (RFH v. 20.3.1930, StuW 1930, Nr. 496); Veräußerung eines Ladengeschäfts, das im Wesentlichen durch Lage und Kundenkreis bestimmt ist, und Eröffnung eines neuen Ladengeschäfts an einem anderen Ort (RFH v. 19.4.1939, RStBl. 1939, 852; obiter dictum); Aufgabe einer gepachteten Tankstelle in Nordrhein-Westfalen und Eröffnung einer eigenen Tankstelle in Schleswig-Holstein, wenn auch mit Beziehungen zur selben Mineralölgesellschaft (FG Schl.-Holst. v. 24.11.1964, EFG 1965, 224, rkr.); Aufgabe einer gepachteten Gaststätte und Neueröffnung an einem entfernten Ort unter Verlust der Kundschaft, aber Mitnahme des Warenbestands und geringfügigen Inventars (FG Münster v. 9.9.1966, EFG 1967, 284, rkr.); Schließung eines Lebensmittelgeschäfts und Neueröffnung in einem mehr als 10 km entfernten Ort unter Mitnahme des Warenbestands (BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672). Ist der Betrieb hingegen nicht vom Vorhandensein einer in räumlicher Nähe befindlichen Stammkundschaft abhängig, zwingt weder die Veräußerung des betrieblichen Grundbesitzes am alten Standort noch die große räumliche Entfernung zwischen altem und neuem Standort zur Annahme einer Betriebsaufgabe (BFH v. 28.6.2001 – IV R 23/00, BStBl. II 2003, 124; Verlegung eines Viehzuchtbetriebs über eine Entfernung von 210 km).

Zur Betriebsverlegung ins Ausland s. § 4 Abs. 1 Satz 3 und Anm. 437.

**Änderung des Unternehmensgegenstands oder Gesellschaftszwecks:** Hier liegt dann keine Betriebsaufgabe vor, wenn die neue gewerbliche Tätigkeit (im Wesentlichen) unter Einsatz des bisherigen BV aufgenommen wird. Andere Entscheidungen stellen eher darauf ab, ob trotz einer qualitativen Änderung der Unternehmenstätigkeit der nunmehr verfolgte Zweck mit dem bisherigen Zweck als identisch anzusehen ist; daran soll es nur bei einer „gewichtigen“ Abweichung vom bisherigen Tätigkeitsbild fehlen (BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231 unter II.1.a).

**Beispiele** (Betriebsaufgabe wurde jeweils verneint): Eine PersGes. will auf einem erworbenen Grundstück Industriebauten errichten und gewerblich verpachten; nachdem das Projekt scheitert, wird das Grundstück parzelliert und an verschiedene Erwerber veräußert (BFH v. 23.6.1977 – IV R 81/73, BStBl. II 1977, 721); ein vormaliger Produktionsbetrieb stellt zwar die Produktion ein, nimmt auf demselben Grundstück aber weiterhin Aufträge an, die er durch Dritte ausführen lässt (BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226); ein Hotelbetreiber bestellt einem Dritten an dem Grundstück ein Erbbaurecht; der Dritte lässt das Hotelgebäude abreißen und errichtet statt dessen zahlreiche Ferienwohnungen, die der frühere Hotelbetreiber, der auf dem Grundstück weiterhin ein Restaurant betreibt, in der Folgezeit unter dem Namen des früheren Hotels vermittelt (BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231).

**Handelsvertreter:** Keine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn ein Handelsvertreter seine bisherige Vertretung aufgibt und in demselben Wirtschaftszweig eine neue übernimmt (BFH v. 19.4.1966 – I 221/63, BStBl. III 1966, 459); Gleiches gilt bei Übertragung der Rechte aus einem Heimvorführungs-Vertriebssystem (zB „Tupperware“) in einem bestimmten Bezirk auf einen Dritten unter gleichzeitigem Erwerb der Rechte für einen anderen Bezirk (BFH v. 9.10.1996 – XI R 71/95, BStBl. II 1997, 236).

### c) Fallgruppen der Betriebsunterbrechung („ruhender Gewerbebetrieb“)

417

Eine bloße Betriebsunterbrechung führt nicht zwingend zur Betriebsaufgabe, weil die Einstellung der werbenden Tätigkeit noch nicht als *endgültig* zu beurteilen ist. Die Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne zerfällt in zwei Fallgruppen: Bei der Betriebsverpachtung im Ganzen werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen zwar nicht mehr vom Stpfl. betrieblich genutzt, aber einheitlich an einen Dritten, der mit ihnen einen Betrieb führt, verpachtet (näher

s. Anm. 491 ff.). Bei der Betriebsunterbrechung im engeren Sinne werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Stpfl. nach Einstellung der werbenden Tätigkeit für eine mögliche Wiederaufnahme des Betriebs zurückbehalten (näher s. Anm. 418). In ihren Voraussetzungen und Rechtsfolgen sind beide Institute einander sehr ähnlich, so dass die zu dem einen Institut ergangene Rspr. weitgehend auch auf das andere Institut übertragen werden kann (BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.c, d bb). Der wesentliche Unterschied liegt darin, dass die Betriebsverpachtung im Ganzen im Regelfall die *einheitliche* Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Dritten voraussetzt. Auch diese Unterscheidung wird von der neueren Rspr. aber zusehends eingeebnet (instruktiv KANZLER, FR 2007, 800): War die Betriebsunterbrechung im engeren Sinne bisher eher durch ein vollständiges Fehlen von Einkünften gekennzeichnet, soll sie jetzt auch bei einer Teilverpachtung bzw. der Verpachtung an verschiedene Pächter gegeben sein; zugleich wird eine Betriebsverpachtung im Ganzen – jedenfalls bei LuF – selbst bei einer parzellenweisen Verpachtung an verschiedene Pächter bejaht (s. auch Anm. 493).

Die beiden genannten Fallgruppen werden immer wieder auch unter dem Oberbegriff „ruhender Gewerbebetrieb“ zusammengefasst. Diese zwar durchaus treffende Bezeichnung ist insofern problematisch, als die Figur des „ruhenden Gewerbebetriebs“ vom BFH ausdrücklich als „dem Gesetz fremd“ abgelehnt worden ist (das EStG kenne nur einen bestehenden und einen aufgegebenen Gewerbebetrieb; BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124; v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [480]). Der Begriff wird aber auch in der neueren Rspr. verschiedener BFH-Senate noch verwendet (zB BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102 unter 1.; v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561; v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198; v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519; v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591). Andere schlagen als Oberbegriff den Terminus „Betriebsänderung“ vor (WENDT, FR 1998, 264 [265]).

Teilweise wird noch eine dritte Fallgruppe („eigentumsmäßig geteilter Betrieb“) angenommen; dies ist aber abzulehnen (dazu Anm. 419).

#### 418 d) Betriebsunterbrechung im engeren Sinne

**Voraussetzung** für die Annahme einer Betriebsunterbrechung im engeren Sinne ist die sich aus äußerlich erkennbaren Umständen ergebende Wahrscheinlichkeit, dass die werbende Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufgenommen wird (Fortführungsabsicht), so dass der stillgelegte und der wiederaufgenommene Betrieb als wirtschaftlich identisch anzusehen sind (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [278]; v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [563] mwN; v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591 unter II.2.c aa). Zur wirtschaftlichen Identität vgl. auch Anm. 416. Die praktische Handhabung dieser Rspr. ist in doppelter Hinsicht schwierig: Zum einen kommt es auf die – in Grenzbereichen kaum feststellbare – Verkehrsanschauung an, zum anderen spielen auch innere Tatsachen eine Rolle (WENDT, FR 1998, 264 [267]; die bis heute unverändert gebliebenen praktischen Probleme schildert anschaulich bereits THEIS, DB 1963, 492 [493]). UE sollte man ehrlicherweise auf das – der Sache nach ohnehin längst aufgegebene – Merkmal der „Fortführungsabsicht“ gänzlich verzichten und nur noch auf die objektiven Umstände abstellen (ebenso WENDT, FR 2006, 828; die bei der Forschung nach individuellen Motiven des Stpfl. auftretenden Probleme zeigt deutlich die – uE auch im Ergebnis unzutreffende – Entscheidung Hess. FG, EFG 2007, 122, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 45/06). In diese Richtung geht die neuere Rspr., die – unter Verweis auf die bei der Betriebsverpachtung im Ganzen geltenden Grundsätze (s. Anm. 495) – auch bei

der Betriebsunterbrechung die Fortführungsabsicht unterstellt, solange die Fortsetzung objektiv möglich ist und keine eindeutige Aufgäbeerklärung abgegeben wird (BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.c).

► *Außerlich erkennbare Umstände für die Wahrscheinlichkeit der Wiederaufnahme* sind vor allem dann gegeben, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, diese weiterhin gebrauchstauglich sind und nicht grundlegend umgestaltet werden.

**Beispiele für Wiederaufnahmewahrscheinlichkeit:** Saisonbetriebe, die außerhalb der Saison geschlossen werden (Zuckerfabriken, Eisdielen, touristische Einrichtungen in saisonabhängigen Urlaubsorten; so bereits RFH v. 20.11.1940, RStBl. 1941, 225); Ferienwohnungen, die vorübergehend nicht über eine Feriendienstorganisation (dh. an sich vermögensverwaltend statt gewerblich) vermietet werden (BFH v. 19.1.1990 – III R 31/87, BStBl. II 1990, 383); durch behördliche Maßnahmen, die ihrer Natur nach nicht von Dauer sind, erzwungene Einstellung (FG Nürnberg v. 23.2.1956, DStZ-E 1956, 311, rkr.: Kriegsdienst, Beschlagnahme für die Unterbringung von Flüchtlingen). Bei Zerstörung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch einen Brand dokumentiert sich die Wiederaufnahmeabsicht durch Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/78, BStBl. II 1992, 392 unter II.2.). Als – wenngleich schwaches und nachrangiges – Indiz zieht die Rspr. auch das Fehlen einer Gewerbeabmeldung heran (BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198). Zu Besonderheiten bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben KÜPER, INF 1996, 712. Weitere Beispiele zur Wiederaufnahmeabsicht s. STAHL, KÖSDI 2006, 15125 sowie Anm. 495 (zur parallelen Problematik bei der Betriebsverpachtung im Ganzen); zur Betriebsunterbrechung nach dem Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung s. Anm. 438.

**Beispiele für fehlende Wiederaufnahmewahrscheinlichkeit:** Der Inhaber eines Bauträgerunternehmens verfügt nach Einstellung der werbenden Tätigkeit nicht mehr über eine wesentliche Betriebsgrundlage und verpflichtet sich gegenüber einem Dritten, fünf Jahre lang keine Umsätze mehr zu tätigen (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561); nach dem Tod eines freiberuflich tätigen Künstlers hat der Erbe keine Möglichkeit, die höchstpersönliche künstlerische Tätigkeit als lediglich unterbrochen anzusehen; allerdings bleibt weiterhin zu prüfen, ob es sich um eine sofortige Betriebsaufgabe oder um eine langjährige Betriebsabwicklung handelt (BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436 unter II.4.b).

Sprechen die äußeren Umstände gegen die Wahrscheinlichkeit der Wiederaufnahme, ist eine Betriebsaufgabe selbst dann verwirklicht worden, wenn der Stpfl. gegenüber dem FA erklärt, bei sich bietender Gelegenheit wieder gewerblich tätig werden zu wollen (RFH v. 11.10.1934, RStBl. 1935, 613; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 182).

► *Bei BetriebsEinstellung mit anschließender Vermietung des ursprünglich eigenbetrieblich genutzten Grundbesitzes* ist die Rspr. bei der Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe zurückhaltend, um eine Gewinnrealisierung ohne gleichzeitigen Liquiditätszufluss zu vermeiden. Diese Fälle sind wegen der in den Bilanzansätzen der Grundstücke enthaltenen idR hohen stillen Reserven praktisch sehr bedeutsam.

**Einzelfälle, in denen die Rspr. eine Zwangsaufgabe verneint hat:** OHG mit umfangreicher Grundbesitzverwaltung, aber zwei kleinen gewerblichen Teilbetrieben legt den einen still und verpachtet den anderen (BFH v. 25.5.1977 – I R 93/75, BStBl. II 1977, 660); Bauunternehmen, das zahlreiche Wohnungen errichtet und veräußert hat und nach Einstellung der Bautätigkeit noch umfangreichen Grundbesitz zurückbehält, weil hier jederzeit ein weiterer Verkauf möglich ist (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [279]); Betriebseinstellung und Grundstücksverpachtung (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 m. Anm. HG, DStR 1998, 239); Grundstückshändler, der an den verbliebenen sechs Grundstücken Erbbaurechte bestellt (BFH v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665 m. Anm. WENDT, FR 1998, 838, und PAUS, FR 1998, 840); Einstellung eines Großhandels, Verschrottung des beweglichen Anlagevermögens und Verpachtung des Grundstücks an einen Einzelhändler

ler (BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198 m. Anm. v. BORNHAUPT, DStZ 1999, 573); Bauunternehmen (OHG), auf das nach Einstellung der Bautätigkeit eine Grundbesitz-AG übertragen wird (BFH v. 20.6.2000 – VIII R 18/99, BFH/NV 2001, 31); Stilllegung des Betriebs und Vermietung des Grundbesitzes (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519); Grundstückshändler, der die beiden letzten verbliebenen Grundstücke vermietet (FG Ba.-Württ. v. 30.5.2001, EFG 2001, 1109, rkr.); Bauunternehmen, das nach allmählicher Einstellung der aktiven Tätigkeit noch einige Mietwohngrundstücke vermietet (Hess. FG v. 11.7.2005, EFG 2005, 1765, rkr.). Es handelte sich in den angeführten Entscheidungen häufig um Betriebe, die der Baubranche nahestanden; eine Einschränkung der Wiederaufnahmevermutung auf Betriebe dieser Branche ist der Rspr. aber nicht zu entnehmen. Angesichts der neueren Rspr., wonach eine Betriebsverpachtung im Ganzen schon dann möglich ist, wenn das nach der Einstellung der werbenden Tätigkeit vermietete Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage darstellte (s. Anm. 493), hat sich diese Problematik deutlich entschärft.

In anderen Entscheidungen hat der BFH hingegen trotz der anschließenden Grundstücksvermietung eine zwangsweise Betriebsaufgabe bejaht. IdR handelte es sich dabei um Fälle, in denen eine (neben dem Grundbesitz vorhandene) anderweitige wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen der Einstellung veräußert oder verschrottet wurde (BFH v. 12.4.1967 – VI R 240/66, BStBl. III 1967, 420: Autowerkstatt und Autohotel veräußert die Einrichtungsgegenstände und vermietet das Grundstück; v. 27.3.1987 – III R 214/83, BFH/NV 1987, 578: Druckerei veräußert den Maschinenpark und vermietet das Betriebsgrundstück; Nds. FG v. 26.1.1977, EFG 1978, 76, rkr.: Stilllegung eines Gasthofs und Vermietung der Zimmer an Dauermieter; zweifelhaft). Vgl. auch die Ausführungen zur zwangsweisen Überführung ins PV ohne Entnahmehandlung (Anm. 425).

- **Überschaubarer Zeitraum:** Die Länge bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Allein wegen eines zu langen Zeitraums ist eine Betriebsunterbrechung aber nur in extrem gelagerten Einzelfällen verneint worden. Als noch überschaubar hat die Rspr. jedenfalls Zeiträume von 11–14 Jahren (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [279]), 22 Jahren (BFH v. 20.7.2007 – X B 131/06, BFH/NV 2007, 2100 unter 2.), 25 Jahren (BFH v. 7.10.1998 – VIII B 43/97, BFH/NV 1999, 350) bzw. 30–40 Jahren (BFH v. 24.3.2006 – VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287 unter 1.c) angesehen. Hingegen wurde eine zwingende Betriebsaufgabe angenommen, wenn ein zerschlagener Betrieb erst nach dem Ablauf eines noch auf 80 Jahre bestellten Erbbaurechts wieder zusammengeführt werden könnte (BFH v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231 unter II.3.).

**Rechtsfolge** der Annahme einer bloßen Betriebsunterbrechung ist zunächst das Fortbestehen des Betriebs. Da es sich allerdings nicht mehr um einen *aktiven* Betrieb handelt, können Sonder- und Ansparabschreibungen bzw. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g nicht vorgenommen werden (BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/07, BFH/NV 2008, 380 unter 2.b). Zur gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe (mit anschließendem Bezug von Einkünften aus VuV, sofern einzelne WG Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassen werden) kann es auf zweierlei Weise kommen: Zum einen durch Abgabe einer eindeutigen Aufgabenerklärung (dazu ausführlich Anm. 497 f.); dh. dem Stpfl. wird (wie bei der Betriebsverpachtung im Ganzen) im Ergebnis ein Wahlrecht eingeräumt. Zum andern durch den Wegfall der Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsunterbrechung. In diesem Fall ist die Betriebsaufgabe zwingend. Die Rspr. lehnt es ab, dem Stpfl. „ewiges Betriebsvermögen“ zu belassen (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [563]). Hauptfall ist der objektiv erkennbare Wegfall der Wiederaufnahmeabsicht, dh. die grundlegende Umgestaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 494 zur Betriebsverpachtung).

e) „Eigentumsmäßig geteilter Betrieb“ als weitere Fallgruppe der Betriebsunterbrechung?

419

Nach einer neueren Auffassung soll eine Betriebsunterbrechung mit der Folge der Vermutung der Wiederaufnahmeabsicht bis zur Abgabe einer eindeutigen Aufgabekerklärung auch dann anzunehmen sein, wenn ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen an Dritte zu Eigentum übertragen und der andere Teil zurückbehalten wird und zumindest die theoretische Möglichkeit einer erneuten Zusammenführung in einem gleichartigen Betrieb besteht (MÄRKLE, BB 2002, 17; FG Rhld.-Pf. v. 25.1.2002, EFG 2002, 677, obiter dictum, rkr., m. zust. Anm. HOFFMANN; weitere Nachweise s.u.).

Diese Auffassung ist uE abzulehnen. In solchen Fällen fehlt es an jeglichen Anhaltspunkten für die Annahme, dass der betriebliche Organismus fortbesteht: Zum einen sind die wesentlichen Betriebsgrundlagen eigentumsmäßig geteilt (woran es bei der Betriebsunterbrechung im engeren Sinne sowie bei der Betriebsverpachtung im Ganzen gerade fehlt), zum anderen fehlt es an einer weiteren betrieblichen Tätigkeit.

Soweit als Beleg für diese Auffassung die Entscheidungen BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 und v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 angeführt werden, ging es dort nicht um einen eigentumsmäßig geteilten Betrieb, sondern um einen „normalen“ Fall der Betriebsunterbrechung iES (s. Anm. 418).

In den Entscheidungen BFH v. 18.3.1999 – IV R 65/98, BStBl. II 1999, 398 (nach einem Erbfall, der zum Verlust des Nutzungsrechts an einer Hofstelle führt, verbleibt eine große Stückländerei) und v. 21.9.2000 – IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433 (obiter dictum für einen landwirtschaftlichen Betrieb, der durch Landverkäufe verkleinert und dann mit Ausnahme der Hofstelle verpachtet wird) waren jeweils die tatsächlichen Besonderheiten landwirtschaftlicher Betriebe und die rechtl. Besonderheiten der HöfeO maßgebend. Die dortigen Ausführungen können nicht auf Gewerbebetriebe übertragen werden.

Im Fall des BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722, m. Anm. HG, DStR 1999, 1184, wurde ein Teil des BV in eine KapGes. eingebracht, der andere Teil an die Gesellschaft verpachtet. FA und Stpfl. nahmen zunächst irrig die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung an, obwohl diese nicht vorlagen (keine personelle Verflechtung wegen Einstimmigkeitsabrede im Besitzunternehmen und fehlender Gesellschafteridentität). Der BFH hat dennoch gewerbliche Einkünfte bejaht, indem er eine Betriebsunterbrechung (Anm. 418) durch Aufteilung der WG zwischen Verpachtungs- und Pachtunternehmen angenommen hat („verunglückte Betriebsaufspaltung“). UE ist dies unzutreffend: Wenn Stpfl. und FA in der rechtl. Beurteilung der Voraussetzungen für die Annahme von Gewerblichkeit ein Fehler unterläuft, ist dieser nach den dafür geltenden Grundsätzen zu behandeln. Hier hätte also ein schlichter Nichtansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb bis zur letzten offenen Veranlassung erfolgen müssen (so für einen vergleichbaren Fall auch BMF v. 18.7.2000, BStBl. I 2000, 1198, ebenso abl. Anm. WEBER-GRELLET, FR 1999, 905; MÄRKLE, BB 2002, 17 [19]).

f) Verfahrensrechtliche Möglichkeiten bei „übersehener“ Betriebsaufgabe

420

Hat das FA eine zwingende Betriebsaufgabe nicht als solche erkannt und ist der entsprechende StBescheid bestandskräftig geworden, stellt sich die Position des Stpfl. als relativ günstig dar: Die Erfassung des Aufgabegewinns in einem späteren VZ ist (selbst unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben) nicht zulässig; eine Möglichkeit zur Korrektur der StFestsetzung für den VZ der „übersehenen“ Betriebsaufgabe wird nur in Ausnahmefällen bestehen.

Diese – isoliert betrachtet bürgerfreundliche – Handhabung des Verfahrensrechts durch den BFH dürfte allerdings wesentlich dazu beigetragen haben, dass die Rspr. die

Möglichkeiten zur Annahme einer Betriebsunterbrechung (s. Anm. 417 f., 491 ff.) immer weiter ausgedehnt hat (so auch HERFF, KÖSDI 2000, 12453 [12457]).

**Keine Erfassung des Aufgabegewinns in einem späteren VZ:** Sicht das FA in Kenntnis des Sachverhalts rechtsirrig die Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung/Betriebsverpachtung als gegeben an, obwohl diese nicht vorlagen, ändert dies nichts daran, dass objektiv eine zwingende Betriebsaufgabe stattgefunden hat. Ist die Veranlagung für den entsprechenden Zeitraum bestandskräftig, bleibt der Gewinn aus der „übersehenen“ Betriebsaufgabe unversteuert. Daran ändern die Grundsätze von Treu und Glauben auch dann nichts, wenn der Stpfl. selbst weiterhin gewerbliche Einkünfte erklärt hat (BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358; v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722 unter II.1.c; ggf. aA in einem obiter dictum Nds. FG v. 2.3.1999, EFG 2000, 170; bestätigt durch BFH v. 13.12.2000 – X B 112/99, BFH/NV 2001, 766) oder zunächst sogar ausdrücklich die Rechtsauffassung vertreten hat, es handle sich weiterhin um gewerbliche Einkünfte (BFH v. 3.6.1997 – IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373 unter 2.; insoweit ggf. anders FG Ba.-Württ. v. 12.3.1998, EFG 1998, 1063 [1064 aE], rkr.). Denn die in StErklärungen zum Ausdruck gekommene unzutreffende rechtl. Beurteilung von Vorgängen im Zusammenhang mit einer Betriebseinstellung nimmt dem FA nicht die Prüfung der materiellen Rechtslage ab (BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722; v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527). Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn das FA in Kenntnis des Sachverhalts rechtsirrig nicht den Schluss zieht, dass die Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsunterbrechung in einem späteren VZ weggefallen sind (zB durch wesentliche Umgestaltung der verpachteten Betriebsgrundlagen). Die Grundsätze von Treu und Glauben ermöglichen den Ansatz des Aufgabegewinns in einem späteren VZ auch dann nicht, wenn das FA den Sachverhalt zwar nicht vollständig kannte, aber Anlass zu entsprechenden Ermittlungen hatte (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 unter II.4: widersprüchliche Erklärungen des Stpfl.; FG Ba.-Württ. v. 24.2.1999, EFG 1999, 1177 [1181], rkr.: Bekanntwerden des Verkaufs von Teilflächen und des Pachtvertrags).

Nicht ganz mit den vorgenannten Entscheidungen in Einklang stehen uE die Ausführungen in BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01 (BFHE 216, 412 unter II.2.d). Dort sprach Einiges dafür, dass in früherer Zeit eine (unentdeckte) Betriebsaufgabe erfolgt war; der BFH hielt den Stpfl. jedoch daran fest, dass er stets gewerbliche Einkünfte erklärt und in jeder Bilanz angegeben hatte, eine gewerbliche Tätigkeit habe noch nicht wieder aufgenommen werden können. Der IV. Senat hat hier allerdings nicht ausdrücklich die Grundsätze von Treu und Glauben herangezogen, sondern ausgeführt, wenn der Zeitpunkt einer vom Stpfl. angeführten „schleichenden Betriebsaufgabe“ nicht anhand äußerer Umstände eindeutig bestimmbar sei, komme es nur bei einer entsprechenden ausdrücklichen Erklärung zu einer Betriebsaufgabe. Letztlich wird aus der Angabe gewerblicher Einkünfte auf die Wiederaufnahmeabsicht und aus dieser Absicht auf das Vorliegen einer bloßen Betriebsunterbrechung geschlossen, bei der dann nur eine ausdrückliche Aufgabekerklärung zur Betriebsaufgabe führt. Indes lässt sich dieser Entscheidung nicht entnehmen, ob der IV. Senat damit die *materiell-rechtl.* Grundsätze über die Zwangsbetriebsaufgabe und die Bedeutung der Aufgabekerklärung (dazu Anm. 497 f.) neu justieren möchte, oder ob er treuwidriges Verhalten nunmehr doch in die Würdigung einbeziehen will (zu Recht kritisch KANZLER, FR 2007, 800, der darauf hinweist, dass es eine „schleichende Betriebsaufgabe“ ohnehin nicht gebe, und für eine stärkere Berücksichtigung treuwidrigen Verhaltens plädiert).

**Korrekturmöglichkeiten für den vergangenen VZ der Betriebsaufgabe** werden nur in wenigen Fällen bestehen; hinzu kommt, dass häufig auch die re-

gularé Festsetzungsfrist abgelaufen sein wird und nur bestimmte Korrekturvorschriften eine besondere Ablaufhemmung enthalten.

► *Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO* (nachträglich bekannt gewordene Tatsachen) ist möglich, wenn der maßgebende Sachverhalt dem FA bisher nicht bekannt war. Hat es jedoch seine Ermittlungspflichten verletzt, können die Grundsätze von Treu und Glauben der Änderung entgegen stehen. Nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist bietet § 173 AO keine Korrekturmöglichkeit mehr.

► *Die Vorschrift des § 174 Abs. 3 AO* (erkennbare Nichtberücksichtigung eines Sachverhalts) ist für das FA interessanter, weil sie mit einem Hinausschieben der Festsetzungsfrist einher geht. Allerdings sind ihre Voraussetzungen in den hier zu beurteilenden Fällen nicht erfüllt. Denn der Sachverhalt, der in der Vergangenheit zu einer zwingenden Betriebsaufgabe geführt hat, ist gerade nicht mit dem Sachverhalt identisch, den das FA – ggf. viele Jahre später – zum Anlass nimmt, den Fall aufzugreifen

BFH v. 8.3.2007 – IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813 unter II.A.2., betr. Entnahme; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 182; aA in einem obiter dictum BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226.

Selbst dann, wenn Stpfl. und FA zunächst übereinstimmend die Auffassung vertreten haben, eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe sei durch Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen in eine gewerblich geprägte PersGes. vermieden worden, sich aber später herausstellt, dass die Voraussetzungen für eine gewerbliche Prägung nicht erfüllt waren, ist § 174 Abs. 3 AO nicht anwendbar (zur [von BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, 315 nicht anerkannten] „GmbH & Co. GbR“ FG Münster, EFG 2007, 1478, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 33/07; FG Münster, EFG 2008, 15, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 55/07; FG Ba.-Württ., EFG 2008, 16, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 46/07; jedenfalls ernstliche Zweifel an der Anwendbarkeit des § 174 Abs. 3 AO hat auch BFH v. 27.1.2004 – X B 116/03, BFH/NV 2004, 913 geäußert; aA BMF v. 28.8.2001, BStBl. I 2001, 614). Ebenso bestehen ernstliche Zweifel, ob § 174 Abs. 3 AO einschlägig ist, wenn die FinVerw. bei einer Betriebsaufspaltung mit Einstimmigkeitsabrede im VZ des Auseinanderfallens der am Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Personengruppen zunächst gleichwohl das Fortbestehen der Gewerlichkeit des Besitzunternehmens bejaht, später aber zu einer anderen Rechtsauffassung kommt und die frühere Veranlagung ändern will (BFH v. 18.8.2005 – IV B 167/04, BStBl. II 2006, 158 gegen BMF v. 7.10.2002, BStBl. I 2002, 1028 unter V.1.).

► *§ 174 Abs. 4 AO* (Rechtsbehelf nach irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts) ist aus den genannten Gründen ebenfalls nicht anwendbar, selbst wenn der Stpfl. gegen die Erfassung des Aufgabegewinns im „falschen“ Jahr erfolgreich einen Rechtsbehelf einlegt (vgl. BFH v. 10.5.1995 – IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056; v. 8.3.2007 – IV R 41/05, BFH/NV 2007, 1813 unter II.A.1., betr. Entnahme).

§ 174 Abs. 4 AO kann allerdings herangezogen werden, wenn der Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG im Rahmen einer sich über zwei VZ erstreckenden Betriebsaufgabe zunächst im „falschen“ VZ erfasst war und der Stpfl. dies erfolgreich anfiicht (BFH v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385 [388]; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 unter I.2.).

**Die Feststellungslast** dafür, dass der Betrieb bereits in früherer Zeit zwingend aufgegeben worden ist, trägt der Stpfl., sofern er sich darauf beruft, der Gewinn aus der Veräußerung eines WG, das früher unstreitig BV war, sei wegen einer zwischenzeitlichen Betriebsaufgabe nicht mehr steuerbar (BFH v. 2.6.2006 – IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652; v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436 unter II.4.a).

Einstweilen frei.

421–424

#### 4. Aufgabehandlung: Überführung der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen oder Einzelveräußerung

##### 425 a) Varianten der Aufgabehandlungen

Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder ins PV überführt werden oder es muss sich um eine Kombination aus beiden Möglichkeiten handeln. Wird auch nur eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen eines anderen Betriebs verwendet, liegt im Ganzen keine begünstigte Betriebsaufgabe vor (BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88 zur Verwendung in einem anderen Teilbetrieb; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 34; v. 20.7.2002 – X R 28/00, BStBl. II 2003, 133 [138]: Übergang eines Grundstücks in das Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels). Bei der Beendigung eines luf. Betriebs unter Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in einen Gewerbebetrieb sieht der BFH dies aber etwas großzügiger, um eine GewStBelastung der im luf. Betrieb gebildeten stillen Reserven zu vermeiden (BFH v. 30.3.2006 – IV R 31/03, BStBl. II 2006, 652: gleichwohl Betriebsaufgabe; kritisch im Hinblick auf § 6 Abs. 5 KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 310).

**Veräußerung an verschiedene Erwerber:** Im Gegensatz zur Veräußerung des Betriebs an *einen* Erwerber (Betriebsveräußerung im Ganzen, Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) wird bei einer Veräußerung jedenfalls der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Personen der betriebliche Organismus zerschlagen, so dass eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist.

**Überführung ins Privatvermögen:** Problematisch sind hier die Fälle, in denen nachträglich str. wird, ob in einem zurückliegenden Zeitraum bereits eine Entnahme stattgefunden hat, die die spätere Gewinnrealisierung ausschließt.

► *Äußerlich erkennbare Handlung:* Grundsätzlich ist für eine solche Überführung ins PV eine äußerlich erkennbare Handlung des Stpfl. erforderlich. Weist der Stpfl. das WG (zB ein Grundstück) weiterhin in der Bilanz aus, fehlt es daran so lange, wie keine objektiven Merkmale vorliegen, die darauf schließen lassen, dass eine spätere Verwendung zu betrieblichen Zwecken ausgeschlossen erscheint (BFH v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226: die starke Verringerung der betrieblichen Umsätze genügt auch dann nicht, wenn diese nur noch 10 % der Erlöse aus der Vermietung des nicht eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteils ausmachen).

► *Ausnahmen:* Zu einer Überführung ins PV ohne ausdrückliche Erklärung oder Änderung der Rechtszuständigkeit kann es nach der Rspr. des BFH kommen (zusammenfassend BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [278] mwN),

- ▷ wenn nach der Einstellung der werbenden gewerblichen Tätigkeit und der Verwertung sonstiger wesentlicher Betriebsgrundlagen das zurückbehaltene Betriebsgrundstück vermietet oder verpachtet wird (zB BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358 mwN). Wegen der Einzelheiten, der Nachweise und der Abgrenzung zur Betriebsunterbrechung vgl. die dortigen Ausführungen (Anm. 418 „Betriebeinstellung mit anschließender Vermietung“);
- ▷ wenn nach der Veräußerung der sonstigen wesentlichen Betriebsgrundlagen die zurückbehaltene Betriebsgrundlage nicht veräußert werden kann oder soll (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659 mwN auf die ältere Rspr.: insoweit gelten im Rahmen der Betriebsaufgabe geringere Anforderungen als bei Entnahmen aus einem fortbestehenden Gewerbebetrieb; BFH v.

17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877: ebenso für die Zurückbehaltung unwesentlicher WG nach einer Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen);

- ▷ wenn anlässlich der Verpachtung eines Gewerbebetriebs die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können (s. Anm. 494), oder
- ▷ wenn die personelle Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung wegfällt (vgl. Anm. 438).

Ansonsten handelt es sich lediglich um eine Betriebsunterbrechung (s. Anm. 417 f.).

**Die verdeckte Einlage eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft** stellt ebenfalls eine Betriebsaufgabe dar. Vor der Einlage in die KapGes. muss gedanklich eine „Totalentnahme“ des bisherigen BV, also eine Betriebsaufgabe, stehen (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457 unter II.3.b). § 20 UmwStG ist in diesen Fällen nicht anwendbar, weil es an der Gewährung *neuer* Anteile an der KapGes. fehlt.

Werden hingegen anlässlich einer Einbringung in eine KapGes. die nicht eingebrachten wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes BV überführt, liegt weder eine Einbringung iSd. § 20 UmwStG noch eine Betriebsaufgabe vor. Die Einbringung führt in diesem Fall nach Tauschgrundsätzen zu laufendem Gewinn, die Überführung in das andere BV erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 1 zum Buchwert (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342). Gleiches gilt im Fall der Verpachtung der nicht eingebrachten wesentlichen Betriebsgrundlagen an die GmbH im Wege der Betriebsaufspaltung (BFH v. 24.10.2001 – X R 118/98, BFH/NV 2002, 1130).

**Kombinationen aus der Veräußerung eines Teils der Wirtschaftsgüter und der Überführung der übrigen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen** sind ebenfalls möglich. Hierzu gehört auch der Fall, dass der Stpfl. seinen Betrieb an eine von ihm bar gegründete GmbH veräußert, im Kaufpreis aber den (erheblichen) Geschäftswert nicht berücksichtigt (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705: Veräußerung der materiellen WG und Überführung des Geschäftswerts ins PV, von wo er verdeckt in die GmbH eingelegt wird).

## b) Betriebsstillegung ohne Veräußerung oder erkennbare Überführung ins Privatvermögen 426

Wird ein Betrieb schlicht stillgelegt, ohne dass die WG veräußert oder ins PV überführt werden, kann es ausnahmsweise noch an der erforderlichen Aufgabehandlung fehlen. Hier sind die folgenden Varianten zu unterscheiden:

### Ausnahmsweise keine Betriebsaufgabe:

▶ *Es besteht die Absicht der Wiederaufnahme:* Dann liegt lediglich eine Betriebsunterbrechung vor, die ohne ausdrückliche Erklärung keine Betriebsaufgabe darstellt. Dabei ist zu beachten, dass der BFH in den Fällen der Betriebseinstellung mit anschließender Vermietung des zuvor eigenbetrieblich genutzten Grundbesitzes grds. eine bloße Betriebsunterbrechung unterstellt (wegen der Einzelheiten vgl. Anm. 418).

▶ *Der Stpfl. hat die Absicht, wenigstens einen Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen in absehbarer Zeit zu veräußern,* wobei sich die Verwirklichung dieser Absicht durchaus über mehrere Jahre hinziehen kann. In diesem Fall werden die stillen Reserven erst nach und nach im Wege der nicht tarifbegünstigten Abwicklung (Anm. 432) realisiert (BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; v. 17.4.1996 –

X R 128/94, BFH/NV 1996, 877; ähnlich bereits RFH v. 15.5.1930, RStBl. 1930, 807). Zur späteren Aufgabe der Veräußerungsabsicht s.u.

**Regelfall Betriebsaufgabe:** In allen anderen Fällen stellt die endgültige Betriebseinstellung gleichzeitig die zwangsweise Überführung ins PV (und damit die Gewinnrealisierung) dar.

► *Kein Wahlrecht:* Handelt es sich weder um eine Betriebsunterbrechung noch um eine allmähliche Abwicklung, steht dem Stpfl. kein Wahlrecht zu, die Gewinnrealisierung zu vermeiden und das BV „ohne Betrieb“ fortzuführen. Denn die Betriebsaufgabe ist ein tatsächlicher Vorgang, dessen stl. Folgen nicht durch bloße Willenserklärung vermieden werden können.

BFH v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 185; aA DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 48 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 V 3, § 22 IV 1a; KSM/REISS, § 16 Rn. F 30–F 34, weil die Besteuerung der stillen Reserven gesichert bleibe.

Die noch vorhandenen WG werden zwingend PV (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227). Zur ausnahmsweisen Fortführung bestimmter WG als BV (zB Vorräte, streitige Forderungen, Verbindlichkeiten) s. Anm. 328.

Zu möglichen Vermeidungsgestaltungen in Fällen, in denen die Rechtsfolge „Betriebsaufgabe“ unerwünscht ist, vgl. EHLERS, DStZ 1987, 557; PELKA, FR 1987, 321; STRECK, FR 1988, 57; HERFF, KÖSDI 2000, 12453 (12463): Einschaltung einer gewerblich geprägten PersGes., Gründung einer Mitunternehmerschaft mit einem originär gewerblichen Tätigkeitsbereich.

► *Spätere Aufgabe der Veräußerungsabsicht:* Zu einer zwingenden Gewinnrealisierung kommt es auch dann, wenn die im Zeitpunkt der Betriebseinstellung zunächst vorhandene Absicht, die wesentlichen Betriebsgrundlagen zu veräußern, später aufgegeben wird. Wegen der Nachweisschwierigkeiten genügen objektive Umstände, die anzeigen, dass mit der Veräußerung nicht mehr zu rechnen ist (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659: Scheitern von Verkaufsverhandlungen). Ob der dadurch realisierte Gewinn noch begünstigt ist, richtet sich nach der Länge des mittlerweile verstrichenen Abwicklungszeitraums (vgl. Anm. 431).

► *Rechtsirrtümer des FA:* Erliegt das FA trotz voller Sachverhaltskenntnis einem Rechtsirrtum über diese zwingende Folge der Betriebsaufgabe, stellen sich dieselben Probleme wie bei der irrigen Annahme einer Betriebsunterbrechung (vgl. dazu Anm. 420).

#### 427 c) Strukturwandel, Beurteilungswandel, unentgeltliche Betriebsübertragung

**Strukturwandel:** Der Strukturwandel vom gewerblichen zum landwirtschaftlichen Betrieb stellt keine Betriebsaufgabe dar. Denn es fehlt an Aufgabehandlungen, die auf die Lösung der einzelnen WG vom Betrieb gerichtet sind (BFH v. 9.2.1972 – I R 205/66, BStBl. II 1972, 455; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 [171]; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342). Gleiches gilt für den Strukturwandel vom landwirtschaftlichen Betrieb zum gewerblichen Grundstückshandel (BMF v. 22.7.1999, DStR 1999, 1615), aber auch für einen Strukturwandel innerhalb der gewerblichen Einkünfte (zB BFH v. 19.12.2005 – IV B 120/04, BFH/NV 2006, 727: Wandel eines Pflegebetriebs in eine Ferienpension).

**Beurteilungswandel:** Auch beim Beurteilungswandel (zu einem bestimmten Zeitpunkt eintretende Zuordnung eines Betriebs zur „Liebhaberei“), fehlt es an

einer Aufgabehandlung (ausführl. BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430 [432]; v. 18.5.2000 – IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455, jeweils für landwirtschaftliche Betriebe; v. 15.5.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809 für Gewerbebetriebe). Es kommt zur Festschreibung des BV auf den Zeitpunkt des Beurteilungswandels (gesonderte Feststellung nach § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO; dazu BECKER, INF 2001, 487 [491]; krit. allerdings BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [480]; WENDT, FR 1998, 264 [275]); dem BFH nur im Ergebnis zustimmend HECKEL, Das Ende gewerblicher Tätigkeit trotz Fortbestand des Betriebs, 1999, 114 ff.). Der Stpfl. hat jedoch die Möglichkeit, selbst die Betriebsaufgabe zu erklären (H 16 Abs. 2 „Liebhaberei“ EStH).

**Die unentgeltliche Übertragung eines ganzen Betriebs** ist keine Aufgabe, sondern ein eigener Tatbestand, der nicht zur Gewinnrealisierung führt (§ 6 Abs. 3). Werden im Rahmen einer solchen Übertragung einzelne (nicht wesentliche) WG an Dritte veräußert oder ins PV überführt, entsteht insoweit ein laufender Entnahmegewinn (BFH v. 19.2.1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566; anders noch BFH v. 6.2.1962 – I 197/61, BStBl. III 1962, 190). Der Tod des Betriebsinhabers führt nicht zur Betriebsaufgabe (BFH v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113 unter II.1.c); vielmehr kommt es zum unentgeltlichen Betriebsübergang durch Erbfall. Dies gilt auch dann, wenn mit dem Übergang eine Umqualifizierung eines bisher freiberuflichen in gewerbliches BV verbunden ist.

BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665 (667); v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36 unter A.II.2.; v. 29.4.1993 – IV R 16/92, BStBl. II 1993, 716: Behandlung wie einen Strukturwandel.

Hingegen stellt die unentgeltliche Übertragung des Betriebs in seinen *Einzelteilen* eine Betriebsaufgabe dar, weil hier zunächst eine Überführung ins PV anzunehmen und § 6 Abs. 3 nicht anwendbar ist. Dies ist der Fall, wenn der Stpfl. entweder die wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Übernehmer überträgt oder mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehält (BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15 [19]; v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758).

#### d) Betriebsaufgabe ohne Aufgabehandlung

428

Ausnahmsweise kann eine Betriebsaufgabe auch dann vorliegen, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen weder veräußert noch ins PV überführt werden. Dies gilt vor allem dann, wenn sie in einen stbefreiten Bereich übergehen (Entstrickung; vgl. Anm. 437 f.); nicht hingegen beim Übergang in den Bereich einer anderen betrieblichen Einkunftsart (Strukturwandel; vgl. Anm. 427).

Auch bei reinen Rechtsvorgängen und zwangsweisen Betriebseinstellungen (zB Erbfall, Enteignung, Kündigung) kann eine Betriebsaufgabe ohne Aufgabehandlung anzunehmen sein (vgl. Anm. 439).

Einstweilen frei.

429

### 5. Betriebsaufgabe als einheitlicher Vorgang (innerhalb angemessener Frist)

#### a) Beschränkung der Begünstigung auf wirtschaftlich einheitliche Vorgänge

430

**Sinn der Beschränkung:** Eine begünstigte Betriebsaufgabe liegt nur vor, wenn die Aufgabehandlungen als wirtschaftlich einheitlicher Vorgang anzusehen sind.

Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen innerhalb eines kurzen Zeitraums veräußert oder in das PV überführt werden.

RFH v. 26.11.1931, RStBl. 1932, 624; BFH v. 28.10.1964 – IV 102/64, BStBl. III 1965, 88; v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 mwN auf die ältere Rspr.; v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 (712); v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186.

Dies ergibt sich aus dem Zweck des § 16, die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven wegen der Progression des EStTarifs ermäßigt zu besteuern (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 [126]).

#### Zu unterscheiden sind die folgenden Zeiträume:

- ▶ *Vorbereitungsphase*, die für die Bestimmung des Aufgabzeitraums noch unbeachtlich ist (s. Anm. 431);
- ▶ *Aufgabzeitraum*, der mit der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit bzw. der Veräußerung oder Überführung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage beginnt und mit der Veräußerung/Überführung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage endet (dazu Anm. 431). Die angemessene Dauer allein dieses Zeitraums ist maßgeblich dafür, ob eine begünstigte Betriebsaufgabe oder eine nicht begünstigte allmähliche Abwicklung vorliegt (s. Anm. 432);
- ▶ *Weitere Abwicklung nach der Aufgabe*, dh. nach Veräußerung/Überführung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage bis zur Vollbeendigung. Diese Vorgänge sind für die Beurteilung der angemessenen Dauer des Aufgabzeitraums nicht mehr von Bedeutung (s. Anm. 433);
- ▶ *Fortwirken der früheren Tätigkeit*, zB durch Zufluss nachträglicher BE. Insoweit besteht kein Zusammenhang mehr mit der Betriebsaufgabe.

#### 431 b) Angemessene Frist

**Dauer der Frist:** Üblicherweise wird als Faustregel für die Annahme einer noch angemessenen Frist eine Zeitspanne von sechs Monaten zwischen erster und letzter Aufgabehandlung genannt (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719). Die Rspr. betrachtet dies zu Recht aber nicht schematisch, sondern lässt bei schwer verkäuflichen WG auch längere Zeiträume zu. Denn der Stpfl. soll nicht gezwungen werden, derartige WG unter Zeitdruck weit unter Wert zu verkaufen, nur um die StVergünstigungen nicht zu verlieren (so ausdrücklich BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 [72]; v. 10.3.1998 – VIII R 62/96, BFH/NV 1998, 1211).

**Einzelfälle noch angemessener Frist:** 8 Monate bei einem landwirtschaftlichen Betrieb mit eigenen Grundstücken (BFH v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385); 9 Monate bei einem Milchviehbetrieb (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [376]); 14 Monate bei einem Weingut mit verschiedenen Weinbergen und landwirtschaftlichem Streubesitz (BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70); 19 Monate bei einem Verkauf mehrerer GmbH-Beteiligungen in einem engen Markt (FG Ba.-Württ. v. 30.5.2001, EFG 2001, 1460, rkr.); 19 Monate, wenn drei größere Grundstücke veräußert werden müssen (BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 unter 3.a); 25 Monate bei schrittweiser unentgeltlicher Übertragung iSd. § 6 Abs. 3 (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; wohl nicht auf die Betriebsaufgabe übertragbar).

**Einzelfälle des Überschreitens der angemessenen Frist:** 26 Monate bei einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltend tätigen KG mit einem Grundstück und zahlreichen Wertpapieren (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282); 36 Monate für die Veräußerung des Maschinenparks eines Industriebetriebs mit 46 ArbN, auch wenn 98 % der stillen Reserven bereits innerhalb der ersten 18 Monate aufgedeckt wurden (BFH v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [712]); 36 Mona-

te bei einem Freiberufler, der Lizenzen an Gesellschaften vergibt, an denen er selbst beteiligt ist (BFH v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186); 4 Jahre bei schrittweiser Verkleinerung eines Druckerei-Teilbetriebs (Nds. FG v. 8.10.1997, EFG 1998, 657, rkr. durch Rücknahme der Rev.); 5 Jahre bei Veräußerung von 12 Filialen des Lebensmittel-Einzelhandels (BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66). Gleichwohl kann in derartigen Fällen der Abwicklungsgewinn aus der gewestl. Bemessungsgrundlage herauszunehmen sein (BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BFHE 217, 150 unter II.2.c aa).

- ▶ *Ggf. Gewährung der Tarifiermäßigung in mehreren VZ*: Ist die Frist nach den dargestellten Grundsätzen als angemessen zu bezeichnen, kommt es nicht mehr darauf an, dass sie sich über mehrere VZ erstreckt und dadurch auch die Tarifiermäßigung des § 34 in mehreren Jahren zu gewähren ist (BFH v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 [72]; v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [712]; allerdings idR nicht mehr bei Erstreckung über drei VZ; v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67 unter 1.); vgl. auch § 34 Anm. 40.

Für die bis 1998 geltende Fassung des § 34 Abs. 1 stellte sich dadurch bei hohen Aufgabegewinnen das Sonderproblem, ob der Höchstbetrag dann in jedem VZ voll ausgeschöpft werden konnte oder aber für den gesamten Aufgabegewinn nur einmal galt (für diese Begrenzung zu Recht KSM/REISS, § 16 Rn. E 11, F 12; TIEDTKE/HECKEL, DStR 2001, 145 [148]; für die nur einmalige Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 trotz Erstreckung der Betriebsaufgabe über mehrere VZ auch BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]). Der Wortlaut des ab 2001 geltenden § 34 Abs. 3 spricht für die Beschränkung auf einen einzigen VZ („einmal im Leben“); die FinVerw. lässt aber die Gewährung in beiden VZ eines zweijährigen Aufgabezitraums zu (BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7).

**Fristbeginn und damit Beginn der Aufgabe** ist derjenige Zeitpunkt, zu dem der Stpfl. erstmals Handlungen vornimmt, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als eines selbständigen wirtschaftlichen Organismus gerichtet sind (BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105; v. 21.10.1993 – IV R 42/93, BStBl. II 1994, 385; v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985 unter II.1.).

- ▶ *Einstellung der betrieblichen Tätigkeit*, zB Schließung eines Ladenlokals, Einstellung der Produktion (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 [712]). Bei Betrieben mit permanentem kurzfristigen Warenumsatz kann bereits die Einstellung lediglich des Wareneinkaufs genügen (BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874; obiter dictum).

- ▶ *Veräußerung/Überführung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage*: Auch wenn die werbende Tätigkeit noch eine gewisse Zeit fortgeführt wird, beginnt der Aufgabezitraum jedenfalls mit der Veräußerung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. ihrer Überführung ins PV, weil diese Vorgänge konstitutiv für den Begriff der Aufgabe sind (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; v. 10.3.1998 – VIII R 62/96, BFH/NV 1998, 1211; FG Ba.-Württ. v. 30.5.2001, EFG 2001, 1460, rkr.); anders jedoch, wenn der Veräußerer sich ein Nutzungsrecht an dem veräußerten WG vorbehält (so der Sachverhalt in BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711).

Veräußerungen *unwesentlicher* WG lassen den Aufgabezitraum hingegen grds. nicht beginnen, weil diese den betrieblichen Organismus nicht berühren. Davon zu trennen ist die Frage, ob ggf. auch der Gewinn aus der bereits zuvor erfolgten Veräußerung unwesentlicher WG in die Begünstigung mit einbezogen werden kann (aA HEUER, FR 1974, 593 und STRECK, DB 1975, 521, die diese Differenzierung für inkonsequent halten).

- ▶ *Vorbereitungshandlungen* lassen den Aufgabezitraum noch nicht beginnen. Denn die Tarifvergünstigung knüpft an die Massierung der tatsächlichen Ge-

winnrealisierungsvorgänge an (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719). Vorbereitungshandlungen sind solche, die der Aufgabe vorausgehen, sie erleichtern oder die Bedingungen für sie schaffen sollen, zB Aufgabe- oder Auflösungsbeschluss, Eintragung in das Handelsregister, vertragliche Vereinbarungen über die Aufgabe (BFH v. 17.2.1971 – I R 170/69, BStBl. II 1971, 484), Mitteilungen an das FA oder an Dritte über die beabsichtigte Aufgabe (BFH v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711). Umgekehrt hindert das Fehlen derartiger Vorbereitungshandlungen die Annahme einer Betriebsaufgabe nicht (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348: eine KG veräußert ihre einzige Betriebsgrundlage, die Gesellschafter erklären aber ausdrücklich, die KG nicht auflösen zu wollen).

Gleiches gilt, wenn lediglich der Umfang des noch weiterhin werbend tätigen Betriebs eingeschränkt wird, etwa einzelne Schuldverhältnisse (Arbeits-, Miet-, Lieferverträge) beendet werden (HEUER, FR 1974, 593 [595]).

**Fristende:** Spiegelbildlich zum Beginn des für die Beurteilung der Angemessenheit der Frist maßgebenden Zeitraums endet dieser mit der Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. ihrer Überführung ins PV.

BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 unter II.3.; v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659; v. 26.5.1993 – X R 101/90, BStBl. II 1993, 710 (712); v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282.

Eine solche Überführung ist mit endgültiger Stilllegung des Betriebs ohne Wiederaufnahme- oder Veräußerungsabsicht zwingend anzunehmen (Anm. 426). Umgekehrt kann der Aufgabezeitraum ungeachtet zurückbehaltener unwesentlicher Teile des BV enden (BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672; v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707 und v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23: jeweils Vorräte, die nicht wesentliche Betriebsgrundlage waren). Auch die notwendige Abwicklung schwebender Geschäfte steht dem Ende des Aufgabezeitraums nicht entgegen.

BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719: Erfüllung von Altverträgen, um sich vor Schadensersatzansprüchen zu schützen; v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537: Abwicklung streitiger Verbindlichkeiten; v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227: verbleibende Betriebsschulden.

Ist eine Veräußerung der noch vorhandenen unwesentlichen WG nicht mehr beabsichtigt, werden diese mit Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage zwingend PV (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227; v. 17.4.1996 – X R 128/94, BFH/NV 1996, 877).

#### 432 c) **Abgrenzung zur (nicht begünstigten) allmählichen Abwicklung**

Diese Form der Betriebsauflösung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Stpfl. die eigentliche werbende Tätigkeit zwar eingestellt hat, den Betrieb aber dennoch fortbestehen lässt, bis er ihn seiner wesentlichen Grundlagen entkleidet hat. Ohne eindeutige Auflösungshandlungen (vgl. dazu Anm. 417) oder eine Aufgabeerklärung (Anm. 435) ist es nicht möglich, die noch vorhandenen wesentlichen und unwesentlichen WG schon mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit insgesamt als PV zu behandeln.

RFH v. 8.8.1934, RStBl. 1935, 920; BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; v. 5.12.1996 – IV R 65/96, BFH/NV 1997, 225 für einen landwirtschaftlichen Betrieb; v. 26.4.2001 – IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186 für einen Freiberufler.

Der Stpfl. kann die für die Frage der Tarifbegünstigung entscheidende Dauer des Abwicklungszeitraums aber auch nicht dadurch beeinflussen (verkürzen),

dass er WG, die er alsbald veräußern will – insbes. Waren, aber auch Anlagevermögen – durch eine Aufgabeklarung formell ins PV überführt, um sie anschließend „privat“ zu veräußern.

BFH v. 7.3.1957 – IV 368/55 U, BStBl. III 1957, 209; v. 16.9.1966 – VI 118–119/65, BStBl. III 1967, 70 (72); v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719 (721); v. 3.3.1988 – IV R 212/85, BFH/NV 1988, 558; v. 14.11.1990 – X R 145/87, BFH/NV 1991, 373; v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113 unter II.1.d.

Dies folgt auch aus dem Auffangcharakter des Abs. 3 Satz 7 (BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659): Denn der gemeine Wert ist nach Abs. 3 Satz 7 nur dann anzusetzen, wenn die WG *nicht* veräußert werden. Derartige Veräußerungen setzen vielmehr die ursprüngliche gewerbliche Tätigkeit fort. Die Abwicklungstätigkeit führt damit insgesamt zu laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Abgrenzungskriterium zur begünstigten Betriebsaufgabe ist allein die Angemessenheit des Zeitraums zwischen Veräußerung/Überführung der ersten und letzten wesentlichen Betriebsgrundlage unter Berücksichtigung der sich aus der Art der einzelnen WG ergebenden Schwierigkeiten (dazu Anm. 431). Insoweit hat der Stpfl. eine Gestaltungsmöglichkeit zwischen allmählicher Abwicklung und begünstigter Betriebsaufgabe.

Der hierfür teilweise verwendete Begriff „Wahlrecht“ (BFH v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 184) trifft nicht genau, da der Stpfl. zwar den Sachverhalt gestalten kann, bei einem einmal verwirklichten Sachverhalt jedoch keine rechtl. Wahlmöglichkeit mehr hat. Ein „Wahlrecht“ besteht nur insoweit, als der Stpfl. bei Nichtvorliegen eindeutiger Aufgabehandlungen im Fall der Betriebsstilllegung oder -unterbrechung ggf. die Möglichkeit zur Abgabe einer Aufgabeklarung hat (vgl. dazu Anm. 417 f.).

#### d) Vornahme weiterer Abwicklungshandlungen nach Beendigung der eigentlichen Betriebsaufgabe

433

Befinden sich zwar keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr, wohl aber noch andere WG im BV, ist die Betriebsaufgabe beendet, nicht jedoch die Liquidation des Betriebs. Die Vollbeendigung tritt nach BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460, erst mit der Verwertung des letzten aktiven WG ein (uE sogar erst mit der Tilgung der letzten Betriebsschuld).

Forderungen und Verbindlichkeiten können nur dann ins PV überführt werden, wenn sie unbestritten sind. Denn das betrieblich veranlasste Risiko ihrer Realisierung muss sich im betrieblichen Bereich auswirken und kann nicht ins PV verlagert werden (BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537 und v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509 für Verbindlichkeiten; v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564 für Forderungen). Spätere bessere Erkenntnisse über den wahren Wert dieser Forderungen/Verbindlichkeiten beeinflussen rückwirkend die Höhe des Aufgabegewinns (Anm. 484), sofern die Forderungen/Verbindlichkeiten mit der Aufgabe in Zusammenhang stehen.

Einnahmen und Ausgaben, die während des Zeitraums der weiteren Abwicklung anfallen, gehören zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 (noch keine Behandlung als nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2), sind aber nicht mehr nach § 34 stbegünstigt (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970, 719; v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460).

Einstweilen frei.

434

435 **6. Aufgabewille und Aufgabekerklärung**

**Aufgabewille als subjektives Tatbestandsmerkmal:** Zum Tatbestand der Betriebsaufgabe gehört als subjektives Element grds. auch der Aufgabewille des Gewerbetreibenden. Insofern gelten dieselben Grundsätze wie bei Entnahmevorgängen.

**Grundsatz: Der Aufgabewille dokumentiert sich in Aufgabehandlungen.**

Im Regelfall ist die Feststellung des Aufgabewillens unproblematisch, weil dieser in entsprechenden Aufgabehandlungen einen objektiven Ausdruck findet. Liegen eindeutige Aufgabehandlungen vor, ist eine zusätzliche Aufgabekerklärung nicht erforderlich; der Stpfl. kann sich nicht darauf berufen, dass es ihm am Aufgabewillen fehle (BFH v. 15.11.2006 – XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436 unter II.3.a). Umgekehrt reicht bei einem aktiven Betrieb (zum Sonderfall des unterbrochenen/verpachteten Betriebs s.u.) allein eine Aufgabekerklärung ohne Vornahme von Aufgabehandlungen noch nicht aus (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 unter I.1.c; v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113 unter II.1.c).

**In Grenzfällen Aufgabekerklärung erforderlich:** Vor allem in Grenzfällen zwischen der nicht begünstigten allmählichen Abwicklung und der begünstigten Betriebsaufgabe verlangt die Rspr. zur Dokumentation des Aufgabewillens wegen der notwendigen Rechtssicherheit über das Entstehen eines Aufgabewillens/Entnahmewillens aber eine eindeutige Aufgabekerklärung gegenüber dem FA (BFH v. 12.3.1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964, 406; v. 28.10.1964 – IV 102/64 U, BStBl. III 1965, 88; v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936). Bei Fehlen einer solchen Erklärung kann das FA den Betrieb auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit so lange als fortbestehend ansehen, als dies rechtl. noch möglich ist, dh. der Stpfl. die WG noch nicht veräußert oder durch eine eindeutige Handlung in sein PV überführt hat (BFH v. 24.10.1979 – VIII R 49/77, BStBl. II 1980, 186; v. 27.10.1983 – IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364).

**Bei der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen** wird so lange kein Aufgabewille angenommen, wie die Wiederaufnahme des Betriebs objektiv noch möglich ist und der Stpfl. keine eindeutige Aufgabekerklärung abgibt. Zu den Einzelheiten vgl. Anm. 417 f., 491 ff.

**Betriebsaufgabe ohne Aufgabewillen:** Der Aufgabewille ist entbehrlich, wenn eine Betriebsaufgabe wegen einer Änderung der strechtl. Einordnung anzunehmen ist (Entstrickungsfälle; vgl. Anm. 437 f.).

436 Einstweilen frei.

### III. Ausweitung des Aufgabetatbestands durch die Rechtsprechung (insbes. Entstrickungsfälle)

437 **1. Verhinderung einer Nichtbesteuerung in Entstrickungsfällen**

**Nach der Rechtsprechung** liegt eine Betriebsaufgabe auch dann vor, wenn der Betrieb als wirtschaftlicher Organismus zwar bestehen bleibt, aber durch eine Handlung oder einen Rechtsvorgang so in seiner ertragstl. Einordnung verändert wird, dass eine Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist.

BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (171); v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 (383); v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 (478); v.

22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665; v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924 unter II.1.b aa.

Der gesetzliche Tatbestand der Betriebsaufgabe wird hier genutzt, um in gesetzlich nicht geregelten Fällen der Steuerentstrickung einen Verlust von Besteuerungssubstrat zu verhindern. Begründet wird dies von der Rspr. damit, dass Abs. 3 nicht allein der Abgrenzung zwischen dem laufenden Gewinn und dem begünstigten Aufgabegewinn diene, sondern – wie der Entnahmetatbestand – auch die Versteuerung der stillen Reserven sicherstellen solle (finaler Entnahmebegriff). Auch wenn die Existenz eines allgemeinen Besteuerungsgebots für Fälle der Entstrickung sehr umstritten ist (der Streit hat durch die Neuregelungen des SEStEG stark an Bedeutung verloren; dazu sogleich unten), sind die Einzelentscheidungen des BFH zu diesem Problemkreis durchaus differenziert und verdienen im Ergebnis uE weitgehend Zustimmung. Dies gilt vor allem für die Fallgruppe der Steuerentstrickung durch Rechtsvorgänge (s. Anm. 438).

**Verhältnis zum Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3:** Seit 2006 wird der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auf Gewinne aus der Veräußerung oder Nutzung eines WG gesetzlich als Entnahme fingiert (§ 4 Abs. 1 Satz 3). Diese Regelung geht den bisherigen Rspr.-Grundsätzen vor; uE sind auf die fingierte „Entnahme“ eines *ganzen* Betriebs (Teilbetriebs) aber weiterhin die für Betriebsaufgaben geltenden Begünstigungen anzuwenden.

Durch die Neuregelung ist die frühere Rspr. zur Fallgruppe der „Steuerentstrickung durch Handlungen“ überholt. So hatte der BFH eine Betriebsaufgabe angenommen, wenn der Betrieb vom Inland in das Ausland verlegt wurde und aufgrund eines vorhandenen DBA damit aus der inländ. Besteuerung ausschied (BFH v. 28.4.1971 – I R 55/66, BStBl. II 1971, 630; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 [171]; v. 13.10.1976 – I R 261/70, BStBl. II 1977, 76). Nach allgemeinen Grundsätzen wäre eine derartige Betriebsverlegung hingegen nur dann als Betriebsaufgabe zu werten, wenn sich der bisherige Kundenstamm verflüchtigen würde (s. Anm. 416; daher europarechtl. Bedenken bei KLEINERT/PROBST, NJW 2004, 2425 [2427]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 315; s. auch Anm. 17). Seit 2006 fallen solche Verlegungen unter § 4 Abs. 1 Satz 3. Dieser neue Entstrickungstatbestand ist ebenfalls anwendbar, wenn mit dem Staat, in dem der Stpfl. einen Betrieb unterhält, ein DBA abgeschlossen wird, das das Besteuerungsrecht für den Betrieb dem anderen Staat zuweist. Für diese Fallgruppe hatte die frühere Rspr. hingegen mangels Aufgabehandlung eine Betriebsaufgabe verneint (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246).

Soweit nach der früheren Rspr. auch die Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland zur Gewinnrealisierung führte, wenn der Betrieb zuvor zu Buchwerten in eine KapGes. eingebracht worden war (BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283), ist dieser Fall bereits durch § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995 (Einbringungen bis 12.12.2006) bzw. § 22 UmwStG 2006 (Einbringungen ab 13.12.2006) gesetzlich geregelt.

## 2. Steuerentstrickung durch Rechtsvorgänge, insbes. Wegfall einer Betriebsaufspaltung oder gewerblichen Prägung

438

**Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung:** Im Besitzunternehmen findet eine zwingende Betriebsaufgabe statt, wenn die Voraussetzungen der personellen oder sachlichen Verflechtung entfallen.

► *Einzelfälle:* Veräußerung der Anteile am Betriebsunternehmen (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [478]; v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363 unter 3.; v. 22.3.1990 – IV R 15/87, BFH/NV 1991, 439; v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718 [720]; v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165 unter II.2.); Verschmelzung der Betriebsgesellschaft auf eine andere Gesellschaft, mit der keine personelle Verflechtung besteht

(BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321 [324]); Konkurs- oder Insolvenzeröffnung bei der Betriebsgesellschaft, es sei denn, die personelle Verflechtung lebt später unverändert wieder auf (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 m. Anm. WENDT, FR 1997, 486); Wegfall der sachlichen Verflechtung durch Verlegung der Betriebsstätte des Betriebsunternehmens weg vom überlassenen Grundstück des Besitzunternehmens (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287 unter 1.). AA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1989, 443 und WENDT, FR 1998, 264 (277), die eine zusätzliche Aufgabehandlung für erforderlich halten; eher distanziert zu der dargestellten Rspr. auch BFH v. 20.11.2003 – IV R 21/03, BStBl. II 2004, 272 unter II.2.b.

► *Vermeidung der Gewinnrealisierung durch Betriebsverpachtung:* Sofern ein *ganzer* Betrieb bzw. zumindest sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden, besteht auch nach Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung das Wahlrecht zur Erklärung gewerblicher Einkünfte im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 unter II.3.; v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527; v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292 unter I.3.b; v. 30.11.2005 – X R 37/05, BFH/NV 2006, 1451 unter II.3.; v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.c; v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220 unter II.2.). Dies gilt beim Wegfall der personellen wie der sachlichen Verflechtung (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 unter 3.b aa), und unabhängig davon, ob es sich um eine echte oder unechte Betriebsaufspaltung gehandelt hat (WENDT, FR 2002, 825). Entfällt die personelle Verflechtung wegen Eintritts der Volljährigkeit bisher minderjähriger Kinder, ermöglicht die FinVerw. aus Billigkeitsgründen die Vermeidung der Betriebsaufgabe durch Annahme einer Betriebsverpachtung auch dann, wenn nicht *alle* wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden (R 16 Abs. 2 Satz 4 EStR). Zu weiteren Einzelheiten zur Betriebsverpachtung vgl. Anm. 491 ff.

Sind zwar nicht die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen, wohl aber diejenigen einer Betriebsunterbrechung im engeren Sinne erfüllt (dh. Einstellung der werbenden Tätigkeit unter Zurückbehaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen mit Wiederaufnahmeabsicht; s. Anm. 418), sind bis zu einer Erklärung der Betriebsaufgabe ebenfalls weiterhin gewerbliche Einkünfte anzunehmen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460 unter II.2.b: nach Insolvenzeröffnung lediglich vorübergehender Wegfall der personellen Verflechtung, weil der Eröffnungsbeschluss oder das Insolvenzverfahren alsbald aufgehoben wird; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591: Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens an *verschiedene* Pächter; dazu BAUSCHATZ, FR 2004, 569).

**Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft:** Verliert eine vermögensverwaltend tätige, aber gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) ihre gewerbliche Prägung (zB Ausscheiden der persönlich haftenden KapGes.), führt dieser Rechtsvorgang ebenfalls zur Betriebsaufgabe (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BStBl. II 2007, 924 unter II.1.b aa; R 16 Abs. 2 Satz 6 EStR, PATT, DStZ 2000, 77 [80]; KSM/REISS, § 16 Rn. F 36 aE; STAHL, BeSt. 2001, 13; Centrale-Gutachtendienst, GmbHR 2000, 555). Gleiches gilt beim Wegfall der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 (WENDT, FR 1998, 264 [274]).

**Zwangswise Einstellung des Betriebs:** ZB fristlose Entlassung eines leitenden Bankmitarbeiters, der einen gewerblichen Wertpapierhandel unterhalten hatte (BFH v. 3.7.1991 – X R 163 164/87, BStBl. II 1991, 802 unter 2.b: Rechtsvorgang aufgrund außerstrechl. Normen).

**Im Übrigen** kann eine Betriebsaufgabe beim Fehlen sowohl einer (eigenen) Aufgabehandlung als auch des Aufgabewillens nur beim Einwirken außerstrechl. Normen (zB erb- oder gesellschaftsrechtl. Veränderungen) auf den strechl. relevanten Sachverhalt bejaht werden, nicht aber beim Wirksamwerden von Wertungen strechl. Art (zB Eingreifen einer anderen Besteuerungsnorm oder Änderung der strechl. Beurteilung; vgl. dazu zB die Spezialvorschrift des § 13 KStG; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 [478]).

**Nicht zu einer Betriebsaufgabe führen:**

- ▶ *Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens* (RFH v. 22.6.1938, RStBl. 1938, 669; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 [597]: erst die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter; Hess. FG v. 9.9.1998, EFG 1999, 16, rkr.: erst die endgültige Einstellung des Betriebs nach Abschluss des Konkursverfahrens; ebenso § 4 Abs. 2 GewStDV für die trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens fortbestehende GewStPflicht). Dies hat zur Folge, dass im Laufe eines sich länger hinziehenden Insolvenzverfahrens entstehende Abwicklungsgewinne nicht tarifbegünstigt sind.
- ▶ *Strukturwandel und Beurteilungswandel*, weil es sich hier lediglich um eine Änderung der strechtl. Beurteilung handelt (Einzelheiten und Nachweise s. Anm. 427).

**B. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Abs. 3 Sätze 2–4)**

**Schrifttum:** KEUK, Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften, DB 1972, 598, 643; BIERGANS, Die Realteilung von Mitunternehmerschaften, DStR 1976, 387; DÖLLERER, Zur Realteilung bei Personenhandelsgesellschaften, DStZ 1982, 265; PLÜCKEBAUM, Realteilung: Resümee nach Ergehen des Urteils des BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, FR 1982, 586; WIESLER, Die Realteilung als Instrument zur Vermeidung der Gewinnrealisierung bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften, DB 1982, 2263, 2319, 2375, 2428; MÄRKLE, Die Realteilung, die Sachwertabfindung und die Erbauseinandersetzung über einen Nachlaßbetrieb, BB 1984, Beil. 10 zu Heft 18; JAKOB/GIES, Rechtsnatur der gewinnneutralen Realteilung von Mitunternehmerschaften, BB 1987, 1710; JAKOB/GIES, Die bilanzielle Durchsetzbarkeit der (gewinnneutralen) Realteilung von Mitunternehmerschaften, BB 1987, 2400; GLANEGGER, Realteilung bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften, FR 1988, 29; WIESLER, Spitzenausgleich bei Realteilung Gewinnrealisierungstatbestand?, DB 1988, 2589; GROH, Realteilung von Personengesellschaften, WPG 1991, 620; JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, Die Realteilung von Mitunternehmeranteilen – Ein Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber, DStR 1992, 1149; BORDEWIN, Neues von der Realteilung, DStZ 1992, 353; FELLMETH, Neue Erkenntnisse zur Realteilung von Personengesellschaften, BB 1993, 2192; HÖRGER, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, DStR 1993, 37; PAUS, Zur steuerlichen Beurteilung der Realteilung, DStZ 1993, 204; ders., Neue Rechtserkenntnisse zur Realteilung, FR 1993, 598; BRANDENBERG, Grenzen gewinnneutraler Realteilung bei Mitunternehmerschaften, StJb. 1994/95, 329; FROMM, Realteilung mit Spitzenausgleich und Reinvestitionsrücklage, BB 1994, 1042; MEYER-SCHARENBERG, Zweifelsfragen bei der Realteilung von Personengesellschaften, StKongRep. 1994, 253; BORDEWIN, Abzug des Gewerbeverlustes bei Personengesellschaften, DStR 1995, 313; REISS, Die einkommensteuerliche Behandlung der Realteilung gewerblich tätiger Personengesellschaften, StuW 1995, 199; REISS, Zweifelsfragen zur Realteilung mit Spitzenausgleich, DStR 1995, 1129; SCHULZE ZUR WIESCHE, Übertragung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft an den Gesellschafter gegen Minderung seiner Beteiligung, FR 1995, 689; FELIX/STRAHL, Realteilung von Mitunternehmerschaften mit realgeteilten Mitunternehmeranteilen, BB 1996, 2221; HERZIG/FÖRSTER/FÖRSTER, Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag bei Wechseln im Gesellschafterbestand und Umstrukturierung von Personengesellschaften, DStR 1996, 1025; SAUER/SCHWARZ, Steuerliche Folgen der Betriebsveräußerung, 4. Aufl. Bielefeld 1997; HARITZ/SLABON, Neue Hindernisse für Unternehmensumstrukturierungen nach dem Gesetzentwurf zur „Steuerreform“, GmbHR 1998, 1159; STAHL, Spaltung von Personen- und Kapitalgesellschaften: Beratungspraktische Hinweise, KÖSDI 1998, 11424; WACKER, Die §§ 20 ff. UmwStG 1995 nach dem Einführungsschreiben v. 25.3.1998, BB 1998, Beil. 8 zu Heft 26; WACKER, Realteilung im Ertragsteuerrecht – Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, NWB (1998) F. 3, 10669; BLUMERS/BEINERT/WITT, Realteilung von Personengesellschaften, BB 1999, 1786; BOGENSCHÜTZ, Ausgewählte Probleme zur Realteilung von Mitunternehmerschaften, StJb. 1999/2000, 115; BRANDENBERG, Gestaltungsüberlegungen nach Abkehr vom Mitunternehmererlass bzw. nach der Neuregelung der Realteilung, JbFSt. 1999/2000, 363; CATTELAENS, Steuarentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neurege-

lung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, DStR 1999, 565; NEUMANN, Neuordnung der Besteuerung von Mitunternehmenschaften im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus ertragsteuerlicher Sicht, StbJb. 1999/2000, 63; ORTH, Umwandlung durch Anwachsung, DStR 1999, 1011; SCHOO, Realteilung von Mitunternehmenschaften nach der Neuregelung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, INF 1999, 269, 303; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 917; SCHULZE ZUR WIESCHE, Realteilung einer Personengesellschaft und Sachwertabfindung an ausscheidende Gesellschafter nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 1999, 425; STRAHL, Gewinnrealisierungszwänge aufgrund des „Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002“ bei Personengesellschaften, FR 1999, 628; WACKER, Die Realteilung von Personengesellschaften nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BB 1999, Beilage 5 zu Heft 16; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; BLUMERS, Die Spaltung börsennotierter Gesellschaften (national und international), DB 2000, 589; GEBHARD, Die Realteilung der Mitunternehmenschaft. Einzelfragen aufgrund der Änderung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, GmbHR 2000, 313; HERRMANN/NEUFANG, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmenschaften, BB 2000, 2599; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, BB 2000, 1965; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Realteilung einer freiberuflichen Sozietät, DStR 2000, 305; SCHULZE ZUR WIESCHE, StSenKG: Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und umgekehrt sowie Realteilung nicht begünstigt?, FR 2000, 976; STRAHL, Die Realteilung einer freiberuflichen Sozietät im Steuerrecht, NJW 2000, 2626; STRAHL, Besteuerung beim Rechtsträgerwechsel, GmbHR 2001, 429; ENGL, Die steuerneutrale Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1725; KLOSTER/KLOSTER, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften – Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, GmbHR 2001, 420; PFAAR/WELKE, Die „Fortentwicklung“ steuerlicher Regelungen zur Umstrukturierung von Unternehmen – Reparatur oder Stillstand?, StuB 2001, 692; REISS, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmenschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, DStR 2001, 1634; RÖHRIG, Die Sachwertabfindung im Lichte des StSenKG – Lässt sich die Aufdeckung stiller Reserven wie bei der Realteilung vermeiden?, EStB 2001, 27; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, Anwendungs- und Zweifelsfragen zum Gesetzentwurf zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2001, 2448; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung des Betriebsvermögens nach dem Entwurf des UntStFG, FR 2001, 1096; SONNEBORN, Realteilung einer Personengesellschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, DStZ 2001, 579; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmenschaft, DStR 2001, 1093; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, DStZ 2002, 511, 551, 594; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die „neue“ Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG, KÖSDI 2002, 13133; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, Köln 2002; CREZELIUS, Besteuerung aus Drittverhalten? Überlegungen zu sog. Behaltefristen, FR 2002, 805; ENGL, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, DStR 2002, 119; ENGL/SCHAFLITZL in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beilage 1, 33; FUNK, Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, 1231; MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2002, 1; PAUS, Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts im Rahmen der Realteilung, FR 2002, 866; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; STRAHL, Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen,

KÖSDI 2002, 13164; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer, FR 2002, 53; CREZELIUS, Das Argumentationsmuster des sogenannten Gesamtplans, FR 2003, 537; FORST/FRINGS, Spaltung von Personengesellschaften – Die verschiedenen Möglichkeiten zur Wahrung der Steuerverneutralität, EStB 2003, 442; OSTERMAYER/RIEDEL, Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwestergesellschaften, BB 2003, 1305; WACKER, Realteilung einer Personengesellschaft, StbJb. 2003/04, 81; BAUSCHATZ, Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften, FR 2004, 571; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die steuerliche Behandlung von Spaltungs- und Ausgliederungsvorgängen im Rahmen von Personengesellschaften, DStZ 2004, 366; SEITZ, Realteilung von Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, StbJb. 2004/2005, 201; STRAHL, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; WINKEMANN, Die Realteilung – eine Zwischenbilanz, BB 2004, 130; MUSIL, Die Realteilung von Personengesellschaften – Eine problematische Rechtsfigur, DB 2005, 1291; NIEHUS, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwestersonengesellschaften, FR 2005, 278; ROGALL, Ertragsteuerliche Implikationen der nicht verhältnismäßigen Teilung von Personengesellschaften, DStR 2005, 992; STUHRMANN, Zur Realteilung durch Bar- und Sachwertabfindung, DStR 2005, 1355; GRAGERT, Die ertragsteuerliche Behandlung der Realteilung, NWB (2006) F. 3, 13887; NEUMANN, Realteilung einer Mitunternehmerschaft – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 28. Februar 2006, EStB 2006, 143; HESS, Die Realteilung einer Personengesellschaft, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 28.2.2006, DStR 2006, 777; KÖLPIN, Realteilung mit Spitzenausgleich, StuB 2006, 751; PAUS, Offene Fragen bei der Realteilung von Personengesellschaften, DStZ 2006, 285; REGIERER/MEINING, Bedeutung der Realteilung mit Spitzenausgleich für den Einnahme-Überschussrechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG, DStZ 2006, 474; REICHE, Personengesellschaften im Konzern – Vermögensübertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften, StuB 2006, 626; ROGALL/STANGL, Die Realteilung einer Personengesellschaft, Anmerkungen zum BMF-Schr. v. 28.2.2006, FR 2006, 345; SCHELL, Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG – Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 28.2.2006, BB 2006, 1026; SCHOOR, Der neue Realteilungserlass – Analyse und Gestaltungshinweise, Inf. 2006, 306; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Realteilung einer Personengesellschaft unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 28.2.2006, DB 2006, 921; SCHULZE ZUR WIESCHE, Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung, Stbg. 2006, 374; SPIEGELBERGER, Die Realteilung in der Beratungspraxis, NWB (2006) F. 3, 14019; STAHL, Realteilungserlass-Entwurf mit Stand Oktober 2005 – Kritische Erläuterung und Gestaltungshinweise, KÖSDI 2006, 14939; STAHL, Realteilung von Personengesellschaften zwischen Freiberuflern, FR 2006, 1071; STAHL, Gestaltungsaspekte und Steuerfallen bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft gemäß § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG, DStR 2006, 548; WERNER, Chancen und Risiken steuerneutraler Realteilungen mittelständischer Unternehmen, StuB 2008, 67.

## I. Überblick

439

**Satz 2 ordnet die grundsätzlich zwingende Buchwertfortführung an**, wenn in Fällen der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Übertragungen in ein anderweitiges BV eines Mitunternehmers erfolgen. Dies war schon bisher so, wenn Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen wurden; wieder eingeführt worden ist die – für die VZ 1999 und 2000 nicht zulässige – Buchwertfortführung auch bei Übertragung *einzelner* WG. Dies ist in Zusammenhang mit den gleichzeitig ausgeweiteten Übertragungsmöglichkeiten bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5) zu sehen.

**Satz 3 führt zum rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts**, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen drei Jahre nach Abgabe der StErklärung für den VZ der Realteilung durch den übernehmenden Mitunternehmer veräußert oder ent-

nommen werden. Diese Regelung entspricht weitgehend dem für sonstige Buchwertübertragungen bei Mitunternehmenschaften geltenden § 6 Abs. 5 Satz 4.

**Satz 4 zwingt zum Ansatz des gemeinen Werts**, soweit WG unmittelbar oder mittelbar auf Körperschaften übertragen werden (entsprechend § 6 Abs. 5 Satz 5).

**Die praktische Bedeutung** der Realteilung ist hoch. Sie ist ein beliebtes Instrument zur Umstrukturierung von Unternehmen (Vorbereitung von Veräußerungen und Verschmelzungen). Ferner kann sie zur Trennung von Gesellschafterstämmen dienen, wenn eine effektive Zusammenarbeit nicht mehr möglich ist, eine vorweggenommene Erbfolge vorbereitet werden oder eine Erbauseinandersetzung über BV erfolgen soll.

## II. Grundsatz: Buchwertfortführung bei Realteilung (Abs. 3 Satz 2)

### 1. Begriff der Realteilung

#### 440 a) Zivil- und steuerrechtlicher Begriff

**Zivilrechtlich** handelt es sich bei der Realteilung um eine „Teilung in Natur“, die für die GbR nach § 732 Satz 2 iVm. § 752 BGB der gesetzliche Regelfall und für die OHG und KG eine „andere Art der Auseinandersetzung“ iSd. § 145 Abs. 1 HGB ist (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [386]; REISS, StW 1995, 199 [200]). Die Durchführung der Realteilung erfordert grds. die Einzelübertragung aller WG in das Eigentum der übernehmenden Mitunternehmer. Ausnahmsweise kann die Realteilung im Wege der Spaltung nach §§ 123 ff. UmwG – mit der dann eintretenden partiellen Gesamtrechtsnachfolge – durchgeführt werden, soweit an einer Personenhandelsges. (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) andere Personenhandelsges. oder KapGes. beteiligt sind (zu den stl. Folgen umfassend SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2004, 366; FORST/FRINGS, EStB 2003, 442); bei einer Beteiligung natürlicher Personen ist dies hingegen nicht möglich. Die strechtl. Begriffsbestimmung knüpft an die zivilrechtl. Betrachtung an, ist aber nicht daran gebunden.

**Ertragsteuerrechtlich** ist unter einer Realteilung die Aufgabe einer Mitunternehmenschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern zu verstehen, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene WG in ein anderes BV überführt (BFH v. 29.4.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395). Nach der Verwaltungsauffassung fällt eine Realteilung nur dann unter Abs. 3 Satz 2, wenn zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage in ein anderes BV überführt wird (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter I.); dies ist uE im Hinblick auf den Zweck der Realteilungsregelung (Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven) zutreffend. Nicht erforderlich ist, dass *jeder* Realteiler wesentliche Betriebsgrundlagen erhält oder WG in ein anderes BV überführt (personenbezogene Betrachtung). Auf der Ebene der Gesellschaft stellt die Realteilung eine Betriebsaufgabe dar. Daher darf die Dauer der Abwicklung einen angemessenen Zeitraum (vgl. dazu Anm. 431) nicht überschreiten.

**Auflösung der Mitunternehmenschaft:** Der typische Fall der Realteilung ist dadurch gekennzeichnet, dass die Mitunternehmenschaft aufgelöst wird und jeder Mitunternehmer einen Teil des BV erhält. Die Rspr. sieht in einer derartigen Form der Auseinandersetzung zwar einen entgeltlichen Vorgang, nicht aber ein Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98,

BStBl. II 2002, 420 [424]). Die FinVerw. will den Anwendungsbereich der Realteilungsgrundsätze auf Fallgestaltungen beschränken, in denen die Mitunternehmerschaft durch die Realteilung aufgelöst wird (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228; zur Kritik s. Anm. 441, 444).

### b) Abgrenzung der Realteilung zu ähnlichen Vorgängen

441

**Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung unter Fortbestand der Gesellschaft im Übrigen:** Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich nicht um eine Realteilung, weil es an der hierfür erforderlichen Auflösung der Gesellschaft fehle (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter II.; ebenso KIRCHHOF/REISS VIII., § 16 Rn. 337, 340; MÄRKLE, BB 1984 Beil. 10, 2; BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 [596]; SCHELL, BB 2006, 1026; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2006, 921). Dies ist jedenfalls bei Zuweisung einzelner WG als Sachwertabfindung zutreffend (BFH v. 20.3.1962 – I 63/61 U, BStBl. III 1962, 233; WENDT, FR 1999, 333 [341]; SEITZ, StbJb. 2004/05, 201 [210]; aA FROTSCHER/KAUFFMANN, § 16 Rn. 202; STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 [13171]; WINKEMANN, BB 2004, 130 [135]; STUHRMANN, DStR 2005, 1355). In diesem Fall hat der Ausscheidende bei Übernahme in ein anderes BV zwar ebenfalls den Buchwert fortzuführen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1; bei Übernahme ins PV hingegen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Nr. 2); Unterschiede bestehen indes bei den Sperrfristen und bei der Übernahme von Verbindlichkeiten (dies führt bei § 6 Abs. 5 zur Entgeltlichkeit). Für die 1999/2000 geltende Rechtslage war die Einordnung derartiger Vorgänge als Realteilung aufgrund eines „Versehens“ in der Gesetzesbegründung hingegen str. (dazu Anm. 471).

Eine großzügigere Auffassung will die Realteilungsgrundsätze hingegen anwenden, wenn dem Ausscheidenden mindestens ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder eine 100 %-Beteiligung zugewiesen wird (BFH v. 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419; Teilbetrieb; OFD Berlin v. 5.12.1996, DB 1997, 450 Nr. 2; PLÜCKEBAUM, FR 1982, 586; CARLÉ in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 120; MUSIL, DB 2005, 1291 [1293]; ausführlich SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg. 2006, 374; wohl auch WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [86]). UE ist dies zutreffend, weil in diesem Fall bei der Gesellschaft der Tatbestand einer (Teil-)Betriebsaufgabe vorliegt (so auch BOGENSCHÜTZ, StbJb. 1999/2000, 115 [123]). Erstaunlich ist, dass der Gesetzgeber trotz dieser seit langem bestehenden Kontroverse und der mehrfachen Umgestaltung der §§ 6, 16 auf eine ausdrückliche Regelung verzichtet hat.

**Eine Gruppe von Mitunternehmern scheidet aus und gründet eine neue Gesellschaft, auf die ein Teil des Betriebsvermögens übertragen wird:** Wirtschaftlich entspricht dies der Auflösung der Mitunternehmerschaft unter Verteilung ihres BV auf zwei nicht personenidentische Folgegesellschaften.

Nach der bis 1998 geltenden Rechtslage wurde in solchen Fällen die Anwendung der Realteilungsgrundsätze zugelassen (BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946 [948], obiter dictum; FG Münster v. 12.9.1968, EFG 1969, 178, rkr.; CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13136]; ausdehnend FELIX/STRAHL, BB 1996, 2221: selbst dann, wenn einer der Mitunternehmer an beiden Gesellschaften beteiligt bleibt). Insoweit ist mittlerweile auch geklärt, dass das Wahlrecht zum Ansatz des Teilwerts nach § 24 UmwStG bestand, wenn Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in die Folgegesellschaft eingebracht wurden (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893); die Realteilungsgrundsätze entfalteten insoweit keine Sperrwirkung.

Für die Rechtslage ab 2001 verneint die FinVerw. hingegen die Anwendbarkeit des Abs. 3 Satz 2, weil Übertragungen von WG in andere Gesamthandsvermögen vom Wortlaut nicht erfasst seien (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter IV.1.). Im Schrifttum wird diese Haltung überwiegend kritisch gesehen. Letztlich ist die Anwendung der Realteilungsgrundsätze in derartigen Fällen da-

von abhängig, ob man eine Buchwertübertragung von WG auf Schwestergesellschaften – über den Wortlaut der § 6 Abs. 5 und § 16 Abs. 3 Satz 2 hinaus – zulässt (s. Anm. 444; dort auch Nachweise zur Kritik). Selbst wenn dies zu bejahen sein sollte, wäre jedenfalls eine anschließende Einbringung zum Teilwert (ab 2006: zum gemeinen Wert) nach § 24 UmwStG unzulässig (WENDT, FR 2004, 1161).

**Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Gesellschaft und Fortführung als Einzelunternehmen durch den anderen Gesellschafter:** Die Anwendung der Realteilungsgrundsätze scheidet hier daran, dass der Ausscheidende kein WG des Gesellschaftsvermögens übernimmt (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; ebenso bereits FG Düss. v. 6.7.1977, EFG 1978, 123, rkr.; GROH, WPg. 1991, 620 [625]). Auch die Durchführung des Zugewinnausgleichs unter Eheleuten in der Weise, dass der eine Ehegatte das in einer gemeinsamen GbR gebundene BV und der andere das PV erhält, stellt keine Realteilung dar (BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519).

Wie eine Realteilung behandelt wird allerdings der Fall, dass eine Erbengemeinschaft, die sowohl über BV als auch über PV verfügt, dadurch auseinandergesetzt wird, dass der eine Miterbe das BV und der andere das PV übernimmt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [845], allerdings ohne den Begriff „Realteilung“ zu erwähnen).

**Auseinandersetzung zweier beteiligungsidentischer Mitunternehmer-schaften,** wenn diese dadurch erfolgt, dass der eine Gesellschafter den Betrieb der einen Mitunternehmerschaft und der andere den Betrieb der anderen Mitunternehmerschaft als Einzelunternehmen fortführt (so zu Recht BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 unter II.3., mit Anm. WENDT, FR 2003, 659).

Anders hatte dies die zuvor – im Anschluss an die noch auf der Grundlage der Bilanzbündeltheorie ergangene Entscheidung des BFH v. 2.10.1962 – I 256/61 U, BStBl. III 1962, 513 – überwiegend vertretene Auffassung beurteilt (OFD Frankfurt v. 25.8.1988, WPg. 1988, 685; OFD Berlin v. 5.12.1996, DB 1997, 450; – R –, StBp. 1979, 16; PLÜCKEBAUM, FR 1982, 586; zu Recht kritisch WACKER, BB 1999, Beil. 5, 12). Distanz hierzu ließ bereits BFH v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946 (948) erkennen.

**Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils des Ausscheidenden:** Derartige Fälle fallen unter Abs. 1 (Veräußerung eines Mitunternehmeranteils) bzw. unter § 6 Abs. 3 (unentgeltliche Übertragung). Der Veräußerung (mit der Folge der Gewinnrealisierung) steht es gleich, wenn ein Mitunternehmer im Rahmen eines formal als „Realteilung“ gestalteten Vorgangs fast ausschließlich liquide Mittel zugewiesen erhält (BFH v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700 unter II.3.; vgl. auch Anm. 452 aE).

**Einbringungen iSd. §§ 20, 24 UmwStG, Spaltungsvorgänge:** Nicht um eine Realteilung, sondern um eine Einbringung nach § 24 UmwStG handelt es sich, wenn die Mitunternehmerschaft fortbesteht, die Gesellschafter aber einen Teil des BV auf eine zweite beteiligungsidentische Gesellschaft übertragen, zB um die Abfärbung iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu vermeiden (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.01d, 24.19: Abspaltung/Ausgliederung iSd. § 123 Abs. 2, 3 UmwG; WINKEMANN, BB 2004, 130 [133]). Der Annahme einer Realteilung steht hier entgegen, dass die Mitunternehmerschaft nicht aufgelöst, sondern mit denselben Beteiligten fortgesetzt wird (s. auch Anm. 444; aA WACKER, BB 1998 Beil. 8, 27 f.; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [85]). Gleiches gilt, wenn Vermögen nach §§ 123 ff. UmwG auf einen oder mehrere Gesellschafter abgespalten wird, die Gesellschaft aber mit denselben Beteiligten fortbesteht (so wohl auch BMF

v. 12.10.1994, FR 1994, 797: „die Realteilung ist durch die Beendigung der Mitunternehmerschaft geprägt“; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1995, 689).

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen für die Buchwertfortführung

### a) Mitunternehmerschaften, die einer Realteilung zugänglich sind

442

Eine Realteilung ist bei allen Mitunternehmerschaften möglich. Zum Begriff der Mitunternehmerschaft vgl. Anm. 228 f. Dies gilt nicht nur für Außengesellschaften oder ähnliche Gemeinschaftsverhältnisse (zB Bruchteilsgemeinschaft), sondern auch bei Innengesellschaften ohne Gesamthandsvermögen (zB atypisch stille Gesellschaft; zu Schwierigkeiten und Gestaltungsmöglichkeiten STAHL, DStZ 2006, 548). Denn der Regelung des Abs. 3 Satz 2 ist keine Beschränkung auf bestimmte Mitunternehmerschaften zu entnehmen (KSM/REISS, § 16 Rn. C 129; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 188c; GROH, Festschr. Kruse, 2001, 417 [429]; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 [567]).

Die ursprüngliche Fassung des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 14/23, 22) enthielt noch die Formulierung „Realteilung einer Gesellschaft“, was zB die Erbengemeinschaft nicht erfasst hätte. Der FinAussch. hat dies dann durch „Mitunternehmerschaft“ ersetzt (BTDrucks. 14/442, 23; 14/443, 28).

Die Realteilungsgrundsätze gelten auch für land- und forstwirtschaftliche (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700) bzw. freiberufliche (BFH v. 28.1.1993 – IV R 131/91, BStBl. II 1993, 509) Mitunternehmerschaften, ebenso für ausländ. PersGes., sofern keine stillen Reserven verloren gehen (OFD Frankfurt v. 25.8.1988, WPg. 1988, 685; OFD Berlin v. 5.12.1996, DB 1997, 450).

Eine Realteilung ist auch dann anzunehmen, wenn sich im Gesamthandsvermögen nur nicht wesentliche WG befinden und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zum SonderBV gehören (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700 [702]).

### b) Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgütern

443

Zum Begriff des Teilbetriebs s. Anm. 140 ff., zu dem des Mitunternehmeranteils s. Anm. 228 f.

Da seit 2001 die Übertragung einzelner WG – im Gegensatz zu der für 1999 und 2000 geltenden Rechtslage – der Annahme einer begünstigten Realteilung nicht entgegensteht, ergeben sich aus der Art der übertragenen WG keinerlei Beschränkungen der Realteilung mehr. Nur für die Ausschlussstatbestände der Sätze 3, 4 kommt es noch darauf an, ob einzelne WG übertragen werden.

Auch die Zuweisung von Teilen eines Mitunternehmeranteils oder Teilen einer 100 %-Beteiligung schadet – im Gegensatz zur Rechtslage bei Veräußerungen (Abs. 1 Satz 2 seit 2002) – nicht. Denn jedenfalls ein Teil einer 100 %-Beteiligung kann als „einzelnes WG“ angesehen werden (CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13136]). Rücklagen nach § 6b können ebenfalls in die Fortführungsbetriebe übertragen werden (R 6b. 2 Abs. 9 Satz 3 EStR verlangt allerdings die „anteilige“ Übertragung in die Fortführungsbetriebe).

### c) Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer

444

Die Fortführung der Buchwerte ist nur zulässig, wenn die WG in ein BV des Mitunternehmers übertragen werden.

**Weite Auslegung:** Es genügt, wenn die Übertragung in ein SonderBV des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter IV.1.) oder in ein freiberufliches oder land- und forstwirtschaftliches BV erfolgt. Gleiches gilt für die Übertragung in einen Verpachtungsbetrieb (BFH v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700; v. 27.6.2007 – IV B 113/06, BFH/NV 2007, 2257 unter II.2.c bb, beide betr. LuF). Es kann sich um notwendiges oder gewillkürtes, um ein bereits bestehendes oder – in Erweiterung des offenbar unbeabsichtigt zu eng geratenen Gesetzeswortlauts – ein erst im Zuge der Realteilung gegründetes BV handeln (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter IV.1.). Daher empfiehlt es sich für einen Realteiler, der bisher kein (eigenes) BV hat, aber die Realisierung der stillen Reserven der ihm zugewiesenen WG vermeiden will, eine gewerblich geprägte PersGes. zu gründen und die WG in das SonderBV zu überführen (zur Überführung ins Gesamthandsvermögen s. nächster Abs.).

**Übertragung auf Schwester- und Nachfolgesellschaften:** Die Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der einer der Realteiler beteiligt ist, ist hingegen weder von Satz 2 noch von § 6 Abs. 5 unmittelbar erfasst. Die FinVerw. will in diesem Fall eine Buchwertfortführung auch dann nicht zulassen, wenn es sich um eine Schwester-PersGes. handelt (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter IV.1.; zustimmend HESS, DStR 2006, 777 [779]; aA WACKER, Stb]b. 2003/04, 81 [91]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2004, 366 [368]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2006, 921 [922]; NIEHUS, FR 2005, 278; SCHELL, BB 2006, 1026 [1027]; SPIEGELBERGER, NWB F. 3, 14019 [14022]; REICHE, StuB 2006, 626).

Auf Umwegen unter Heranziehung des § 6 Abs. 5 kann die gewünschte Buchwertfortführung aber durchaus erreicht werden: Hierzu muss das WG zunächst in ein BV/SonderBV des Mitunternehmers und von dort in das Gesamthandsvermögen der Schwester-PersGes. übertragen werden. Grenzen ergeben sich allerdings daraus, dass zwischen den beiden Teilschritten eine hinreichende Zeitspanne liegen muss, um die Annahme eines Gesamtplans auszuschließen, sowie daraus, dass die Mitübertragung von Verbindlichkeiten in den Fällen des § 6 Abs. 5 zur Gewinnrealisierung führt. Ausführlich zur Übertragung zwischen Schwester-PersGes. s. § 6 Anm. 1447d, 1456, 1464. Zu Gestaltungsüberlegungen umfassend OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2003, 1305 (Überführung eines einzelnen, werthaltigen WG in eine gewerblich geprägte Schwester-PersGes.); STRAHL, FR 2004, 929 (Vermeidung der Annahme eines Gesamtplans); STAHL, FR 2006, 1071; STAHL, DStZ 2006, 548 (Teilung von Freiberufler-PersGes.: zB Überführung des Mandantenstamms ins SonderBV bei der neuen PersGes. und anschließende Verpachtung an diese). Ausführlich zu den Möglichkeiten und Unterschieden zwischen einem Vorgehen nach § 6 Abs. 5, nach Realteilungsgrundsätzen und der Einbringung nach § 24 UmwStG ROGALL, DStR 2005, 992; REICHE, StuB 2006, 626.

**Übergang ins Privatvermögen:** Hier ist zwingend der gemeine Wert anzusetzen (Satz 7, vgl. Anm. 484). Sofern dabei sämtliche stillen Reserven des Anteils des jeweiligen Mitunternehmers aufgedeckt werden, ist der dadurch entstehende Gewinn auch dann begünstigt, wenn es bei anderen Mitunternehmern zu einer Buchwertfortführung kommt (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 unter IV.1.b). Diese zur Rechtslage bis 1998 ergangene Entscheidung ist uE auch auf die heutige Rechtslage übertragbar, da der – insoweit allerdings nicht ganz eindeutige – Wortlaut des Satzes 2 dem jedenfalls nicht entgegen steht. Davon auszunehmen ist allerdings der Anteil, der auf die „Veräußerung an sich selbst“ (Satz 5) entfällt. Übernimmt der Mitunternehmer einzelne WG zunächst in sein BV, veräußert oder entnimmt sie aber innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach Abgabe der StErklärung wieder, ist rückwirkend ebenfalls der gemeine Wert anzusetzen (Satz 3, vgl. Anm. 460). In allen genannten Fällen

unterliegt ein entstehender Gewinn aber (vorbehaltlich der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG) nicht der GewSt., da es sich systematisch weiterhin um einen Betriebsaufgabevorgang handelt.

Eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts ist insoweit für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen vorzunehmen: Diese stellen bereits Anteile an einem BV dar und brauchen daher nicht in ein weiteres BV übertragen werden (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 543).

**Personen- und objektbezogene Betrachtung:** Bei der Betrachtung ist ggf. nicht nur zwischen den einzelnen Mitunternehmern zu differenzieren, sondern auch zwischen verschiedenen WG, die ein Mitunternehmer erhält (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 551; ausführlich SERTZ, StbJb. 2004/05, 201 [212 ff.]). Ordnet ein Mitunternehmer die ihm zugewiesenen WG teilweise seinem PV und teilweise dem BV zu, so ist der durch die Überführung ins PV entstehende Gewinn mangels zusammengeballter Realisierung sämtlicher stiller Reserven nicht nach Abs. 4, § 34 begünstigt (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 unter III.4.c; v. 7.2.2007 – IV B 102/05, BFH/NV 2007, 902; einschränkend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 551: Begünstigung dann, wenn die in ein BV übernommenen WG keine nennenswerten stillen Reserven enthalten).

**Herkunft der Wirtschaftsgüter:** Ob die im Rahmen der Realteilung zugewiesenen WG aus dem Gesamthandsvermögen, dem eigenen SonderBV oder dem SonderBV eines Mitgesellschafters stammen, ist für die stl. Behandlung unerheblich (NEUMANN, EStB 2006, 143 [144]).

#### d) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

445

Die Buchwertfortführung setzt voraus, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies entspricht § 6 Abs. 5 Satz 1 und ist zuvor auch von der BFH-Rspr. gefordert worden (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 unter IV.1.b: tragender Grundsatz für die Buchwertfortführung). Die Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte, deren Einkünfte aufgrund eines DBA stfrei sind, ist daher nicht begünstigt (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter V.; zu europarechtl. Bedenken NEUMANN, EStB 2006, 143 [145]).

Einstweilen frei.

446

#### e) Zeitlicher Anwendungsbereich

447

Die Sätze 2–4 sind durch das UntStFG v. 20.12.2001 neu gefasst worden, aber bereits „auf Realteilungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden“ (§ 52 Abs. 34 Satz 4).

Die dadurch bewirkte Rückwirkung auf das gesamte Jahr 2001 ist aus verfassungsrechtl. Sicht grds. unproblematisch: Eine Rechtsänderung ist vor allem hinsichtlich der Behandlung der Übertragung einzelner WG eingetreten; diese ist angesichts der nunmehr angeordneten Buchwertfortführung aber grds. begünstigend. Die neuen Ausschlussklauseln der Sätze 3 und 4 betreffen ebenfalls nur die Übertragung einzelner WG und schränken daher lediglich die rückwirkend gewährte Begünstigung ein. Soweit im Einzelfall eine während des Jahres 2001 vorgenommene Gestaltung gerade die nach der vorherigen Fassung eintretende StPflcht derartiger Übertragungen nutzen wollte, kommt ggf. die (analoge) Anwendung von § 163 AO in Betracht.

Die gesetzliche Übergangsregelung lässt – wie entsprechende Vorgängervorschriften (§ 52 Abs. 34 Satz 2 EStG 1999, § 52 Abs. 34 Satz 4 EStG 2001) – offen, welche Fassung anzuwenden ist, wenn die Realteilung im Jahr 2000 beginnt,

ihre Abwicklung sich aber über den Jahreswechsel 2000/2001 hinaus erstreckt. Die FinVerw. will das neue Recht bereits dann auf die gesamte Realteilung anwenden, wenn eine vor Beginn des Jahres 2001 begonnene Realteilung nach dem Jahreswechsel beendet wurde (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter X.; ebenso GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 241m; FROTSCHER/KAUFFMANN, § 16 Rn. 200; STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 [13171]; KORN/STAHL, § 16 Rn. 294).

Nach aA ist für die Zuordnung zum maßgebenden Recht ausschließlich der Beginn der Realteilung maßgebend (WACKER, NWB F. 3, 10669 [10672]; CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13135]; CARLÉ in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 102; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 188a). Wieder andere stellen auf den Zeitpunkt der überwiegenden Zuweisung des BV der Mitunternehmerschaft ab (ENGL in WIDMANN/MAYER, Umwandlungssteuerrecht, Anhang 10 Rn. 405; WACKER, BB 1999 Beil. 5, 13; SEITZ, StbJb. 2004/05, 201 [205]) und berufen sich dabei auf einen in § 52 Abs. 34 Satz 4 angedeuteten Willen des Gesetzgebers, den nämlichen Realteilungsvorgang nur einem Besteuerungssystem zu unterwerfen. UE schafft dies nur neue Abgrenzungsprobleme. Der durchaus offene Wortlaut der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 34 Satz 4 deutet jedenfalls nicht zwingend auf eine einheitliche Behandlung hin. Zutreffend erscheint es hingegen, jeweils auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am einzelnen WG abzustellen (ebenso jedenfalls für Fälle der Realteilung im Wege der Zuteilung einzelner WG im Rechtsübergang 1998/1999 LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 187a; jetzt auch WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [88]; offen SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 541).

448–449 Einstweilen frei.

### 3. Rechtsfolgen der Realteilung

#### 450 a) Bei der real geteilten Mitunternehmerschaft: zwingender Ansatz der Buchwerte

Im Gegensatz zur bis 1998 geltenden Rechtslage besteht kein Wahlrecht zur Gewinnrealisierung mehr, obwohl es sich systematisch weiterhin um eine Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft handelt. Die Neuregelung folgt damit – wie § 6 Abs. 5 Satz 3 – dem finalen Entnahmebegriff (dazu auch Anm. 437) und dem Gedanken des fortgeführten unternehmerischen Engagements (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 532). Ein Rückgriff auf § 24 UmwStG – so die von der Rspr. bis 1998 herangezogene Grundlage (s. Anm. 470) – ist nunmehr weder erforderlich noch möglich. In der handelsrechtl. Liquidationsbilanz sind hingegen zwingend die Verkehrswerte anzusetzen (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [388]).

**Ausnahmen von der Buchwertfortführung** gelten,

- soweit die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (Abs. 3 Satz 2 letzter Satzteil; s. Anm. 445),
- soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne WG übertragen wurden, wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen werden (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 460 ff.),
- soweit einzelne WG unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden (Abs. 3 Satz 4; s. Anm. 465 ff.),
- soweit bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe übertragen wurden, Anteile an einer Körperschaft von einem EStSubjekt auf ein KStSubjekt übertragen werden und der Übernehmer die Anteile innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren veräußert (Abs. 5; s. Anm. 550 ff.),
- soweit ein Spitzenausgleich geleistet wird (s. Anm. 452).

**Der Buchwert eines Wirtschaftsguts** ergibt sich aus dem Saldo der Ansätze in der Gesamthands-StBil. einschl. etwaiger Ergänzungsbilanzen.

**b) Bindung des übernehmenden Mitunternehmers an die Buchwerte**

451

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung ist der übernehmende Mitunternehmer an die Buchwerte aus der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft gebunden. Dies hat zur Folge, dass er stl. in die Rechtsstellung der Mitunternehmerschaft einrückt (zB für die Behalte- und Übertragungsfristen nach § 6b und die Fortführung der gewählten AfA-Methode).

**Differenzen zwischen den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem Kapitalkonto des Übernehmers in der Gesamthandsbilanz** sind in der Praxis eher die Regel als die Ausnahme. Die Fortführung der Buchwerte bereitet deshalb erhebliche Schwierigkeiten.

Mehrere Lösungsmöglichkeiten sind in der Vergangenheit diskutiert worden. Alle haben allerdings den Nachteil, dass sie gegen mindestens einen tragenden Grundsatz des EStRechts verstoßen. Daher ist die – bereits in den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts entbrannte – Diskussion bis heute nicht ganz zur Ruhe gekommen.

**Beispiel:** An der A&B-OHG sind A und B zu je 50 % beteiligt. Das Gesamthandsvermögen besteht aus einem Grundstück (Buchwert 25, Teilwert 100) und einem Warenlager (Buchwert 75, Teilwert 100). Die Kapitalkonten von A und B weisen einen Stand von je 50 auf. A soll im Rahmen der Realteilung das Grundstück und B das Warenlager erhalten und weiterhin betrieblich nutzen.

► *Nach der Kapitalkontenanpassungsmethode*, die Rspr. und FinVerw. anwenden (grundlegend BFH v. 10.2.1972 – IV 317/65, BStBl. II 1972, 419 [421], und v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [389] mwN; BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter VII., mit Beispiel; zust. BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 284; ausführlich KEUK, DB 1972, 598; zustimmend MUSIL, DB 2005, 1291 [1294]; krit. REISS, BB 2000, 1965 [1971]; REISS, BB 2001, 1225 [1230]), sind die Buchwerte der jeweils zugewiesenen WG in den Fortführungsbetrieben der Realteiler zu übernehmen und die Kapitalkonten erfolgsneutral an die Summe der Buchwerte anzupassen. Soweit Ergänzungsbilanzen vorhanden sind, sind auch diese erfolgsneutral in die Anpassung einzubeziehen (BFH v. 18.5.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70).

Im obigen Beispiel hat A das Grundstück mit 25 und B das Warenlager mit 75 anzusetzen und das Kapitalkonto entsprechend anzupassen. Die stillen Reserven, die im Rahmen der OHG beiden Gesellschaftern zur Hälfte zuzurechnen waren, springen damit teilweise auf denjenigen Gesellschafter über, der WG mit höheren stillen Reserven erhält.

Diese Methode hat zwar den Vorteil größtmöglicher Einfachheit für sich, verletzt aber den – im EStG allerdings ohnehin nicht konsequent durchgeführten – Grundsatz, dass jeder Stpfl. nur die von ihm selbst erwirtschafteten stillen Reserven versteuern soll. Im Einzelfall müssen die Gesellschafter dann im Rahmen der Auseinandersetzung einen Ausgleich für die unterschiedlichen latenten ErtragStBelastungen berücksichtigen. Wenn hingegen das Überspringen stiller Reserven gerade das Ziel der Gestaltung ist, kann die Realteilung unter Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode zur Erreichung dieses Ziels genutzt werden.

► *Buchwertanpassungsmethode:* Hier werden die Kapitalkonten fortgeführt und die Buchwerte der übernommenen WG durch Auf- und Abstocken ihrer Bilanzansätze an die jeweiligen Kapitalkonten angepasst (erstmal vorgeschlagen von BÖTTCHER/BEINERT, DB 1963, 1405).

Im obigen Beispiel hätte A das Grundstück und B das Warenlager jeweils mit 50 anzusetzen.

Diese Methode verstößt gegen den Grundsatz, dass stille Reserven nicht auf andere WG übertragen werden dürfen (Ausnahmen: § 6b, R 6.6 EStR). Zudem liegt ein Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip vor, da es keinen Anlass für eine Neubewertung der WG gibt. Ab 2001 verdeutlicht ferner die ausdrückliche Zulassung der Gewinnneutralisierung durch Ergänzungsbilanzen in § 6 Abs. 5 Satz 4, nicht aber in den ansonsten parallel ausgestalteten Vorschriften des § 16 Abs. 3 Sätze 2–4, dass eine Buchwertanpassung bei Realteilungen nicht zulässig sein soll. Für die Anwendbarkeit dieser Methode aber auch zur Rechtslage ab 2001 ENGL, DStR 2002, 119; ENGL/SCHAFFLITZL, DB 2002 Beil. 1, 33.

► *Kapitalausgleichskontenmethode*: Hier werden sowohl die Kapitalkonten als auch die Buchwerte der übernommenen WG fortgeführt. Der Bilanzausgleich wird dadurch erreicht, dass entsprechende Ausgleichsposten erfolgsneutral gebildet werden. Wer die WG mit den höheren stillen Reserven übernimmt, bildet einen aktiven Ausgleichsposten, der andere Realteiler einen Passivposten. Realisiert der Realteiler mit dem aktiven Posten die stillen Reserven eines WG (zB durch Veräußerung, Entnahme oder Betriebsaufgabe), löst er den Posten (ggf. anteilig) gewinnmindernd auf. Korrespondierend hat der andere Realteiler den Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen (erstmal THEIS, FR 1963, 220 [223]; zuletzt ausführlich JAKOB/GIES, BB 1987, 2400; JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149; ferner PAUS, DStZ 1993, 204; CARLÉ in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 108).

Im obigen Beispiel würde A das Grundstück mit 25 und das übernommene Kapital mit 50 ansetzen und zum Bilanzausgleich einen Ausgleichsposten von 25 aktivieren. B bildet einen entsprechenden Passivposten.

Diese Methode hat den Vorteil, dass stille Reserven weder auf andere StSubjekte noch auf andere WG übergehen und die vorstehend genannten strechtl. Prinzipien möglichst „rein“ verwirklicht werden. Sie ist wegen des Erfordernisses jahrelanger Beobachtung des Schicksals uU zahlreicher WG und der erforderlichen Herstellung der Korrespondenz zwischen den ehemaligen Gesellschaftern aber nicht mit vernünftigem Aufwand handhabbar. Zudem verstößt sie gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung: Denn der Realteiler mit einem passiven Ausgleichsposten muss diesen allein deshalb auflösen, weil der *andere* Realteiler das entsprechende WG veräußert bzw. entnimmt. Es fehlt damit beim Steuerschuldner an jeglichem steuerauslösenden Tatbestand.

#### 452 c) Behandlung eines Spitzenausgleichs

**Begriff des Spitzenausgleichs (Wertausgleichs):** Hat ein Mitunternehmer WG übernommen, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamtvermögen übersteigen, wird er in Höhe der Differenz aus eigenen Mitteln (PV, anderweitiges BV) einen Ausgleich an die anderen Mitunternehmer leisten müssen.

Die Übernahme von Schulden der Mitunternehmerschaft stellt hingegen auch dann keinen Wertausgleich dar, wenn deren Höhe nicht dem Anteil des Übernehmers an den Gesellschaftsschulden entspricht. Denn auch die Verbindlichkeiten gehören zu den EinzelWG, die im Rahmen einer Realteilung frei verteilt werden können (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [387]).

**Spitzenausgleich führt zu anteiliger Gewinnrealisierung:** Der Spitzenausgleich steht der Annahme einer zur Buchwertfortführung zwingenden Realteilung nicht entgegen (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [388] mwN auf die ältere Rspr.). Er führt jedoch – entgegen einer zuvor im Schrifttum vertretenen Auffassung (zB DÖLLERER, DStZ 1982, 267 [271];

WIESLER, DB 1982, 2428; WIESLER, DB 1988, 2589; FELLMETH, BB 1991, 2184; FELLMETH, BB 1993, 2192; WUTTKE, DStR 1992, 377; ENGL in WIDMANN/MAYER, Umwandlungssteuerrecht, Anhang 10 Rn. 84) – zur teilweisen Gewinnverwirklichung.

Dies gilt auch dann, wenn die Zahlung allein zum Zweck des Ausgleichs künftiger StBelastungsdifferenzen aus der Anpassung der Kapitalkonten (dazu Anm. 451) erfolgt. Denn dieser Ausgleich gehört nicht etwa zum außerbetrieblichen Bereich, sondern ist Bestandteil der Realteilungsabrede (BORDEWIN, DStZ 1992, 353 [358], BLUMERS/BEINERT/WITT, BB 1999, 1786; offen gelassen in BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (609); aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 351).

Zur Abwicklung eines Spitzenausgleichs bei der Realteilung von Freiberufler-PersGes. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. REGIERER/MEINING, DStZ 2006, 474.

### Die Ermittlung der Höhe des Gewinns ist umstritten:

► *Die Rspr.* nimmt beim Empfänger der Ausgleichszahlung einen Gewinn in deren voller Höhe an; beim Ausgleichsverpflichteten (Übernehmer des WG) entstehen in dieser Höhe AK.

So bereits BFH v. 5.7.1963 – VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492; ferner v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 (844); ausführl. v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (612); v. 17.2.1994 – VIII R 12/93, BFH/NV 1995, 98; zustimmend REISS, DStR 1995, 1129; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 355. Die Rspr. sieht die Zahlung als Entgelt für einen Forderungskauf an: Der gesetzliche Auseinandersetzungsanspruch sei zunächst auf Geld gerichtet. Die vertragliche Realteilungsvereinbarung führe zu einer Abänderung dieses Auseinandersetzungsanspruchs dahingehend, dass zum einen statt Geld bestimmte WG geschuldet würden, zum anderen der Anspruch gegenüber dem einen Gesellschafter nicht vollständig, gegenüber dem anderen Gesellschafter aber überschießend erfüllt werde. In Höhe der Wertdifferenz enthalte die Realteilungsvereinbarung eine Abtretung des Auseinandersetzungsanspruchs an den anderen Gesellschafter; der Spitzenausgleich stelle das Entgelt für diese Abtretung dar. Im betrieblichen Bereich müssten derartige Entgelte zu BE führen.

► *FinVerw. und hM im Schrifttum* zerlegen den Vorgang nach dem Vorbild der Erbauseinandersetzung mit Ausgleichszahlungen in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil, ziehen von der Ausgleichszahlung einen Buchwertanteil in Höhe der Entgeltlichkeitsquote ab und kommen damit zu einem geringeren Gewinn. Die Entgeltlichkeitsquote ergibt sich aus dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum Verkehrswert der übernommenen WG.

BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 601; Nichtanwendungserrlass unter Berufung auf die Behandlung der Erbauseinandersetzung; nochmals BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.18; v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter VI.; zustimmend GROH, WPG. 1991, 620 (623); LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 196; HÖRGER, DStR 1993, 37 (41); BORDEWIN, DStZ 1992, 353 (356); BRANDENBERG, StbJb. 1994/95, 329 (343); SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 549; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [93]; MUSIL, DB 2005, 1291 [1295]; SCHELL, BB 2006, 1026 [1028]; wohl auch WENDT, FR 1999, 333 (343).

**Im Beispiel** (Anm. 451) möge der Teilwert des Grundstücks 125 und der des Warenlagers 75 betragen. A übernimmt das Grundstück und hat in Höhe der halben Wertdifferenz (25) einen Ausgleich an B zu leisten. Die Entgeltlichkeitsquote beträgt  $\frac{1}{5}$ , der von B realisierte Gewinn 25. ( $\frac{1}{5}$  des Buchwerts von 25) = 20 (nach Auffassung der Rspr. hingegen 25). A führt den Buchwert des Grundstücks in Höhe des nicht entgeltlich erworbenen Anteils ( $\frac{4}{5}$  von 25 = 20) fort und stockt ihn um die eigenen AK (20) auf.

► *Stellungnahme:* Die Auffassung der FinVerw. ist jedenfalls in ihrem Ergebnis vorzuzugewärtig. Zwar handelt es sich bei der Realteilung letztlich nicht um einen unentgeltlichen Vorgang; sie wird aber wie ein solcher behandelt (Buchwertfortführung, Eintritt des Übernehmenden in Fristen usw., vgl. Anm. 454). Dann ist es aber konsequent, den Buchwert anteilig zu berücksichtigen. Für die Praxis

nicht handhabbar wäre es jedenfalls, wollte man Erbaueinandersetzungen und „sonstige“ Realteilungen unterschiedlich behandeln. Denn dann käme es zu kaum vernünftig lösbaren Abgrenzungsproblemen in den Fällen, in denen eine Erbengemeinschaft sich erst längere Zeit nach dem Erbfall auseinandersetzt. Zudem sind Fälle denkbar, in denen der Spitzenausgleich höher ist als die insgesamt vorhandenen stillen Reserven, was zwingend gegen die Auffassung der Rspr. spricht (vgl. PAUS, FR 1993, 598 mit Beispiel; zust. MEYER-SCHARENBERG, StKongRep. 1994, 253 [263]). Demgegenüber ist das Erklärungsmodell der Rspr. mit der Annahme eines Forderungskaufs nicht zwingend.

**Keine Begünstigung des Gewinns nach § 16 Abs. 4, § 34:** Die Rspr. nimmt insoweit zu Recht laufenden Gewinn an, weil es nicht zu einer vollständigen Realisierung der stillen Reserven kommt.

BFH v. 5.7.1963 – VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492; v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 (613); v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809; v. 17.2.1994 – VIII R 12/93, BFH/NV 1995, 98; zust. FROMM, BB 1994, 1042; REISS, StuW 1995, 199 (209); WACKER, BB 1999 Beil. 5, 8; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [94]; MUSIL, DB 2005, 1291 [1295].

Die FinVerw. hat sich dieser Auffassung für die ab 2002 geltende Rechtslage angeschlossen (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter VI.). Für die zuvor geltende Rechtslage hat die FinVerw. die Vergünstigungen hingegen jedenfalls bei der Übernahme von Teilbetrieben gewährt (BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 601 Tz. 2). Dies war indes auf Basis der Auffassung der FinVerw. zur Ermittlung der Höhe des Gewinns inkonsequent, weil es dabei gar nicht zu einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven kommt.

**Gewerbesteuer** fällt auf den Gewinn aus einem Spitzenausgleich grds. nicht an (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809; BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter VI.). Denn der Gewinn stellt zwar keinen Aufgabegewinn dar, steht aber in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe. Ausnahmen gelten ab 2002 in den Fällen des Satzes 4 (Übertragung auf eine Körperschaft; dazu Anm. 467) sowie in den Fällen des § 7 Satz 2 GewStG (der Gewinn entfällt nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer).

### Gestaltungen zur Vermeidung des Spitzenausgleichs:

► *Zuweisung neutraler WG:* Liquide Mittel sowie Verbindlichkeiten können den einzelnen Mitunternehmern frei zugewiesen werden (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [387]; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 [424] für Verbindlichkeiten). In vielen Fällen wird man schon durch deren disquotale Verteilung die Zahlung eines Spitzenausgleichs aus eigenen Mitteln eines Mitunternehmers vermeiden können.

► *Aufstockung der liquiden Mittel:* Reichen die vorhandenen liquiden Mittel bzw. Verbindlichkeiten nicht aus, wird deren Aufstockung durch Kreditaufnahme oder Einlagen der Mitunternehmer empfohlen (Einlagenlösung).

ZB KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 IX 4b; HÖRGER, DStR 1993, 37 (43); BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 292; ohne inhaltliche Stellungnahme erwähnt von BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (610).

Diese Empfehlung ist mit Vorsicht zu betrachten, weil hier schnell der Anwendungsbereich des § 42 AO eröffnet sein kann: Wenn die Einlage des einen Gesellschafters nur den Zweck hat, sogleich an den anderen Gesellschafter ausgekehrt zu werden, handelt es sich wirtschaftlich um Veräußerungsentgelt („Scheineinlagen“; im Ergebnis ebenso SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 550; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [95]; GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 241; HERZIG, FR 1988, 85 [91]; BORDEWIN, DStZ 1992, 353

[356]; CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13143]; MUSIL, DB 2005, 1291 [1295]; NEUMANN, EStB 2006, 143 [146]; zur Erbauseinandersetzung BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 25; zu ähnlichen Gestaltungen BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.18).

► *Zweistufenmodell*: Diesem ist seit 2002 durch Abs. 1 Satz 2 der Boden entzogen, es wurde aber für die zuvor geltende Rechtslage vertreten (ohne inhaltliche Stellungnahme erwähnt von BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 [610]). Danach sollte der ausgleichspflichtige Mitunternehmer vor der Realteilung einen Teil seines Anteils an den anderen Mitunternehmer veräußern; die eigentliche Realteilung war dann ohne Spitzenausgleich möglich. Der entstehende Veräußerungsgewinn war zwar stpfl., aber tarifbegünstigt. Auch hier drohte aber die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 550; ebenso zu einem anderen Fall kurzfristiger Anteilsübertragung BFH v. 6.5.1998 – IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146).

► *Teilung einer Besitzgesellschaft durch Einbringung der Mitunternehmeranteile in zwei gewerblich geprägte PersGes. und anschließende Realteilung*: näher BAUSCHATZ, FR 2004, 569.

#### d) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei der Realteilung

453

Überführt der Realteiler SonderBV in ein anderes BV, erfolgt dies zum Buchwert. Diese Rechtsfolge des § 16 Abs. 3 Satz 2 ist damit dieselbe wie diejenige des § 6 Abs. 5 Satz 2; allerdings zieht die Realteilung die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 nach sich, die in den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 2 nicht vorgesehen ist.

Überführt der Realteiler WG des SonderBV, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft gehören, ins PV, ist nach Abs. 3 Satz 7 insoweit der gemeine Wert anzusetzen.

Problematisch ist allein die Fallkonstellation, in der der Realteiler im SonderBV enthaltene wesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft ins PV überführt. Hier stellt sich die Frage, welche Auswirkung dies auf die Behandlung der Realteilung im Übrigen hat. Einerseits könnte man sich auf den Standpunkt stellen, hier handele es sich um eine insgesamt – auch hinsichtlich der aus dem Gesamthandsvermögen in ein anderes BV übernommenen WG – gewinnrealisierende Aufgabe des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 (dazu Anm. 407). Andererseits lässt der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 auch die Möglichkeit offen, nur die stillen Reserven aus der Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlage ins PV – allerdings nicht begünstigt – aufzudecken und im Übrigen die Realteilung zu Buchwerten durchzuführen. UE ist die letztgenannte Auslegungsmöglichkeit vorzugswürdig (objektbezogene Betrachtung; s. Anm. 444). Denn die in Abs. 3 Satz 2 enthaltene Regelung über die Realteilung ist als Spezialnorm zum allgemeinen Betriebsaufgabebetstand des Abs. 3 Satz 1 anzusehen und damit vorrangig.

#### e) Weitere Rechtsfolgen der Realteilung

454

**Fortführung des Volumens für Über- und Unterentnahmen nach § 4 Abs. 4a** (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Rn. 10a; KANZLER, INF 2000, 513 [516]).

**Untergang des Zinsvortrags**: Da die Realteilung als Aufgabe der Mitunternehmerschaft anzusehen ist (s. Anm. 440), geht ein noch nicht verbrauchter Zinsvortrag unter (§ 4h Abs. 5).

**Eintritt in die Fristen bei Übertragung stiller Reserven (§ 6b):** s. Anm. 451.

**Fortführung des Rechts auf Verlustverrechnung für Kommanditisten (§ 15a):** s. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 239 mwN; KSM/v. BECKERATH, § 15a Rn. B 502.

**Gewerbesteuer** fällt bei Zahlung eines Spitzenausgleichs (Anm. 452), bei Übertragung ins PV (Anm. 444) und bei vorzeitiger Veräußerung/Entnahme (Anm. 462) nicht an, sofern die Gewinne auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfallen (ansonsten gilt § 7 Satz 2 GewStG). Bei einer Übertragung auf Körperschaften iSd. Abs. 3 Satz 4 führt § 7 Satz 2 GewStG zur GewStPflcht (Anm. 467). Die Fortführung eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts (§ 10a GewStG; dazu BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616) ist nach einer Realteilung wegen der Beendigung des betrieblichen Organismus grds. nicht mehr möglich (BFH v. 18.11.1970 – I R 93/69, BStBl. II 1971, 147; BORDEWIN, DStR 1995, 313 [317]); anders jedoch bei Zuweisung eines verlustverursachenden Teilbetriebs (BFH v. 5.9.1990 – X R 20/89, BStBl. II, 1991, 25; so auch Abschn. 67 Abs. 2 Satz 8, Abschn. 68 Abs. 3 Nr. 7 GewStR 1998; HERZIG/FÖRSTER/FÖRSTER, DStR 1996, 1025 [1030]; STAHL, KÖSDI 2006, 14939 [14948]). Erfolgt die Realteilung nach einer Umwandlung, treten die übernehmenden Mitunternehmer in die gewstl. Fortführungsfrist nach § 18 Abs. 4 UmwStG ein (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 18.10).

**Eintritt in die laufende Fortführungsfrist für die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG):** vgl. Abschn. 63 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2003.

**Grunderwerbsteuer** wird nur insoweit erhoben, wie der Realteiler nicht schon zuvor an dem Grundstück beteiligt war (§ 6 Abs. 3 GrEStG; STAHL, KÖSDI 1998, 11424 [11438]; ausführlich WERNER, StuB 2008, 66).

**Umsatzsteuer:** Hier gelten die allgemeinen Grundsätze über den Leistungsaustausch. Die Übertragung von Teilbetrieben ist jedoch als nicht sbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) anzusehen (näher WERNER, StuB 2008, 66).

455–459 Einstweilen frei.

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

#### 460 1. Bedeutung der Regelung

Nach Abs. 3 Satz 3 ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne WG übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung (drei Jahre nach Abgabe der StErklärung) veräußert oder entnommen werden.

Die Regelung soll sicherstellen, dass die mit der Buchwertfortführung verbundene Begünstigung nur solchen Realteilungen zugute kommt, die der Umstrukturierung, nicht aber der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme einzelner WG dienen (so bereits Bericht der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 18.4.2001, FR 2001, Beil. zu Heft 11, B I 2). Wegen der Einzelheiten vgl. die Erl. zu der – für die Übertragung einzelner WG bei

Mitunternehmenschaften außerhalb einer Realteilung geltenden – Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4 (§ 6 Anm. 1466b–1474).

## 2. Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands

461

**Bei der Realteilung wurden einzelne Wirtschaftsgüter übertragen:** Der Ausschlusstatbestand ist von vornherein nicht anwendbar, wenn bei der Realteilung *ausschließlich* Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile übertragen wurden. Nach der zutreffenden Verwaltungsauffassung sind 100 %-Beteiligungen an KapGes. auch im Rahmen des Abs. 3 Satz 3 als Teilbetrieb (nicht etwa als EinzelWG) anzusehen; auch ein Mitunternehmeranteil ist kein EinzelWG (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter III.). Wenn hingegen bei der Realteilung *auch* einzelne WG übertragen wurden, sind die Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands nach dessen klarem Wortlaut auch dann erfüllt, wenn die später veräußerte/entnommene wesentliche Betriebsgrundlage aus einem übertragenen Teilbetrieb stammt.

### Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden, Gebäuden oder anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen:

► *Zum Begriff der Veräußerung oder Entnahme* vgl. § 6 Anm. 1468b. Eine Veräußerung kann im Fall der Übernahme der WG durch eine andere PersGes. auch dann vorliegen, wenn zwar nicht die WG, wohl aber die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft veräußert werden (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 553). Buchwertübertragungen nach § 6 Abs. 5 sind keine Entnahmen; allerdings ist der Rechtsnachfolger an die Sperrfrist gebunden (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2001, 1096 [1099]; SCHELL, BB 2006, 1026 [1029]). Ein Veräußerungsvorgang (Tausch) ist auch dann gegeben, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage innerhalb der Sperrfrist mit dem Betrieb, in den sie im Rahmen der Realteilung überführt wurde, nach § 24 UmwStG in eine PersGes. eingebracht wird (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter VIII.). Allerdings gebietet es uE der Zweck des UmwStG, jedenfalls bei einer Buchwerteinbringung von einer Anwendung des Abs. 3 Satz 3 abzusehen (ähnlich AHMANN, HFR 2004, 1101 unter 3. aE; ROGALL/STANGL, FR 2006, 345 [356]; SCHELL, BB 2006, 1026 [1029]; aA ausdrücklich BMF v. 28.2.2006 aaO).

► *Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage* s. Anm. 121 (für eine abweichende Begriffsbestimmung bei Abs. Satz 3 aber RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [107]). Aus der Formulierung der Vorschrift folgt, dass Grund und Boden sowie Gebäude für Zwecke des Abs. 3 Satz 3 immer als wesentliche Betriebsgrundlagen behandelt werden und ihre vorzeitige Veräußerung/Entnahme die genannten Rechtsfolgen auslöst (zutreffend BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter VIII.; ebenso BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 [595]; aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 553; WACKER, Stb]b. 2003/04, 81 [98]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 343; ENGL, DStR 2002, 119; SCHELL, BB 2006, 1026 [1029]). Die Veräußerung/Entnahme unwesentlicher WG ist nach der Realteilung jederzeit möglich, ohne dass es zu einer Nachversteuerung kommt; insoweit ist Abs. 3 Satz 3 weniger streng als die Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4.

**Die Übertragung der später veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung war zum Buchwert erfolgt:** Abs. 3 Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn schon die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 für die Buchwertfortführung nicht vorlagen oder die Übertragung auf eine Körperschaft (Ausschluss der Buchwertfortführung nach Abs. 3 Satz 4) erfolgte.

**Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist:**

► *Der Beginn der Sperrfrist* (nicht zu verwechseln mit dem auslösenden Ereignis für den Beginn des Laufs der Drei-Jahres-Frist, s.u.) ist im Gesetz nicht geregelt. Nach dem Sinn der Norm muss die Frist mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der jeweiligen wesentlichen Betriebsgrundlage beginnen.

► *Die Dauer der Sperrfrist* beträgt drei Jahre nach Abgabe der StErklärung (Einzelheiten zur StErklärung sogleich unten). Die Drei-Jahres-Frist ist taggenau nach §§ 187 ff. BGB zu ermitteln; die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 AO (erst mit Ablauf des Kj. der Abgabe der StErklärung) ist auf sie nicht anzuwenden. Auch gibt es weder Ablaufhemmungen noch andere Fristverlängerungstatbestände.

► *Auslösendes Ereignis für den Lauf der Drei-Jahres-Frist* ist die Abgabe der StErklärung der Mitunternehmerschaft für den VZ der Realteilung (gemeint ist die Gewinnfeststellungserklärung). Die Regelung stellt einen Anreiz zur frühzeitigen Abgabe dieser Erklärung dar. Wird gar keine StErklärung iSd. § 150 Abs. 1 AO (amtlich vorgeschriebener Vordruck) abgegeben, bleibt der Ausschlussstatbestand mangels Beginn des Fristenlaufs zeitlich unbegrenzt anwendbar. Eine eigenhändige Unterschrift ist bei Gewinnfeststellungserklärungen mangels gesetzlicher Anordnung iSd. § 150 Abs. 3 AO hingegen nicht erforderlich.

„Veranlagungszeitraum der Realteilung“ ist bei Erstreckung der Realteilung über einen Jahreswechsel hinweg gem. der zu Anm. 447 vertretenen Auffassung derjenige VZ, in dem das jeweilige WG übertragen wurde (aA WENDT, FR 2002, 53 [60]: immer der erste VZ, weil das FA bereits dann die stl. Folgen überprüfen könne).

### 462 3. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts im Veranlagungszeitraum der Realteilung

**Zwingende Gewinnrealisierung:** Liegt eine schädliche Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist vor, ist – beschränkt auf das entsprechende WG – im VZ der Realteilung rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen (zum Begriff des gemeinen Werts vgl. Anm. 484). Die Vermeidung der Gewinnrealisierung durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz für den Übernehmenden im Rahmen der Realteilung ist hier – im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 Satz 4 – nicht zugelassen. Im Übrigen verbleibt es für die Realteilung bei der Buchwertfortführung.

Die Regelung führt durch die Notwendigkeit der jahrelangen Überwachung des künftigen Schicksals der wesentlichen Betriebsgrundlagen bei den Übernehmern zu einer weiteren erheblichen Komplizierung der Besteuerung. Dies gilt erst recht dann, wenn das WG unentgeltlich auf Dritte weiter übertragen wird und bei deren Besteuerung ebenfalls die Beachtung der Sperrfrist sicherzustellen ist. Da eine zuverlässige Überwachung den FÄ kaum möglich sein dürfte, stellt sich hier die Frage, ob eine derartige Regelung überhaupt in gleichheitssatzkonformer Weise vollziehbar ist.

**Gewinnzurechnung:** Die FinVerw. will den entstehenden Gewinn bei WG, die zum Gesamthandsvermögen gehört haben, grds. allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zurechnen. Eine Zurechnung allein an den veräußernden/entnehmenden Realteiler soll aber erfolgen, wenn dies im Gesellschaftsvertrag oder der Realteilungsvereinbarung vorgesehen ist (dh. entsprechende Klauseln sollten in Realteilungsvereinbarungen unbedingt aufgenommen werden) oder wenn das WG dem SonderBV entstammte (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter IX.; ebenso BRANDENBERG, DStZ 2002, 594 [595]; CREZELIUS, FR 2002, 805; PAUS, FR 2002, 866 [868]; kritisch zu dem Wahlrecht PAUS, DStZ 2006, 285 [288 f.]: dies ermögliche gerade diejenigen Missbräuche, die der Gesetzgeber mit der Sperrfrist habe verhindern wollen). Durch die

ses von der FinVerw. faktisch eingeräumte Wahlrecht ist der Streit darüber, ob der Gewinn nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (die anderen Gesellschafter nehmen keine eigenen steuerauslösenden Handlungen vor) und in analoger Anwendung des Abs. 3 Satz 8 allein dem Übernehmer des WG zuzurechnen ist, für die Praxis bedeutungslos geworden.

**Verfahrensrechtlich** kann die rückwirkende Korrektur auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 AO gestützt werden. Die regelmäßig vierjährige Festsetzungsfrist beginnt insoweit erst mit dem Ablauf des Kj. der Veräußerung/Entnahme (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Zinslauf für die Vollverzinsung beginnt allerdings erst 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 233a Abs. 2a AO), so dass durch die Rückwirkung kein Zinsnachteil eintritt.

**Der Gewinn ist nicht nach Abs. 4, § 34 begünstigt:** Zum einen handelt es sich lediglich um eine teilweise Aufdeckung der stillen Reserven, so dass der Zweck der Tarifbegünstigung nicht gegeben ist. Zum anderen hat in diesen Fällen die Realteilung insoweit nur der Vorbereitung der Veräußerung/Entnahme eines EinzelWG gedient, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt keine Rechtfertigung für eine Begünstigung vorläge. Als „Aufgabegewinn im weiteren Sinne“ (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [612]; dazu auch BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809) unterliegt der Gewinn allerdings nicht der GewSt. (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228 unter IX.).

Einstweilen frei.

463–464

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

##### 1. Bedeutung der Regelung

465

Abs. 3 Satz 4 soll vermeiden, dass für stille Reserven, die in Personenunternehmen entstanden sind, die für die Besteuerung von Körperschaften geltenden StBefreiungen bzw. niedrigen Thesaurierungssätze genutzt werden. Die Regelung stellt eine Parallelvorschrift zu § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 dar, die im Fall der Übertragung einzelner WG außerhalb einer Realteilung anwendbar sind (Einzelheiten zu Gesetzeszweck, Tatbestand und Rechtsfolgen s. § 6 Anm. 1474a ff.).

Zwar wird nach dem Konzept des Halb-/Teileinkünfteverfahrens der für die Körperschaft selbst geltende niedrige KStSatz durch die anteilige Einkommensbesteuerung späterer Ausschüttungen ergänzt, so dass vordergründig kein Bedarf für den durch Abs. 3 Satz 4 bewirkten Zwang zur Gewinnrealisierung zu bestehen scheint. Indes sind in der Praxis mannigfaltige Gestaltungen denkbar, durch die der „zweite Teil“ der Besteuerung vermieden oder zumindest langfristig aufgeschoben wird. Sofern es sich bei dem auf die Körperschaft übertragenen WG um einen Anteil an einer KapGes. handelt, kommt es wegen § 8b Abs. 2 KStG sogar noch nicht einmal zum „ersten Teil“ der Teil-/Halbeinkünftebesteuerung (vgl. auch die von BOGENSCHÜTZ, StJb. 1999/2000, 115 [131 ff.] für die Rechtslage 1999/2000 vorgeschlagene Realteilungsgestaltung, bei der auch unter fremden Dritten Vorgänge, die wirtschaftlich eine Veräußerung darstellen, ohne jegliche Aufdeckung von stillen Reserven möglich sind).

Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (so ENGL, DStR 2002, 119; offengelassen von KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 345) kann in Abs. 3 Satz 4 daher noch nicht gesehen werden. Die erheblichen Unterschiede zwischen der Besteuerung von Körperschaften einerseits und Personenunternehmen andererseits rechtfertigen Sondervorschriften für den Übergang von dem einen in das andere System. Eine andere Frage ist, ob die angesprochenen Unterschiede der beiden Besteuerungssysteme als solche gerechtfertigt sind.

466 **2. Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands**

**Bei der Realteilung werden einzelne Wirtschaftsgüter übertragen:** Abs. 3 Satz 4 gilt nur für die (unentgeltliche) Übertragung einzelner WG. Eine Übertragung auf Körperschaften ist daher im Umkehrschluss unschädlich, soweit Teilbetriebe (auch 100 %-Beteiligungen an KapGes.) oder Mitunternehmeranteile übertragen werden. Dies lässt weiterhin entsprechende Gestaltungen zur Ausnutzung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens zu. Lediglich dann, wenn in einem Teilbetrieb Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigungen oder Vermögensmasse enthalten sind und die übernehmende Körperschaft diese Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung veräußert, sieht der (seit dem 13.12.2006 anwendbare) Abs. 5 ebenfalls den rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts vor (s. näher Anm. 550 ff.).

**Unmittelbare oder mittelbare Übertragung auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse:** Eine mittelbare Übertragung ist zB dann gegeben, wenn an der real geteilten Mitunternehmerschaft eine PersGes. beteiligt war, zu deren Gesellschaftern wiederum eine Körperschaft gehört.

► *Verhältnis zur verdeckten Einlage:* Abs. 3 Satz 4 dürfte in seinem Anwendungsbereich den – nicht gesetzlich festgelegten – Grundsätzen über die Behandlung verdeckter Einlagen vorgehen (offen ENGL, DStR 2001, 1725 [1728]).

► *Erhöhung des Anteils der Körperschaft unbeachtlich:* Im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 Satz 5 kommt es hier nicht darauf an, dass der Anteil der Körperschaft an dem WG sich bei wirtschaftlicher Betrachtung erhöht.

Vielmehr ist der gemeine Wert schon dann anzusetzen, wenn überhaupt eine Übertragung auf die Körperschaft stattfindet, dh. auch dann, wenn ihr im Rahmen der Realteilung genau derjenige Anteil an dem WG zugewiesen wird, der ihr auch zuvor schon über die Gesamthand nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen war (zB Vorräte werden den Mitunternehmern genau in ihrem Beteiligungsverhältnis zugewiesen; aA ENGL/SCHAFLITZL, DB 2002 Beil. 1, 34). Ein Grund für diese unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Fälle ist nicht erkennbar.

467 **3. Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts bei der Übertragung**

Soweit die Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands erfüllt sind, ist bei der Übertragung im Rahmen der Realteilung der gemeine Wert der WG anzusetzen. Zum Begriff des gemeinen Werts vgl. Anm. 484. Für den nicht unter Abs. 3 Satz 4 fallenden Teil der Realteilung bleibt es aber bei der Buchwertfortführung.

Soweit ein originärer Geschäftswert auf die Körperschaft übergeht (zu den dafür in Betracht kommenden Möglichkeiten BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [614f.]), sind auch dessen stille Reserven aufzudecken (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 555; WACKER, StbJb. 2003/04, 81 [97]).

Der entstehende Gewinn ist allen Mitunternehmern nach Maßgabe des allg. Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 555). Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (zu Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 462) zwingt nicht zu einer Zurechnung allein an die übernehmende Körperschaft, weil der Gewinn hier nicht durch eine Handlung allein der Körperschaft, sondern durch die von der Gesamtheit der Gesellschafter beschlossene Realteilung entsteht. Soweit der Gewinn nicht auf natürliche Personen entfällt, unterliegt er der GewSt. (§ 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG).

468–469 Einstweilen frei.

## V. Rechtsentwicklung der Behandlung von Realteilungen bis 2000

### 1. Besteuerungspraxis bis 1998

470

**Überblick:** Bis 1998 enthielt das Gesetz keine Regelungen zur Realteilung von Mitunternehmerschaften. Die Rspr. sah in diesen Fällen zwar den Tatbestand der Betriebsaufgabe als gegeben an, erkannte den Gesellschaftern aber ein Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte der übernommenen WG zu, das in der Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft auszuüben war.

BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 (458); v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 (613); v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893 unter II.2.a; BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Tz. 12; aA KSM/Reiss, § 16 Rn. C 139 ff.: Gewinnrealisierung, soweit stille Reserven überspringen.

**Die Voraussetzungen für das Wahlrecht** entsprachen denjenigen, die seit 2001 in Abs. 3 Satz 2 geregelt sind: Es musste sich um die Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen WG (insoweit erstmals zugelassen durch BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 [387]; v. 23.3.1995 – IV R 93/93, BStBl. II 1995, 700; kritisch PAUS, DStZ 1993, 204) in das jeweilige BV der einzelnen Mitunternehmer unter Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven handeln. Zu den Einzelheiten vgl. Anm. 440 ff.

**Herleitung des Wahlrechts:** Die Rspr. hatte sich zuletzt auf eine analog-reziproke Anwendung des § 24 UmwStG 1977 (zuvor § 22 UmwStG 1969) gestützt (Realteilung [„Ausbringung“] als umgekehrter Fall der Einbringung).

BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 (387); v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 (613); v. 18.5.1995 – IV R 20/94, BStBl. II 1996, 70.

FinVerw. (BMF v. 14.7.1995, BStBl. I 1995, 374 Tz. 2; v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.18) und Schrifttum (ausführlich zB JAKOB/GIES, BB 1987, 1710) hatten sich dem angeschlossen.

**Einheitliche Ausübung des Wahlrechts?** Nach der neueren Rspr. musste das Wahlrecht zur Buchwertfortführung durch die Realteiler nicht einheitlich ausgeübt werden (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 unter IV.1.b, weil dies für die Sicherung der stillen Reserven nicht erforderlich sei; BFH v. 6.7.2006 – IV B 95/05, BFH/NV 2006, 2246; KSM/Reiss, § 16 Rn. C 138; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 275). Nach der Gegenauffassung war hingegen eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts erforderlich (so BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [458]; BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 601 Tz. 3). Zivilrechtl. bestand jedenfalls kein Anspruch gegen Mitgesellschafter auf Ausübung des Wahlrechts in einer bestimmten Weise (BGH v. 18.10.1993 – II ZR 41/93, DStR 1993, 1675).

**Gestaltungsüberlegungen:** Die Aufdeckung der stillen Reserven wurde in der Praxis vor allem dann gewählt, wenn ansonsten hohe Spitzenausgleichszahlungen zum normalen Tarif zu versteuern gewesen wären, oder wenn die Schaffung neuen AfA-Volumens gewünscht war. Die Verteilung des Gewinns auf die einzelnen Gesellschafter bestimmte sich nach der Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert der von ihnen jeweils übernommenen WG (Abs. 3 letzter Satz; vgl. Anm. 490).

### 2. Gesetzliche Regelung für 1999 und 2000 (Abs. 3 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002)

471

**Inhalt der Regelung:** Mit dem StEntG 1999/2000/2002 wurde für Realteilungen erstmals eine gesetzliche Regelung geschaffen. Sie war anzuwenden auf Re-

teilungen, die nach dem 31.12.1998 erfolgten (§ 52 Abs. 34 Satz 2 EStG 1999/§ 52 Abs. 34 Satz 3 EStG 2008; wegen Einzelfragen zum Übergangsrecht vgl. Anm. 447 zur parallelen Problematik der mit Wirkung v. 1.1.2001 erfolgten erneuten Änderung). Die Regelung sah die zwingende Buchwertfortführung vor (zuvor: Wahlrecht), soweit im Rahmen der Realteilung Mitunternehmeranteile oder Teilbetriebe übertragen wurden. In allen anderen Fällen (dh. vor allem bei Zuweisung einzelner WG; vgl. dazu BFH v. 29.4.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395) galt die Realteilung als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils und führte damit zwingend zur – begünstigten – Gewinnrealisierung (zuvor: ebenfalls Wahlrecht). Die Frage, ob ein Teilbetrieb vorlag, war damit für die Beurteilung der Rechtsfolgen einer Realteilung von entscheidender Bedeutung. Wollte man der – uU prohibitiven – StBelastung entgehen, mussten entweder durch organisatorische Änderungen rechtzeitig Teilbetriebe geschaffen werden oder man wählte statt der Realteilung den Weg, alle WG der (fortbestehenden) Mitunternehmerschaft gewerblich an die Gesellschafter für deren Einzelbetriebe zu verpachten (zu beiden Gestaltungsmöglichkeiten STRAHL, FR 1999, 628 [638]; STRAHL, NJW 2000, 2626).

Diese Regelung verfolgte das Ziel, das Überspringen stiller Reserven auf andere Stpfl. zu erschweren. Sie war eingebettet in ein Gesamtkonzept ähnlicher Regelungen mit demselben Ziel (§ 6 Abs. 5 Satz 3, Abs. 6, § 6b Abs. 4 idF des StEntG 1999/2000/2002): Der Übergang stiller Reserven sollte nur noch bei Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zulässig sein, was durch § 6 Abs. 3 ohnehin angeordnet wurde.

Die Gewinnrealisierung war idR begünstigt. Sofern der jeweilige Mitunternehmer allerdings wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV zum Buchwert in ein anderes BV überführte, handelte es sich um laufenden Gewinn. Denn die begünstigte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ist nur anzunehmen, wenn auch die in wesentlichen Betriebsgrundlagen des SonderBV enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden (vgl. Anm. 407).

**Behandlung des Spitzenausgleichs:** Führte die Realteilung in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung (dh. ausschließlich Zuweisung von EinzelWG), gehörte auch der Spitzenausgleich zum begünstigten Aufgabegewinn.

Führte die Realteilung in vollem Umfang zur Buchwertfortführung (dh. ausschließlich Zuweisung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen), galten die von der Rspr. bis 1998 entwickelten und auch ab 2001 anwendbaren Grundsätze (dh. grds. laufender Gewinn; dazu Anm. 452).

Führte die Realteilung teilweise zur Buchwertfortführung und teilweise zur Gewinnrealisierung, war für die Frage der Begünstigung durch Abs. 4, § 34 auf den jeweiligen Mitunternehmer abzustellen: Musste dieser die in seinem Anteil enthaltenen stillen Reserven vollständig aufdecken, war die Begünstigung zu gewähren; sonst nicht (vgl. auch insoweit Anm. 452 und die dortigen Nachweise).

**Ausscheiden gegen Sachwertabfindung:** Ob das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft gegen eine Abfindung in Sachwerten eine Realteilung darstellte, war umstritten. Der Streit entzündete sich daran, dass in Abs. 3 Satz 2 aF die Realteilung nicht etwa als Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft angesehen wurde, sondern als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils, und die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 178; 14/265, 179) das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung ausdrücklich als Realteilung bezeichnete.

Teilweise wurde eine Realteilung selbst dann verneint, wenn der Ausscheidende einen Teilbetrieb zugewiesen erhielt (GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 232), teilweise entsprechend

der Gesetzesbegründung selbst dann bejaht, wenn nur EinzelWG zugewiesen wurden (BLUMERS/BEINERT/WITT, BB 1999, 1786; FROTSCHER/KAUFFMANN, § 16 Rn. 195; ENGL in WIDMANN/MAYER, Umwandlungssteuerrecht, Anhang 10 Rn. 333). Letzteres stand allerdings im Widerspruch zur zivilrechtl. Betrachtung (vgl. § 736 BGB: Fortbestehen der Gesellschaft). Richtigerweise hat man hier eine Realteilung – wie bis 1998 und ab 2001 (dazu Anm. 441) – dann annehmen müssen, wenn ein Teilbetrieb zugewiesen wurde (so auch WACKER, BB 1999, Beil. 5, 11; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 190; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 [566]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1999, 917 [921]; SCHOOR, INF 1999, 303 [305]; WENDT, FR 1999, 333 [342]; NEUMANN, StbJb. 1999/2000, 63 [78 f.]; SONNEBORN, DStZ 2001, 579 [582]; RÖHRIG, EStB 2001, 27). Die fragliche Stelle aus der Gesetzesbegründung kann nur als Formulierungsirrtum anzusehen sein, zumal jedenfalls eine in einzelnen WG bestehende Sachwertabfindung ohnehin nicht als begünstigte Realteilung behandelt werden konnte, da der gesetzliche Tatbestand nur bei Zuweisung von Teilbetrieben anwendbar war.

Einstweilen frei.

472–477

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

478

**Schrifttum:** RÖDDER, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StbJb. 1994/95, 295 (318 ff.); SCHIFFERS, Änderung der §§ 16 EStG und 24 UmwStG durch das Mißbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz, BB 1994, 1469; SCHULZE ZUR WIESCHE, Mißbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz: Einschränkung der Steuerbegünstigung bei Veräußerungsgewinnen, DB 1994, 344; GROH, Der erwerbende Veräußerer, DB 1996, 2356.

**Inhalt der Regelung:** Werden einzelne WG im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußert, so gilt der Gewinn insoweit als laufender Gewinn, als auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Die Regelung ändert nichts daran, dass der Gesamtvorgang als Betriebsaufgabe anzusehen ist. Lediglich ein Teil des Aufgabegewinns wird von den Begünstigungsvorschriften ausgenommen. Insoweit unterliegt der Gewinn dann auch der GewSt. (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. 2004, 754 zur Parallelvorschrift des Abs. 2 Satz 3).

**Zeitliche Anwendung:** Die durch das StMBG v. 21.12.1993 zunächst als Satz 2 eingefügte Regelung ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.1993 erfolgen (§ 52 Abs. 19a EStG 1994/§ 52 Abs. 34 Satz 2 EStG 2008). Es kommt also nicht auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe an, sondern auf den Zeitpunkt der Veräußerung des einzelnen WG. Durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurde die Norm ab 1999 zu Satz 3, durch das UntStFG ab 2001 zu Satz 5, jeweils mit unverändertem Inhalt.

**Zweck:** Die Regelung soll verhindern, dass die Begünstigung durch Freibetrag und Tarifiermäßigung auch dann gewährt wird, wenn der Veräußerer bei wirtschaftlicher Betrachtung „an sich selbst“ veräußert (BTDrucks. 12/5630, 58, 80; BTDrucks. 12/7945, 65 zu § 24 UmwStG). Sie richtet sich gegen „Owner-Buy-Out“-Gestaltungen, deren häufigste das sog. „Aufstockungsmodell“ war: Der Stpfl. verkauft im Rahmen der Aufgabe seines Einzelunternehmens WG mit Gewinn an eine PersGes., an der er ebenfalls beteiligt ist. Nach der früheren Rechtslage war der durch die Veräußerung entstehende Gewinn im Rahmen der Aufgabe begünstigt; gleichzeitig wurde in der PersGes. neues AfA-Volumen geschaffen, das künftige voll stpfl. Einkünfte mindern konnte (BFH v. 16.12.1992 – X R 52/90, BStBl. II 1994, 838; ebenso bereits BFH v. 29.9.1971 – I R 161/68, BStBl. II 1972, 118 [120]).

**Die systematische Stellung** der Regelung ist verbesserungsfähig. Passender wäre die Einordnung hinter dem jetzigen Abs. 3 Satz 6, der bei veräußerten WG – logisch vorrangig – zunächst den Ansatz des Veräußerungspreises anordnet.

**Parallelvorschriften** bestehen für Betriebsveräußerungen (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 355 ff.) und für Einbringungen in eine PersGes. zum Teilwert (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG).

**Begünstigte „Veräußerungen an sich selbst“** (und nachfolgende Schaffung neuen AfA-Volumens) sind weiterhin möglich

► *bei der Überführung von WG ins PV*; insoweit gilt Abs. 3 Satz 5 nach seinem klaren Wortlaut nicht. Werden diese WG auch nach der Betriebsaufgabe zur Einkunftserzielung verwendet (idR durch Vermietung/Verpachtung), bemessen sich die AfA nach dem gemeinen Wert iSd. Abs. 3 Satz 7;

► *bei Veräußerungen an eine KapGes., an der der Veräußerer beteiligt ist*, denn der Gesellschafter ist dort kein „Mitunternehmer“. Allerdings haben die mit Wirkung ab 2001 erfolgten Änderungen des UmwStG entsprechenden Modellen (dazu SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 3) die Attraktivität genommen;

► *bei Aufdeckung des gemeinen Werts im Rahmen von Realteilungen*: Werden bei einer Realteilung einzelne WG an die jeweiligen Mitunternehmer übertragen und ist dabei der gemeine Wert anzusetzen, gehört der insoweit entstehende Gewinn zum begünstigten Aufgabegewinn, da es sich bei der Realteilung nicht um eine Veräußerung handelt (REISS, StuW 1995, 199 [203]). Diese Situation kommt in Betracht

▷ *im Rahmen der bis 1998 geltenden Rechtslage* bei Ausübung des Wahlrechts der Realteiler zur Aufdeckung der stillen Reserven;

▷ *im Rahmen der für 1999 und 2000 geltenden Rechtslage* bei Übertragung einzelner WG auf die Realteiler;

▷ *im Rahmen der seit 2001 geltenden Rechtslage*, wenn die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung nicht vorliegen (zB Ausschlussstatbestand nach Abs. 3 Satz 3 oder Satz 4) und sämtliche stille Reserven aufgedeckt werden.

**Zu Einzelfragen** vgl. die Erl. zum insoweit gleichlautenden Abs. 2 Satz 3 (Anm. 355 ff.).

479 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** TRZASKALIK, Die einkommensteuerliche Beurteilung des Räumungsverkaufs wegen Geschäftsaufgabe, DB 1983, 194; SAUREN, Ordentliche und außerordentliche Gewinne bei der Betriebsaufgabe?, DStZ 1988, 235; ARETZ/BÜHLER, Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn und nachträgliche Betriebsausgaben – ihre Abgrenzung in der neueren Rechtsprechung, BB 1993, 1335; BORDEWIN, Rückwirkender Wegfall eines Veräußerungsgewinns, FR 1994, 555; PAUS, Drohende Belastungen bei Verkauf oder Aufgabe des Betriebs, DStZ 1994, 81; PAUS, Nachträgliche Änderung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns, FR 1994, 241; DÖTSCH, Die einkommensteuerliche Behandlung der im werbenden Betrieb begründeten Forderungen und Schulden, die im Zuge der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nicht auf einen Erwerber übergehen, in Festschrift Beisse, Düsseldorf 1997, 139; KOEPEL, Berechnung des Aufgabegewinns gem. § 16 Abs. 3 EStG bei Überschuldung des Betriebsvermögens, StBp. 1997, 29; SCHÄFER, Ereignisse im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben, StBp. 1997, 66, 101; SCHÄFER, Gewinnermittlungsmethoden bei der Betriebsveräußerung – Betriebsaufgabe – Abwicklung (Liquidation) – Ergebnisse der nachaktiven Phase – Buchführungspflicht während dieser Perioden, StBp. 1997, 147, 182; JAHNDORF, Zur Schätzung

des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke des Ertragsteuerrechts – Bindungswirkung des Stuttgarter Verfahrens auch für Ertragsteuern?, *StuW* 1999, 271; *TIEDTKE/HECKEL*, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, *DStR* 2001, 145; *BARTONE*, Zur Abgrenzung von laufenden Betriebsausgaben, Kosten der Betriebsaufgabe und nachträglichen Betriebsausgaben, *INF* 2002, 105; *SCHOOR*, Berechnung von Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinnen, *StBp.* 2006, 150, 179.

## I. Definition des Aufgabegewinns

480

Die Berechnung des Aufgabegewinns entspricht weitgehend der des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 Satz 1: Aufgabegewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis der einzeln veräußerten WG (Abs. 3 Satz 6; dazu Anm. 481), der gemeine Wert der nicht veräußerten WG (Abs. 3 Satz 7; dazu Anm. 483) und sonstige im Rahmen der Aufgabe zufließende Beträge (dazu Anm. 486) nach Abzug der Aufgabekosten (dazu Anm. 487) den Wert des BV (dazu Anm. 488) übersteigt (BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, *BStBl.* II 1990, 497 [499]; umfassend *SCHOOR*, *StBp.* 2006, 150, 179). Zur Ermittlung dieses Gewinns kann eine sog. „Aufgabebilanz“ erstellt werden, in der die gemeinen Werte der WG auszuweisen sind.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, *BStBl.* II 1991, 802 unter 2.c; v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, *BStBl.* II 1994, 607 (611) mwN; v. 7.3.1996 – IV R 52/93, *BStBl.* II 1996, 415; dazu mit Beispielen *SCHÄFER*, *StBp.* 1997, 147, 182. Treffender als der Begriff „Aufgabebilanz“ ist uE jedoch der in anderen Entscheidungen verwendete Begriff „Aufgabe-Endvermögen“ (zB BFH v. 17.6.1998 – XI R 64/97, *BStBl.* II 1998, 727 unter II.2.).

Davon zu unterscheiden ist die auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu erstellende letzte Schlussbilanz, in der die WG nach § 6 Abs. 2 EStDV nochmals mit den fortgeführten Buchwerten anzusetzen sind und die die verbindlichen Ausgangswerte zur Ermittlung des Aufgabegewinns („Aufgabe-Anfangsvermögen“) enthält (BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, *BStBl.* II 2005, 637 unter I.1.c).

Zur Verteilung des Aufgabegewinns bei der Auflösung von Mitunternehmer-schaften im Wege der Realteilung vgl. Abs. 3 Satz 8 (Anm. 490).

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

### 1. Veräußerung der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe 481

Entscheidendes Merkmal ist hier die Veräußerung „im Rahmen der Betriebsaufgabe“, dh. die Abgrenzung zu Veräußerungen im normalen Geschäftsbetrieb, die zu laufendem Gewinn führen (krit. allerdings BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, *BStBl.* II 2007, 777 unter II.1.d).

**Abgrenzung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang:** Insoweit gelten die Grundsätze für die Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn entsprechend (s. Anm. 340): Es kommt auf den wirtschaftlichen Zusammenhang des einzelnen Geschäftsvorfalles mit dem Aufgabevorgang an; ein zeitlicher Zusammenhang ist zwar erforderlich (BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, *BStBl.* II 1989, 456), allein aber nicht ausreichend. Die während und nach der Aufgabe anfallenden Gewinne aus Geschäften, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen Tätigkeit beruhen, gehören nicht zum begünstigten Aufgabegewinn (BFH v. 25.6.1970 – IV 350/64,

BStBl. II 1970, 719; v. 19.5.1971 – IV R 46/70, BStBl. II 1971, 688; v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874 [876]; v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160 unter II.2. vor a; v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BFHE 217, 150 unter II.2.b). Daraus folgt, dass der Aufgabegewinn im Regelfall nur aus den im Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserven besteht.

**Die Veräußerung von Umlaufvermögen** führt auch im Rahmen der Aufgabe grds. zu laufendem Gewinn (BFH v. 14.11.1990 – X R 145/87, BFH/NV 1991, 373; selbst bei einem Räumungsverkauf; v. 14.12.2004 – XI R 36/02, BFH/NV 2005, 1985 unter II.1.; aA GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 151 mwN; TRZASKALIK, DB 1982, 194; SAUREN, DStZ 1988, 235). Anders ist dies jedoch zu beurteilen, wenn mit der Veräußerung des Umlaufvermögens nicht die normale laufende Geschäftstätigkeit fortgesetzt wird (BFH v. 2.7.1981 – IV R 136/79, BStBl. II 1981, 798; Rücklieferungen an frühere Lieferanten; v. 1.12.1988 – IV R 140/86, BStBl. II 1989, 368; Veräußerungen an die früheren Vermittlungs-Handelsvertreter).

Damit sind auch Gewinne aus der Veräußerung der letzten Grundstücke aus dem Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers nicht begünstigt (BFH v. 29.9.1976 – I R 170/74, BStBl. II 1977, 71; v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105 mwN; v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467; v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777 unter II.1.b). Gleiches gilt, wenn Gegenstand der Veräußerung nicht die Grundstücke, sondern Anteile an einer grundbesitzenden PersGes. sind (BFH v. 5.7.2005 – VIII R 65/02, BStBl. II 2006, 160 unter II.2.c; v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BFHE 217, 147 unter II.3.a).

**Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter** nach § 89b HGB gehören auch dann zum laufenden Gewinn, wenn sie mit der Betriebsaufgabe der Handelsvertretung zusammenfallen (BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; v. 4.3.1998 – X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354). Denn der Ausgleichsanspruch ist Ausfluss laufender Geschäftsvorfälle. Allerdings ist er nach § 24 Nr. 1 Buchst. c, § 34 Abs. 2 Nr. 2 eigenständig tarifbegünstigt (jedoch keine Anwendung von § 34 Abs. 3).

**Ergebnisse aus Geschäftsvorfällen, die wirtschaftlich noch zum einheitlichen Vorgang der Betriebsaufgabe gehören** (zB in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Aufgabzeitraum stehen), erhöhen oder mindern idR den Aufgabegewinn (BFH v. 21.5.1992 – X R 77 78/90, BFH/NV 1992, 659; Übergang eines zunächst zum Verkauf stehenden Grundstücks ins PV nach Scheitern der Verkaufsverhandlungen), auch wenn sie sich nicht auf wesentliche Betriebsgrundlagen beziehen.

## 482 2. Rechtsfolge: Ansatz des Veräußerungspreises

**Begriff des Veräußerungspreises:** Zum Veräußerungspreis zählt alles, was der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung einzelner WG im Rahmen der Betriebsaufgabe erhält (in Anlehnung an BFH v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224 mwN; v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396). Änderungen des Veräußerungspreises wirken – ebenso wie bei der Ermittlung des Veräußerungspreises für einen ganzen Betrieb – auf den Aufgabzeitpunkt zurück (BFH v. 12.10.2005 – VIII R 66/03, BStBl. II 2006, 307 unter II.2.c, betr. Minderung des Veräußerungspreises; v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 unter II.2., betr. Erhöhung des Veräußerungspreises).

**Veräußerung eines Wirtschaftsguts gegen laufende Bezüge:** Noch ungeklärt ist, ob auch bei der Veräußerung einzelner WG gegen laufende Bezüge im Rahmen einer Betriebsaufgabe ein Wahlrecht besteht, entweder sofort den Bar-

wert der laufenden Bezüge als Veräußerungspreis anzusetzen oder die Bezüge erst bei ihrem Zufluss zu besteuern. Bei der Betriebsveräußerung im Ganzen gewährt die Rspr. ein solches Wahlrecht (s. Anm. 306); bei der Veräußerung eines einzelnen WG aus einem fortbestehendem Betrieb hingegen nicht (BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302). UE ist das Wahlrecht auch bei Veräußerungen im Rahmen einer Betriebsaufgabe zu gewähren (ebenso BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 374; GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 142), weil die Interessenlage jedenfalls bei der Veräußerung eines sehr wertvollen WG dieselbe sein kann. Dem steht nicht entgegen, dass hier nicht der gesamte Aufgabegewinn in Form laufender Bezüge zufließen kann. Denn im Fall der Betriebsveräußerung im Ganzen bleibt das Wahlrecht auch dann bestehen, wenn nur ein Teil des Kaufpreises in Form laufender Bezüge, der andere Teil aber in Form einer Einmalzahlung erfolgt. Die Entscheidungen BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83 (BStBl. II 1989, 323) und FG Köln v. 11.7.1986 (EFG 1986, 561, rkr.), die zT zur Unterstützung der Gegenauffassung herangezogen werden, äußern sich zu der hier erheblichen Frage nicht.

**Die Bildung einer Rücklage nach §§ 6b, 6c** für den Gewinn aus der Veräußerung führt nach § 34 Abs. 1 Satz 4 zum Verlust der Tarifbegünstigung (dazu BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348 [350]).

„Veräußerungen an sich selbst“ sind gem. Abs. 3 Satz 5 von der Begünstigung ausgenommen (vgl. Anm. 478).

**Halb-/Teileinkünfteverfahren:** Handelt es sich bei den WG um Anteile an Körperschaften, so kommt nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b (grds. ab VZ 2002) das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung: Veräußerungspreis bzw. gemeiner Wert gehen nur zur Hälfte in die Ermittlung des Aufgabegewinns ein. Ausnahmen gelten für einbringungsgeborene Anteile, wenn die Einbringung vor dem 13.12.2006 erfolgte (§ 3 Nr. 40 Sätze 3, 4, § 52 Abs. 4b Satz 2). Allerdings sind auch entsprechende Kosten und BV-Minderungen (Buchwert) nur zur Hälfte zu berücksichtigen (§ 3c Abs. 2). Der ermäßigte StSatz kommt insoweit dann nicht mehr zur Anwendung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2). Ab VZ 2009 sind nur noch 40 % des Veräußerungspreises bzw. gemeinen Werts stbefreit (Teileinkünfteverfahren).

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

#### 1. Nicht veräußerte Wirtschaftsgüter

483

**Nur ins Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter** fallen unter Abs. 3 Satz 7. Werden hingegen im Rahmen der Aufgabe WG, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (andernfalls läge schon keine begünstigte Betriebsaufgabe vor; vgl. dazu Anm. 406) in ein anderes BV des Stpfl. überführt, so ist der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 1); Abs. 3 Satz 7 ist insoweit einschränkend auszulegen. Wegen des Vorrangs von Abs. 3 Satz 6 ist der Veräußerungspreis auch dann anzusetzen, wenn ein WG in zeitlichem Zusammenhang mit der Aufgabe veräußert wird, der Stpfl. aber erklärt, er habe es zuvor entnommen (BFH v. 30.4.1996 – X B 41/96, BFH/NV 1996, 881).

**Ein originärer Geschäftswert ist nicht anzusetzen**, da dieser nicht ins PV überführt werden kann und mit der Betriebsaufgabe grds. untergeht (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; v. 4.4.1989 – X R 49/87,

BStBl. II 1989, 606; v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [614]; zusammenfassend BFH v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387).

► *Ausnahmen* gelten bei sofortiger verdeckter Einlage des Geschäftswerts in eine KapGes. (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705), bei Übernahme des Geschäftswerts im Rahmen einer Realteilung durch einen der Mitunternehmer (BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/79, BStBl. II 1994, 607 [614]) und wenn es sich um einen bereits aktivierten Geschäftswert handelt (Nds. FG v. 2.3.1979, EFG 1979, 483, rkr.: Aufgabeklarung bei Verpachtungsbetrieb).

► *Spätere Veräußerung des Geschäftswerts*: Sollte ein in Ausnahmefällen vorhandener Rest-Geschäftswert nach Beendigung der Betriebsaufgabe doch noch entgeltlich an Dritte übertragen werden, stellt das Entgelt eine nachträgliche BE dar, weil der Geschäftswert nicht entnommen werden kann. Dies betrifft vor allem Fälle der Betriebsverpachtung, bei der das Wahlrecht zur Betriebsaufgabe ausgeübt wurde und der Geschäftswert unbesteuert blieb, nach späterer Beendigung der Betriebsverpachtung der noch vorhandene Geschäftswert aber veräußert wird (BFH v. 14.2.1978 – VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99; v. 20.8.1997 – X R 58/93, BFH/NV 1998, 314; v. 30.1.2002 – X R 56/99, BStBl. II 2002, 387, m. Anm. WEBER-GRELLET, FR 2002, 719: „vernünftiges Ergebnis trotz dogmatischer Schwäche“; BMF v. 15.8.1984, BStBl. I 1984, 461; kritisch FÜHRER, DStR 1995, 785 [788 ff.]).

Teile des Schrifttums (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 IV 2; DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 63 ff.; TIEDTKE/HECKEL, DStR 2001, 145 mwN) sehen hierin eine doppelte Besteuerung des Geschäftswerts einerseits in der Erfassung der Pachtzahlungen, andererseits in der Besteuerung des späteren Veräußerungserlöses. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich um verschiedene Geldzuflüsse handelt, die daher auch eine kumulierte Leistungsfähigkeit begründen: Die Pachtzinsen entgelten die laufende Nutzung des Geschäftswerts, der spätere Veräußerungserlös bezieht sich auf das, was nach der langjährigen Betriebsverpachtung noch vom Geschäftswert „übrig geblieben“ ist.

**Abs. 3 Satz 7 ist entsprechend anzuwenden**, wenn im Fall einer Betriebsveräußerung im Ganzen einzelne (nicht wesentliche) WG zurückbehalten werden.

#### 484 2. Rechtsfolge: Ansatz des gemeinen Werts im Zeitpunkt der Aufgabe

**Der gemeine Wert** wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Diese in § 9 Abs. 2 BewG enthaltene Definition ist gem. § 1 Abs. 1 BewG auch auf § 16 EStG anwendbar (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 unter II.4.; v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [564]). Entscheidender Unterschied zum Begriff des Teilwerts ist, dass dessen Legaldefinition (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3) von der Fortführung des Betriebs durch den Erwerber ausgeht (dazu zB BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117 m. Anm. LS, DStR 1989, 179).

► *Grundsatz Einzelveräußerungspreis*: Grds. entspricht der gemeine Wert dem Einzelveräußerungspreis anderer gleicher oder vergleichbarer WG (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879 zu § 10b).

► *Bei Grundstücken und Gebäuden ist der Verkehrswert anzusetzen*. Dieser ist zu schätzen. Wenn dafür keine zeitnahen Verkäufe herangezogen werden können, kann das Sach- oder Ertragswertverfahren nach der aufgrund von §§ 194, 199 BauGB erlassenen WertermittlungsVO (v. 6.12.1988, BGBl. I 1988, 2209) angewendet werden.

BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. II 1990, 497 (499); v. 10.9.1991 – VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232; v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 (572); v. 22.4.1998 – IV B 42/97, BFH/NV 1998, 1214; v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635 m. Anm. WENDT, FR 2001, 597. Welches der beiden Verfahren die geeignetere Schätzungsmethode darstellt, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls; die Bevorzugung des Sachwertverfahrens durch BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80 (BStBl. II 1985, 456 unter II.4.) ist jedenfalls durch die vorstehend angeführte neuere Rspr. überholt. Das Bedarfsbewertungsverfahren nach §§ 138, 145 ff. BewG ist hingegen keine geeignete Schätzungsmethode (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 294).

Zu „ungewöhnlichen Verhältnissen“ iSd. § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309 (keine Berücksichtigung von Vorzugspreisen, die eine Gemeinde aus ansiedlungspolitischen Gründen einräumt); v. 29.8.1996 – VIII R 15/93, BStBl. II 1997, 317 (in Sanierungsgebieten sind die „Eingangswerte“ maßgeblich).

Nach der Rspr. des BFH besteht kein Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft über den Wert des Grundstücks im Vorfeld der Betriebsaufgabe (BFH v. 3.8.2001 – VIII B 121/00, BFH/NV 2002, 181 mwN).

- ▶ *Anteile an KapGes.* sind gem. § 11 Abs. 1 BewG mit dem Kurswert anzusetzen, wenn sie börsennotiert sind. Andernfalls ist der gemeine Wert maßgebend (§ 11 Abs. 2 Satz 1 BewG). Für die Schätzung dieses Wertes darf jedenfalls ab 2007 nicht mehr auf das Stuttgarter Verfahren zurückgegriffen werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG). UE ist das Stuttgarter Verfahren bereits seit den ab 1993 erfolgten Änderungen im Bewertungsrecht keine geeignete Schätzungsmethode für ertragstreutl. Zwecke (zutr. Nds. FG v. 11.4.2000, EFG 2001, 157, rkr.; Hess. FG v. 15.5.2001, EFG 2001, 1163, rkr.). Die Schätzung anhand zeitnaher Verkäufe bleibt aber zulässig (dazu BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [564]; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [288]; v. 23.6.1999 – X B 103/98, BFH/NV 2000, 30; auch bei einem Verkauf erst nach dem Stichtag, wenn eine weitgehende Einigung schon zuvor stattgefunden hat). Die Aufdeckung der stillen Reserven ist auch dann erforderlich, wenn die Anteile nach § 17 steuerverhaftet bleiben (BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 [564]; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286; FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr. durch Rücknahme der Rev.). Ab 2002 ist der so ermittelte gemeine Wert grds. nur noch zur Hälfte anzusetzen, ab 2009 zu 60 % (Halb-/Teileinkünfteverfahren; s. Anm. 482 aE).

**Wahlrecht zum Ansatz des Buchwerts:** Wird das WG einer gemeinnützigen Körperschaft überlassen („Sachspende“), kann statt des gemeinen Werts der Buchwert angesetzt werden. Denn die für die Entnahme geltende Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 5, 6 ist auch in Fällen der Betriebsaufgabe anzuwenden (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; R 16 Abs. 2 Satz 6 EStR). Wird ein Grundstück, das bereits im VZ 1986 zum BV gehörte, im Rahmen der Aufgabe mit einer selbstgenutzten Wohnung bebaut, ist ebenfalls der Buchwert anzusetzen (§ 15 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 13 Abs. 5). Im Hinblick auf den besonderen Lenkungs-/Sozialzweck dieser Normen ist das dadurch eintretende teilweise Unterbleiben der Realisierung der stillen Reserven für die Gewährung der Tarifbegünstigung unschädlich.

**Bewertungszeitpunkt** ist der Übergang des jeweiligen WG ins PV. Spätere Wertänderungen beeinflussen den angesetzten gemeinen Wert nicht mehr (BFH v. 1.4.1998 – X R 150/95, BStBl. II 1998, 569 [572]: späterer Altlastenverdacht, der im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch nicht bestand; zum Ergebnis dieser Entscheidung zu Recht kritisch KK, KÖSDI 1998, 11673, denn hier lag – jedenfalls bei tatsächlichem Vorhandensein von Altlasten – eine Wertaufhellung vor; BORDEWIN, FR 1994, 555 [558]). Davon zu unterscheiden sind spätere Wertaufhell-

lungen: Diese sind aufgrund des Charakters der Aufgabe als Einmalvorgang („Attraktivkraft“) zeitlich unbeschränkt auf den Aufgabezeitpunkt zurückzubeziehen.

BFH v. 3.7.1991 – X R 163 164/87, BStBl. II 1991, 802 unter 2.e, für Schadensersatz-Verbindlichkeiten; v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 für den teilweisen Ausfall einer Kaufpreisforderung, dazu PAUS, FR 1994, 241; BFH v. 10.2.1994 – IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564 für im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch ungewisse Forderungen; DÖRSCH, Festschr. Beise, 1997, 139 (145); s. dazu auch Anm. 345 ff. In den vorstehend angeführten Rspr.-Fällen handelte es sich allerdings wegen der Ungewissheit der Forderungen/Verbindlichkeiten ohnehin noch um zwingendes BV (vgl. Anm. 433).

Die frühere Rspr. (zB BFH v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537), die nachträgliche laufende Einkünfte annahm, ist überholt.

**Künftige AfA:** Wird das ins PV überführte WG dort zur Erzielung von Einkünften eingesetzt (zB Vermietung des bisherigen Betriebsgebäudes), ist der gemeine Wert gleichzeitig Bemessungsgrundlage für die weitere AfA (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II 1983, 759).

Dies gilt nach der Rspr. allerdings nur, sofern der gemeine Wert zuvor stl. erfasst wurde.

BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476; v. 10.5.1995 – IX R 54/91, BFH/NV 1995, 1055: „Übersehen“ der Betriebsaufgabe; v. 10.5.1995 – IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056; v. 14.12.1999 – IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656: die StBefreiung infolge des Freibetrags nach Abs. 4 hindert den Ansatz des gemeinen Werts als AfA-Bemessungsgrundlage nicht.

Ist die Betriebsaufgabe hingegen als solche stl. erfasst worden, stellt sich der dabei angesetzte gemeine Wert allerdings später als zu gering heraus, hat es der XI. Senat des BFH zugelassen, dass die weitere AfA vom tatsächlichen (höheren) gemeinen Wert bemessen wird (BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969 unter 2.; die Fin-Verw. wendet diese Entscheidung – uE zu Recht – nicht allg. an, vgl. BMF v. 30.10.1992, BStBl. I 1992, 651).

485 Einstweilen frei.

#### IV. Weitere Bestandteile des Aufgabegewinns

##### 486 1. Andere Erträge in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe

Zum Aufgabegewinn gehören auch Erträge, die zwar nicht aus der Veräußerung einzelner WG resultieren, aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe anfallen. Die Rspr. fasst dies teilweise schon unter einen weit verstandenen Begriff des „Veräußerungspreises“ und damit unmittelbar unter Abs. 3 Satz 6 (zB BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396).

**Stilllegungsprämien, Abfindungen, Entschädigungen oder Beihilfen** sind der Hauptanwendungsfall dieser Zahlungen.

Dabei wird es sich in der Praxis hauptsächlich um Beihilfen für die Einstellung landwirtschaftlicher Betriebe oder landwirtschaftsnaher Gewerbebetriebe handeln (zB RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87: Molkerei; RFH v. 8.11.1939, StuW 1940 Nr. 44: Käseerei; FinMin. NRW v. 28.1.1957, BB 1957, 139: Tabakverarbeitung; BMF v. 11.4.1972, DB 1972, 752: Mühlen; BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67 unter 4.a: Milchaufgabevergütung). Weitere Einzelfälle: Entschädigung für wegfallende Gewinnaussichten (RFH v. 23.3.1933, RStBl. 1933, 635); Entschädigung für Straßenbaumaßnahmen, die zur Betriebsstilllegung führen (BFH v. 17.12.1975 – I R 29/74, BStBl. II 1976, 224 mwN); Entschädigung für den Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht an einem Betrieb (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396).

Die Rspr. differenziert bei freiwilligen, vertraglich vereinbarten Abfindungen teilweise danach, ob diese *Folge* der Betriebsaufgabe sind (dann Begünstigung; zB BFH v. 29.10.

1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92: Abfindung für mietvertragliche Ansprüche wegen der Betriebsaufgabe; FG Berlin v. 9.3.1998, EFG 1998, 1178, rkr.: vorzeitige Beendigung eines Pachtvertrags; sachlicher Zusammenhang genügt) oder umgekehrt die Abfindung *Ursache* der Betriebsaufgabe ist (dann keine Begünstigung; zB BFH v. 11.9.1997 – VIII B 101/96, BFH/NV 1998, 452: Abfindung für die vorzeitige Beendigung des Miet- oder Pachtvertrags über die Betriebsräume, wenn diese bereits fünf Monate vor der Einstellung des Betriebs vereinnahmt wird; die Abfindungszahlung ist hier nicht durch die spätere Aufgabe des Betriebs veranlasst; FG Düss. v. 11.1.1978, EFG 1978, 388: der Aufgabebeschluss wird erst durch eine ungewöhnlich hohe Abfindung ausgelöst). Handelt es sich hingegen um Entschädigungen, die *ohne* den Willen des Stpfl. anfallen, ist die Rspr. großzügiger (BFH v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707, und FG Hamb. v. 1.2.2000, EFG 2000, 552, rkr.: der Aufgabebeschluss wird nach einem Brandschaden, der zu einer Versicherungsleistung führt, gefasst; BFH v. 5.12.1995 – VIII R 10/91, BStBl. II 1996, 281 [285]: Enteignung, die zur Betriebsaufgabe führt). – UE ist diese Differenzierung zwischen „Folge“ und „Ursache“ einer Betriebsaufgabe abzulehnen, weil es dafür weder eine Grundlage noch eine Notwendigkeit gibt (kritisch auch BFH v. 4.3.1998 – X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354: keine Grundlage im geltenden Recht). Statt dessen ist auch in diesen Fällen auf das übliche Abgrenzungskriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ abzustellen.

**Gewinne aus der Auflösung von Rückstellungen, Rücklagen oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten**, die wegen der Betriebsaufgabe entfallen, sind ebenfalls begünstigt.

► *Einzelfälle*: Rückstellungen; jedoch nicht, wenn diese von vornherein nicht hätten gebildet werden dürfen (BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18); Rücklage für Ersatzbeschaffung, wenn die Aufgabe der Ersatzbeschaffungsabsicht durch die Betriebsaufgabe bedingt ist (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 unter II.2.); Auflösung einer Rücklage nach § 7g aF (BFH v. 10.11.2004 – XI R 69/03, BStBl. II 2005, 596, betr. Einbringungsgewinn; v. 20.12.2006 – X R 31/03, BStBl. II 2007, 862, betr. Veräußerungsgewinn); passiver Rechnungsabgrenzungsposten (BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67 unter 1.); Gewinn aus dem Erlass einer Verbindlichkeit in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe (BFH v. 26.1.1989 – IV R 86/87, BStBl. II 1989, 456).

► *Nicht begünstigt* sind Gewinne aus der Auflösung eines Passivpostens für Importwarenabschlag nach § 80 EStDV aF, weil dieser aus der Veräußerung von Umlaufvermögen resultiert (BFH v. 7.4.1989 – III R 9/87, BStBl. II 1989, 874; anders jedoch für die Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV aF); Gewinne aus der in zeitlichem Zusammenhang mit der Aufgabe erfolgten Auflösung eines für Mitarbeiter gebildeten betrieblichen Versorgungswerks, weil ein solches Versorgungswerk typischerweise die Pensionsansprüche der Mitarbeiter gerade über das Ende des Betriebs hinaus sichern und daher den Betrieb überdauern soll (FG Münster v. 10.9.2002, EFG 2003, 39, rkr.).

**Aufwendungen**, die wirtschaftlich mit dem Aufgabevergang zusammenhängen, mindern nicht den laufenden Gewinn, sondern den (begünstigten) Aufgabegewinn (BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688: Buchverluste durch den vertraglich vereinbarten entschädigungslosen Übergang von WG auf Dritte; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 [597]).

## 2. Aufgabekosten

Aufgabekosten sind alle Aufwendungen, die durch die Aufgabe veranlasst sind. Hier stellen sich dieselben Einzelprobleme wie bei den Veräußerungskosten, so dass auf Anm. 320 verwiesen wird. Zudem können auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe echte Veräußerungskosten anfallen (zB bei Veräußerung einzelner WG nach Abs. 3 Satz 6).

Schwierigkeiten ergeben sich, wenn die Aufgabe sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und währenddessen zwischen laufenden BA und Aufgabekosten abzugrenzen ist (dazu BARTONE, INF 2002, 105). Ggf. ist hier zu schätzen.

### 488 3. Wert des aufgegebenen Betriebsvermögens bzw. des Anteils am Betriebsvermögen

**Buchwerte:** Der Summe der Veräußerungspreise und gemeinen Werte wird die Summe der Buchwerte im Zeitpunkt der Aufgabe gegenüber gestellt. Bei Mitunternehmenschaften ist der Wert des Anteils am BV (dh. das jeweilige Kapitalkonto) maßgeblich. Werden die Verbindlichkeiten einbezogen, kann die Summe der Buchwerte auch negativ sein (BFH v. 7.3.1996 – IV R 52/93, BStBl. II 1996, 415; v. 17.6.1998 – XI R 64/97, BStBl. II 1998, 727; v. 29.4.2004 – IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395 unter 2.; dazu KOEPEL, StBp. 1997, 29). Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist zunächst zum Bestandsvergleich überzugehen (Abs. 2 Satz 2); der dadurch entstehende Übergangsgewinn ist weder tarifbegünstigt noch kann er auf drei Jahre verteilt werden (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287). Zu Einzelheiten – soweit nachstehend keine Besonderheiten erwähnt sind – s. Anm. 325–332.

**Zu berücksichtigende Wirtschaftsgüter:** Wird ein Betrieb aufgegeben, sind drei Arten von WG zu unterscheiden:

- die anlässlich der Aufgabe veräußerten WG,
- die bei der Aufgabe in das PV überführten WG,
- die für die weitere Abwicklung zurückbehaltenen WG (wobei es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handeln darf; vgl. dazu Anm. 432).

Kommt es nach der Betriebsaufgabe zu einer weiteren Abwicklung, sind nur die Buchwerte der beiden erstgenannten Arten von WG in die Ermittlung des Aufgabegewinns einzubeziehen. Die Aussage in BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460, wonach in die Ermittlung des Aufgabegewinns grds. alle WG einzubeziehen seien, steht dem nicht entgegen, weil dort eine weitere Abwicklung nicht stattgefunden hatte.

**Zeitpunkt für die Ermittlung der Buchwerte:** Nach Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 3 Satz 1 ist der Wert des aufgegebenen BV für den Zeitpunkt der Aufgabe zu ermitteln. Die Bestimmung dieses Zeitpunkts bereitet Schwierigkeiten, wenn die Aufgabehandlungen sich über einen gewissen Zeitraum hinziehen. Richtigerweise wird man hier auf den Beginn des Aufgabezitraums (Einstellung der werbenden Tätigkeit oder Veräußerung/Überführung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage; vgl. Anm. 431) abstellen müssen (ähnlich auch STOLL, DStJG 4 [1981], 207 [231]). Der Zeitpunkt der jeweiligen Aufgabehandlung kann hier – anders als beim zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschriften über die Realteilung (dazu Anm. 447) – nicht maßgeblich sein (so aber KSM/REISS, § 16 Rn. E 58; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 123), weil die Erstellung der Aufgabebilanz notwendigerweise nach einem einheitlichen Zeitpunkt verlangt (ebenso unter Verweis auf die hier vertretene Auffassung BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 unter I.1.c). Gleichzeitig endet das letzte (Rumpf-)Wj. für die Ermittlung des laufenden Gewinns; diese Bilanz enthält zugleich die verbindlichen Ausgangswerte zur Ermittlung des Aufgabegewinns (BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460).

Die Verwirklichung des Aufgabegewinns tritt aber nicht schon insgesamt in diesem Zeitpunkt, sondern je nach Vornahme der einzelnen Aufgabehandlungen (Veräußerung oder Überführung ins PV) ein (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87,

BFH/NV 1992, 227; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 unter II.3.; v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BStBl. II 2003, 67 unter 1.; v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 unter I.1.c). Sie kann sich daher über mehrere VZ erstrecken (vgl. Anm. 431).

#### 4. Abgrenzung zu nachträglichen Einkünften

489

Auch nach der Betriebsaufgabe ist noch ein Fortwirken der früheren gewerblichen Tätigkeit möglich. Dies führt zu nachträglichen Einkünften iSd. § 24 Nr. 2, die allerdings nicht mehr nach § 34 begünstigt sind.

Der wichtigste Anwendungsfall im Bereich nachträglicher BA sind Schuldzinsen auf frühere Betriebsschulden, wenn der Erlös aus der Veräußerung nicht zu deren Tilgung ausreicht hat (vgl. dazu BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; v. 15.5.2003 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809; auch nach Beurteilungswandel zur Liebhaberei; v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2007, 642). In späteren Jahren nachgezahlte Betriebssteuern sind dagegen grds. durch eine Änderung der Aufgabebilanz beim Aufgabegewinn zu erfassen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 84/79, BStBl. II 1980, 692, der ausnahmsweise einen Abzug als nachträgliche BA zulässt, beruht wohl eher auf Billigkeitsüberlegungen).

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

490

Abs. 3 Satz 8 stellt eine Sonderregelung für die Ermittlung des Aufgabegewinns bei Mitunternehmenschaften dar, die auf Fälle der Realteilung (dazu Anm. 440 ff.) zugeschnitten ist (REISS, *StuW* 1995, 199 [202]). Hier soll der durch Zuweisung einzelner WG entstehende Aufgabegewinn den Mitunternehmern nicht nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, sondern nach dem jeweiligen gemeinen Wert der erhaltenen WG zugerechnet werden (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456 [457]). Diese Regelung ist sachgerecht; sie entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Soweit die Auflösung der Mitunternehmenschaft nicht im Wege der Realteilung erfolgt, richtet sich die Verteilung des Aufgabegewinns hingegen nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel bzw. besonderen für den Fall der Auflösung getroffenen Vereinbarungen (BFH v. 24.5.1973 – IV R 64/70, BStBl. II 1973, 655: Sachwertabfindung, die ins PV übernommen wird). Zur Zurechnung von Entnahmegewinnen bei Entnahme eines WG durch einen Gesellschafter vgl. BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276 [280].

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

**Schrifttum:** L. SCHMIDT, In den Grenzbereichen von Betriebsaufgabe, Betriebsverpachtung, Betriebsaufspaltung und Mitunternehmenschaft, *DStR* 1979, 671, 699; FÜHRER, Gewerblichkeit von Vermietungsleistungen im Rahmen einer Betriebsverpachtung, *DStR* 1995, 785; ZUGMAIER, Das Verpächterwahlrecht bei der Verpachtung gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher sowie freiberuflicher Betriebe, *FR* 1998, 597; PAUS, Die Betriebsverpachtung im Ganzen – Vielseitiges Gestaltungsinstrument zur Nachfolgeplanung & Steuerersparnis, *EStB* 2003, 137; PAUS, Kann eine Betriebsverpachtung auch bei langfristiger, branchenfremder Verpachtung allein des Grundstücks angenommen werden?, *FR* 2004, 198; SCHIESSL, Abgrenzung der branchenfremden Betriebsverpachtung zur Betriebsaufgabe, *FR* 2005, 823; FICHTELMANN, Was tun beim Ruhen des Gewerbebetriebs? Fortführung oder Erklärung der Betriebsaufgabe?, *EStB* 2006, 373; BACHMANN/ERNST, Nutzungsüberlassungen zwischen Betriebsaufspaltung, Betriebsverpachtung und atypisch

stiller Gesellschaft, StuSt. 2007, 364; HÜTTEMANN, Verpächterwahlrecht bei gemeinnützigen Körperschaften?, BB 2007, 2324; SCHUSTER, Korrektur angezeigt – Gedanken zum Verpächterwahlrecht, FR 2007, 584.

## I. Überblick und Rechtsgrundlage

**Wahlrecht zum Aufschub der Gewinnrealisierung:** Verpachtet der Stpfl. den bisher von ihm selbst geführten Gewerbebetrieb, würde dies nach allgemeinen Grundsätzen eine Betriebsaufgabe darstellen. Dem Stpfl. steht jedoch aufgrund einer teleologischen Reduktion des Abs. 3 (Dörsch, FR 2007, 589 [595]) ein Wahlrecht zu, wenn er einen fortführungsfähigen Betrieb im Ganzen verpachtet und für die Zukunft die Wiederaufnahme der Tätigkeit beabsichtigt (allg. Auffassung; grundlegend BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124 mit zahlreichen Nachweisen auf die Rechtsentwicklung: „Fortführung des Gewerbebetriebs in anderer Form“; v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 unter II.2.a; zu Gestaltungsüberlegungen ausführlich PAUS, EStB 2003, 137; kritisch FÜHRER, DStR 1995, 785 [788]).

► *Erklärung der Betriebsaufgabe:* Der Stpfl. kann entweder eine eindeutige Erklärung dahingehend abgeben, dass mit der Verpachtung die Betriebsaufgabe eingetreten sein soll. Dies hat zur Folge, dass die WG seines BV unter Aufdeckung der stillen Reserven in sein PV überführt werden; der Aufgabegewinn ist unter Gewährung der Begünstigungen nach Abs. 4, § 34 zu versteuern (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292 unter I.3.c aa, mwN). Ein Geschäftswert ist nicht anzusetzen (H 16 Abs. 5 „Geschäftswert“ EStH; s. auch Anm. 483). Nachfolgend erzielt der Stpfl. aus der Verpachtung Einkünfte aus § 21.

► *Fortbestehendes BV:* Gibt der Stpfl. keine Aufgabeerklärung ab, wird der Gewerbebetrieb als fortbestehend behandelt, so dass die stillen Reserven weiterhin steuerverstrickt bleiben, ihre Realisierung aber aufgeschoben wird. Der Betrieb scheidet allerdings auch in diesem Fall aus der GewStPflcht aus (R 11 Abs. 3 GewStR; BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124). Sonder- und Ansparabschreibungen bzw. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g können nicht vorgenommen werden (BFH v. 19.11.2007 – VIII B 70/07, BFH/NV 2008, 380 unter 2.b, betr. Betriebsunterbrechung).

**Die Voraussetzungen** für den Aufschub der Gewinnrealisierung stellen sich zusammengefasst wie folgt dar:

- Verpachtung (s. Anm. 492) eines Betriebs im Ganzen oder zumindest aller wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 493);
- keine wesentliche Umgestaltung des betrieblichen Organismus zu Beginn des Pachtverhältnisses oder während der Pachtzeit (s. Anm. 494);
- Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters (s. Anm. 495), die allerdings so lange vermutet wird, wie keine eindeutige Aufgabeerklärung (s. Anm. 497) abgegeben wird.

Die neuere Rspr. legt alle genannten Voraussetzungen sehr weit aus, um eine zwangsweise Realisierung stiller Reserven ohne gleichzeitigen Zufluss von Liquidität möglichst zu vermeiden (vgl. im Einzelnen die Erl. in den folgenden Anm.). Die vor allem in älteren Entscheidungen zu findende Äußerung, das Wahlrecht sei eine eng umgrenzte Ausnahme vom Gesetzesbefehl des Abs. 3, dessen Ausweitung abzulehnen sei (zB BFH v. 12.12.1973 – I R 122/72, BStBl. II 1974, 208; v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 unter 3.b;

ähnlich R 16 Abs. 5 Satz 2 EStR), wird von der heutigen Rspr. der Sache nach nicht mehr vertreten.

**Die Interessenlage** wandelt sich im Laufe der Betriebsverpachtung: Während im VZ der Einstellung der werbenden Tätigkeit idR der Stpfl. daran interessiert ist, die Gewinnrealisierung zu vermeiden und die Voraussetzungen für den weiteren Bezug gewerblicher Einkünfte zu schaffen, kann er in späterer Zeit daran interessiert sein, sich darauf zu berufen, dass die Voraussetzungen für die Fortführung des BV bereits in verjährter Zeit entfallen seien (WENDT, FR 2006, 828).

## II. Voraussetzungen für das Wahlrecht

### 1. Verpachtung und andere Überlassungsverträge

492

Auch wenn die Verpachtung den typischen Überlassungsvertrag für die Anwendung des Instituts der Betriebsverpachtung im Ganzen darstellt, sind andere Formen der Nutzungsüberlassung gleichermaßen erfasst.

**Mietverträge** werden den Pachtverträgen von der Rspr. zu Recht gleichgestellt (zB BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.2.b).

**Die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Einzelunternehmen** ist ebenso zu behandeln wie die Betriebsverpachtung im Ganzen (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663 unter 2.a; v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600 unter 1. mwN, beide betr. LuF). Denn auch hier beendet der Nießbrauchsbesteller seine werbende Tätigkeit. Bei Bestellung eines Nießbrauchs an einem Anteil an einer PersGes. bleibt der Besteller hingegen im Regelfall Mitunternehmer (dazu ausführlich SAUER/SCHWARZ, Steuerliche Folgen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 4. Aufl. 1997, Rn. 579 ff.; FLÖSSER, Die Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch am Anteil einer Personengesellschaft, 1979, 193 f.).

**Die unentgeltliche Überlassung** führt nach der Rspr. jedenfalls dann zur Anwendung der Verpachtungsgrundsätze, wenn nach der Übertragung der nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen im Wege vorweggenommener Erbfolge das Betriebsgrundstück (einzige wesentliche Betriebsgrundlage) unentgeltlich an den Übernehmer überlassen wird (so BFH v. 7.8.1979 – VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181 unter I.2. mwN; v. 19.8.1998 – X R 176/96, BFH/NV 1999, 454 unter 2.b). UE ist dies nicht zweifelsfrei, weil das Innehaben eines „Betriebs“ jedenfalls typischerweise das Erwirtschaften von Einnahmen voraussetzt (darauf weist – in anderem Zusammenhang – auch WENDT, FR 1998, 264 [266] hin).

### 2. Verpachtung eines Gewerbebetriebs „im Ganzen“

493

**Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Im Regelfall verpachtet der Stpfl. den Betrieb als geschlossenen Organismus. Es genügt aber, wenn er alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.1.b; kritisch BFH v. 26.2.1997 – X R 31/95, BStBl. II 1997, 561 unter 3.b).

Traditionell wird eine Betriebsverpachtung im Ganzen – jedenfalls außerhalb der LuF, wo auch eine parzellenweise Verpachtung genügen kann (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 unter 1.; v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640 unter II.1.a mwN) – nur bejaht, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen *einheitlich* an einen Pächter verpachtet werden. Allerdings bringt auch eine Verpachtung an *ver-*

*schiedene* Pächter nicht zwingend eine Gewinnrealisierung mit sich; vielmehr kann dann eine Betriebsunterbrechung im engeren Sinne gegeben sein (s. Anm. 417 f.).

Werden WG, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, nicht mitverpachtet, sondern zurückbehalten, behalten auch diese WG ihre Eigenschaft als BV, wenn keine eindeutige Entnahmehandlung erfolgt (BFH v. 26.4.1989 – I R 163/85, BFH/NV 1991, 357).

► *Normspezifischer Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage:* Für die Einstufung eines WG als wesentliche Betriebsgrundlage ist im Rahmen der Betriebsverpachtung allein maßgebend, ob das WG *funktional* wesentlich ist (also dem Betrieb das Gepräge gibt). Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung/-aufgabe (zum dort geltenden Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 121 mwN) kommt es nicht darauf an, ob in dem WG erhebliche stille Reserven gebunden sind (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 unter II.2.b; v. 19.2.2004 – III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231 unter II.2., mwN). Die funktionale Wesentlichkeit ist nach den Verhältnissen des verpachtenden Unternehmens, nicht jedoch nach denen des Pächters, zu beurteilen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.1.c; v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292 unter I.3.c bb).

► *Verpachtung der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage:* Gibt es im Betrieb lediglich eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage (in der Praxis vor allem das Betriebsgrundstück bei Groß- und Einzelhandels- sowie Hotel- und Gaststättenbetrieben), genügt für die Eröffnung des Wahlrechts bereits die Verpachtung dieses einzelnen WG, ggf. iVm. Betriebsvorrichtungen.

BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.1.f; v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160 unter II.1.c; sehr weitgehend BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220: auch bei einem Autohaus mit Reparaturwerkstatt sei das Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage; die umfangreichen und hochwertigen Betriebs-/Reparaturvorrichtungen sowie die Vertragshändlerkonzession sollen die Voraussetzungen dieses Begriffs hingegen nicht erfüllen, weil auch ein Autohaus im Kern einen „Einzelhandel“ darstelle (aA für vergleichbare Fälle Nds. FG, EFG 2006, 1895, nrkr., Rev. Az. BFH X R 20/06; FG Münster, EFG 2008, 496, nrkr., Rev. Az. BFH I R 17/08). Sind bei einem mehrstöckigen Geschäftshaus nur die beiden unteren Etagen für den zuvor geführten Einzelhandelsbetrieb betriebsnotwendig, ist das Wahlrecht uE auch dann eröffnet, wenn diese beiden Etagen an einen anderen Handelsbetrieb, die oberen Etagen (= keine wesentliche Betriebsgrundlage) hingegen unter Vornahme wesentlicher Umgestaltungen an andere Nutzer verpachtet werden (aA Hess. FG, EFG 2007, 122, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 45/06). Zu Recht kritisch zur Terminologie jedoch WENDT, FR 1998, 264 (272), da es sich in derartigen Fällen nicht mehr um eine „Betriebs“verpachtung, sondern allenfalls um eine Betriebsänderung handeln dürfte.

► *Die Verpachtung einer von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen* genügt hingegen nicht. Daher begründet bei Produktionsbetrieben (dort gehört neben dem Grundstück idR auch der Maschinenpark zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen) allein die Verpachtung des Grundstücks keine Betriebsverpachtung im Ganzen, wenn der Maschinenpark weitgehend verkauft wird (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227 unter 3.; v. 22.10.1992 – III R 7/91, BFH/NV 1993, 358; v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 unter II.2.a).

**Verpachtung nach Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung:** Ist die personelle Verflechtung entfallen, die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderlich ist, kann im Besitzunternehmen gleichwohl eine Gewinnrealisierung vermieden werden, sofern die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt sind. Zu Einzelheiten s. Anm. 438.

**Verpachtung an einen Miteigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlagen:** Steht das von einer zweigliedrigen PersGes. genutzte Grundstück im

Bruchteileigentum der beiden Gesellschafter (SonderBV) und scheidet einer der Gesellschafter aus der PersGes. aus, um seinen Grundstücksanteil anschließend an den nunmehrigen Einzelunternehmer zu verpachten, der den Betrieb der PersGes. fortführt, hat der Ausscheidende zwingend die stillen Reserven seines SonderBV aufzudecken. Die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung ist nicht möglich. BFH v. 22.5.1990 – VIII R 120/86 (BStBl. II 1990, 780) begründet dies damit, dass hier nur ein *Teil* einer wesentlichen Betriebsgrundlage verpachtet werde, was der Verpachtung einer *ganzen* wesentlichen Betriebsgrundlage nicht gleich stehe; uE fehlt es jedoch schon an einem der Verpachtung fähigen „Betrieb“ des vormaligen Mitunternehmers. Hingegen ist eine zwingende Betriebsaufgabe zu verneinen, wenn der Verpächter stirbt und der Pächter zur Erbengemeinschaft gehört, diese den Betrieb nunmehr also an einen Miterben verpachtet (BFH v. 5.8.2005 – VIII B 5/05, BFH/NV 2006, 75).

**Verpachtung durch den früheren Betriebsinhaber:** Das Wahlrecht besteht nur, wenn der Inhaber eines zuvorwerbenden Betriebs diesen anschließend verpachtet. Erwirbt der Stpfl. hingegen einen Betrieb entgeltlich und verpachtet ihn im unmittelbaren Anschluss an den Erwerb, erzielt er Einkünfte aus VuV (BFH v. 20.4.1989 – IV R 95/87, BStBl. II 1989, 863; näher SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 705). Dies ist im Hinblick auf den Zweck des Instituts der Betriebsverpachtung zutreffend, da ein Aufschub der Gewinnrealisierung nicht erforderlich ist, wenn die Verpachtung unmittelbar im Anschluss an den Erwerb des Betriebs erfolgt.

**Verpachtung eines Teilbetriebs** steht der Betriebsverpachtung im Ganzen gleich (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102; R 16 Abs. 5 Satz 4 EStR).

**Verpachtung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und der selbstständigen Arbeit:** Für die Verpachtung von luf. Betrieben gelten weitgehend dieselben Grundsätze wie bei Gewerbebetrieben; zu Besonderheiten s. § 13 Anm. 80–89. Ob bei der Verpachtung von Betrieben der selbstständigen Arbeit ein Verpächterwahlrecht besteht, ist hingegen umstritten (näher s. § 18 Anm. 390).

**Verpachtung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften:** Rspr. und FinVerw. wenden auf die Verpachtung eines zuvor selbst bewirtschafteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine gemeinnützige Körperschaft die Betriebsverpachtungsgrundsätze entsprechend an (BFH v. 4.4.2007 – I R 55/06, BStBl. II 2007, 725 unter II.2.b, mwN). Die hiergegen erhobene Kritik von HÜTTEMANN (BB 2007, 2324), ein Aufschub der Versteuerung der stillen Reserven sei hier nicht erforderlich, weil der entstehende Gewinn nach § 13 Abs. 4 KStG stfrei sei, kann nicht überzeugen. Denn § 13 Abs. 4 KStG gilt nur für WG, die stbegünstigten Zwecken dienen, nicht aber für WG eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

### 3. Erhaltung des betrieblichen Organismus während der Pachtzeit (keine wesentliche Umgestaltung)

494

Eine Betriebsverpachtung setzt weiter voraus, dass der Stpfl. dem Pächter einen Betrieb zur Nutzung überlässt, den der Pächter im Wesentlichen fortsetzen kann (Erhaltung des betrieblichen Organismus). Dem Verpächter muss objektiv die Möglichkeit verbleiben, den „vorübergehend“ eingestellten Betrieb als solchen wieder aufzunehmen und fortzuführen (BFH v. 3.6.1997 – IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373 unter 1.a; v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.1.d). Maßgebend ist dabei der Zustand des Betriebs in dem Zeitpunkt, als

die *letzte* werbende Tätigkeit eingestellt wurde. Wenn zB der Betrieb ursprünglich mehrere Betriebsteile aufwies, aber zeitlich noch vor der Verpachtung andere Betriebsteile eingestellt werden, kommt es nur darauf an, ob der *letzte*, bis zur Verpachtung noch aktiv betriebene Teil objektiv fortgeführt werden könnte (BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.d cc [2]). Wird eine wesentliche Umgestaltung sogleich bei Begründung der Verpachtung vorgenommen, hindert sie von vornherein die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung im Ganzen; nehmen Pächter oder Verpächter während der Laufzeit des Pachtvertrags eine wesentliche Umgestaltung vor, kommt es auch ohne Aufgabeerklärung zu einer Zwangsbetriebsaufgabe des Verpachtungsbetriebs. Der wesentlichen Umgestaltung steht die Veräußerung wesentlicher Teile des BV gleich (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.1.e mwN).

**Branchenwechsel:** Die Annahme einer Betriebsverpachtung wird nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass der Pächter einer anderen Branche als der Verpächter angehört (BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198: Großhändler verpachtet an Einzelhändler; v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.2.b, unter Aufgabe der früheren, gegenteiligen Rspr.: Verpachtung des Betriebsgrundstücks eines Großhandelsbetriebs an eine Druckerei; BFH v. 20.1.2005 – IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046: Verpachtung von Stallungen eines luf. Betriebs an eine Schreinerei; ausführlich zur neueren Rspr. SCHIESSL, FR 2005, 823). Entscheidendes Kriterium ist nicht, ob der Pächter den bisherigen Betrieb fortführt, sondern ob der bisherige Betrieb vom Verpächter oder dessen Rechtsnachfolger nach Ende des Überlassungsvertrags ohne wesentliche Änderungen fortgeführt werden kann. Die Rspr. nimmt eine solche Möglichkeit der Fortführung auch dann noch an, wenn der Kundenstamm des früheren Betriebs sich – was bei branchenfremder Verpachtung zumeist der Fall ist – restlos verflüchtigt (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.2.c; v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220 unter II.4.d). Erfordert die Verpachtung an einen Branchenfremden allerdings umfangreiche Baumaßnahmen am Verpachtungsobjekt, die eine künftige Nutzung zu den bisherigen Zwecken ausschließen, kommt es zur zwingenden Betriebsaufgabe (BFH v. 19.1.1983 – I R 84/79, BStBl. II 1983, 412: Umgestaltung einer Bäckerei in eine Diskothek; diese Entscheidung wird auch von der neueren Rspr. noch in Bezug genommen, vgl. BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.2.f). Auch kann die branchenfremde Verpachtung gemeinsam mit anderen Beweiszeichen darauf hindeuten, dass die Absicht zur späteren Fortführung des Betriebs entfallen ist (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.2.f).

**Praktische Bedeutung dieses Merkmals:** Schon die frühere Rspr. hat im konkreten Fall kaum einmal eine zwangsweise Gewinnrealisierung wegen einer wesentlichen Umgestaltung des Betriebs angenommen, auch wenn dieses Merkmal in den abstrakten Ausführungen immer wieder betont wurde. Die neuere Rspr. gesteht nun ausdrücklich zu, dass die Anforderungen an die wirtschaftliche Vergleichbarkeit/Ähnlichkeit des Betriebs „großzügig zu handhaben“ sind (BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220 unter II.4.d). UE ist diese Klarstellung im Hinblick auf den Zweck des Instituts der Betriebsverpachtung zu begrüßen. Ein vollständiger Wegfall dieses Merkmals (so die Forderung von SCHUSTER, FR 2007, 584 [588 f.]) wäre indes problematisch, weil die Rspr. die Annahme „ewigen“ BV zu Recht ablehnt (s. Anm. 418 aE). Dass die neuere Rspr. zur Betriebsverpachtung im Ganzen mit der Annahme wesentlicher Be-

triebsgrundlagen eher zurückhaltend ist (s. Anm. 493), hängt auch damit zusammen, dass eine großzügige Bejahung des Vorhandenseins wesentlicher Betriebsgrundlagen im Fall der späteren Umgestaltung/Veräußerung dieser WG notwendigerweise auch den Anwendungsbereich der Zwangsaufgabe ausweiten würde, was die Rspr. aber tendenziell zu vermeiden sucht (vgl. BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220 unter II.4.c). Hinzu kommt, dass eine stärkere Betonung der Zwangsaufgabe durch Umgestaltungen zu zahlreichen „unentdeckten Betriebsaufgaben“ führen würde (treffend SCHUSTER, FR 2007, 584 [585]: es „ist kritisch zu fragen, ob tatsächlich die Verschrottung eines Backofens ... zu einer Betriebsaufgabe ohne Erklärung und damit ohne Kenntnis der Finanzbehörde führen kann“). Zur Überwachung durch die FinVerw. s. SenVerw. Bremen v. 31.5.2000, DStR 2000, 1308.

**Beispiele für Umgestaltungen, die noch nicht zur Zwangsaufgabe des Verpachtungsbetriebs führen:** Nach Zerstörung der Betriebsgebäude durch einen Brand wird der Pachtvertrag aufgelöst; der Stpfl. will den Betrieb aber innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise erneut verpachten (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 unter II.2.; v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755 unter 3.a, betr. LuF; zutreffend, weil hier der Verpachtungsbetrieb lediglich unterbrochen ist [zur Betriebsunterbrechung s. Anm. 418]); während der Verpachtung eines Autohauses mit Kfz.-Werkstatt geht der Händlervvertrag vom Verpächter auf den Pächter über (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292 unter I.3.c cc); Veränderung des Kundenkreises (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292 unter I.3.c cc); Umgestaltung lediglich einer von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 8.5.2000 – X B 142/99, BFH/NV 2001, 16 unter 2.c). Bei der Verpachtung eines luf. Betriebs ist auch bei umfangreichen Flächenveräußerungen und Veränderungen an den Wirtschaftsgebäuden für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe „regelmäßig kein Raum mehr“ (BMF v. 1.12.2000, BStBl. I 2000, 1556).

**Beispiele für Umgestaltungen, die zur Zwangsaufgabe führen,** finden sich vor allem in der älteren Rspr., auf die insoweit jedoch nur mit Vorsicht zurückgegriffen werden kann, weil die neuere Rspr. den Anwendungsbereich des Instituts der Betriebsverpachtung tendenziell ausgedehnt hat: Umgestaltung eines Kinos in einen Supermarkt (BFH v. 16.11.1967 – IV R 8/67, BStBl. II 1968, 78); Umgestaltung eines Schlachthauses in einen Supermarkt (BFH v. 12.12.1973 – I R 122/72, BStBl. II 1974, 208); Umbau einer Bäckerei mit kleiner Gaststätte in eine Diskothek (BFH v. 19.1.1983 – I R 84/79, BStBl. II 1983, 412); ein Grundstück, das durch zufälligen Samenflug bewaldet worden ist (aussetzender Forstbetrieb), wird an verschiedene Pächter zur Errichtung von Wochenendhäusern auf 50 Jahre verpachtet (BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257); das Grundstück eines Drogeriehandels wird an ein benachbartes größeres Warenhausunternehmen verpachtet, das die angepachteten Gebäude teilweise abreißt und im Übrigen in sein Warenhaus einbezieht (BFH v. 3.6.1997 – IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373 unter 1.).

#### 4. Wiederaufnahmeabsicht des Verpächters oder Rechtsnachfolgers

495

Die Rspr. geht von dem Leitbild aus, dass eine Fortführung des BV in Fällen der Betriebsverpachtung die Absicht des bisherigen Betriebsinhabers voraussetze, die gewerbliche Tätigkeit künftig wieder aufzunehmen und fortzuführen. Diese Wiederaufnahmeabsicht ist gleichbedeutend mit dem Fehlen des Aufgabewillens. Als Nachweis für diese – als innere Tatsache letztlich nicht nachweisbare – Absicht wird jedoch das (objektive) Merkmal des Fehlens einer Aufgabekerklärung herangezogen; umgekehrt gilt die Abgabe einer Aufgabekerklärung als Nachweis für den Wegfall der Fortführungsabsicht (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 unter II.2.; s. auch Anm. 497).

In neueren Entscheidungen heißt es, von der Wiederaufnahmeabsicht sei auszugehen, solange die Fortsetzung objektiv möglich ist und keine eindeutige Aufgabekerklärung abgegeben wird (BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BFHE 216, 412 unter II.2.c). Daraus

wird deutlich, dass die „Wiederaufnahmeabsicht“ als eigenständiges subjektives Tatbestandsmerkmal längst aufgegeben worden ist. Dies ist uE zu begrüßen (sehr kritisch hingegen PAUS, FR 2004, 198). Die Rspr. sollte aber so konsequent sein und sich auch *ausdrücklich* von diesem Merkmal lösen, damit die – mit dem Postulat subjektiver Tatbestandsmerkmale stets verbundene – Rechtsunsicherheit beendet wird (ebenso DÖTSCH, FR 2007, 589 [595]).

**Rechtsnachfolge:** Es genügt, wenn die Wiederaufnahme von einem Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger verwirklicht werden soll (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 unter II.2.). Daher steht es der erforderlichen Wiederaufnahmeabsicht nicht entgegen, wenn der bisherige Betriebsinhaber – zB aus Alters- oder Krankheitsgründen – den Betrieb in eigener Person objektiv nicht fortsetzen könnte (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 unter 5.a; v. 21.9.2000 – IV R 29/99, BFH/NV 2001, 433 unter 2.). Wegen der Zulassung auch der Einzelrechtsnachfolge durch die Rspr. ist die Auffassung der FinVerw., wonach ein vollständiger Gesellschafterwechsel bei der verpachtenden PersGes. zur zwingenden Betriebsaufgabe führen soll (BMF v. 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771 unter 2.), uE zweifelhaft. Auch durch einen Erbfall wird der Betrieb nicht zwingend aufgegeben; vielmehr geht das Wahlrecht zwischen der Fortführung des BV und der jederzeitigen Abgabe einer Aufgabenerklärung auf den Rechtsnachfolger über (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 unter II.1.; v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640 unter II.2.). Dies gilt selbst dann, wenn ein verpachteter Betrieb, zu dessen Führung eine besondere Qualifikation erforderlich ist, nach dem Tod des vormaligen Betriebsinhabers auf dessen Erben übergeht, denen die erforderliche Qualifikation indes fehlt. Denn die Erben könnten den Betrieb an einen entsprechend qualifizierten Dritten übertragen (BFH v. 26.7.2006 – X R 10/05, BFH/NV 2006, 2072: Apotheke).

**Keine zeitliche Grenze:** Anders als bei der Betriebsunterbrechung im engeren Sinne (dazu s. Anm. 418) fordert die Rspr. bei der Betriebsverpachtung im Ganzen nicht, dass die Wiederaufnahme „innerhalb eines überschaubaren Zeitraums“ erfolgen müsse (dazu auch WENDT, FR 1998, 264 [272]). Allerdings ist das genannte Merkmal auch bei der Betriebsunterbrechung im Ergebnis nicht von praktischer Bedeutung.

#### 496 5. Keine Erzielung originär gewerblicher Einkünfte (Nachrang der Betriebsverpachtung)

Die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung im Ganzen (insbes. das Wahlrecht zur jederzeitigen Erklärung der Betriebsaufgabe) ist nicht möglich, wenn bereits aus anderen Gründen (zwingend) gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Daher tritt das Institut der Betriebsverpachtung gegenüber dem der Betriebsaufspaltung als subsidiär zurück (BFH v. 15.3.2005 – X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292 unter I.3.b aa; § 15 Anm. 787). Gleiches gilt, wenn der an eine PersGes. verpachtete Betrieb zum SonderBV des verpachtenden Mitunternehmers gehört (BMF v. 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771 unter 1.b). Auch darf sich die Verpachtung nicht als *originär* gewerblich darstellen (zB durch umfangreiche Nebenleistungen; BFH v. 30.7.1985 – VIII R 263/81, BStBl. II 1986, 359 unter 2.), oder durch eine PersGes. erbracht werden, die der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 unterliegt oder gewerblich geprägt iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 ist (FICHTELMANN, EStB 2006, 373). KapGes. steht das Wahlrecht wegen § 8 Abs. 2 KStG ebenfalls nicht zu.

### III. Aufgabenerklärung des Steuerpflichtigen

#### 1. Bedeutung der Aufgabenerklärung, inhaltliche Anforderungen

497

**Ohne Aufgabenerklärung Vermutung für Fortbestand des Betriebsvermögens:** Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet, ohne dass – sofort oder später – eine klare und eindeutige Aufgabenerklärung abgegeben wird, geht die Rspr. davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen und die Eigenschaft als BV fortbesteht, sofern dies nach den Grundsätzen über die Betriebsverpachtung rechtl. zulässig ist, dh. die zurückbehaltenen WG eine Wiederaufnahme objektiv noch ermöglichen und insbes. keine wesentliche Umgestaltung vorgenommen wird.

BFH v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198 mwN; v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BStBl. II 2004, 10 unter II.1. a; v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674 unter I.3.a; v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160 unter II.1.b.

**Anforderungen an die Aufgabenerklärung:** Wegen ihrer erheblichen Bedeutung (Beendigung der Erzielung betrieblicher Einkünfte und Realisierung eines Aufgabegewinns) und zur Gewährleistung von Rechtssicherheit sowohl für den Stpfl. als auch für das FA muss die Aufgabenerklärung klar und eindeutig sein. Dabei sind sowohl ausdrückliche als auch konkludente Aufgabenerklärungen zulässig.

► *Ausdrückliche Aufgabenerklärungen* stellen aus Gründen der Klarheit den Regelfall dar.

Der BFH hat es für die Annahme einer ausdrücklichen Aufgabenerklärung genügen lassen, wenn der Steuerberater des Stpfl. dem FA in zeitlicher Nähe zum Beginn der Verpachtung mitteilt, der Betrieb sei eingestellt worden, und in der zwei Jahre später abgegebenen EStErklärung ausdrücklich ein Aufgabegewinn für den VZ des Verpachtungsbeginns erklärt wird, auch wenn der Stpfl. später behauptet, im Zeitpunkt der ersten Erklärung habe es ihm an dem Bewusstsein gefehlt, die Versteuerung der stillen Reserven auszulösen (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160 unter II.1.c, d: ein solches Bewusstsein ist nur erforderlich, wenn keine ausdrückliche Aufgabenerklärung abgegeben wird, sondern aus konkludenten Handlungen auf eine Betriebsaufgabe geschlossen wird). Hingegen genügt es nicht, wenn der Stpfl. (zB durch Erklärung von Einkünften aus VuV) lediglich die Rechtsauffassung kundtut, er habe den Betrieb bereits vor längerer Zeit aufgegeben (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 unter 5.b). Umfasst der Verpachtungsbetrieb sowohl eine Brauerei als auch eine Gaststätte, ist die Erklärung, der Brauereibetrieb werde aufgegeben, nicht zugleich als eindeutige Aufgabenerklärung für den Gaststättenbetrieb anzusehen (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102 unter 2.a).

Eine Aufgabenerklärung kann auch durch den stl. Berater des Stpfl. abgegeben werden, dem eine Verfahrensvollmacht (§ 80 AO) erteilt worden war; es kommt dann nicht darauf an, ob die Erklärung mit Wissen und Willen des Stpfl. erfolgt ist (BFH v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640 unter II.4.b).

► *Konkludente Handlungen* reichen für die Annahme einer Aufgabenerklärung aus, sofern sie unmissverständlich und eindeutig sind.

BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257, betr. LuF; v. 5.3.1996 – IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735; v. 26.8.2004 – IV R 52/02, BFH/NV 2005, 674 unter I.3.a, betr. LuF; v. 8.3.2007 – IV R 57/04, BFH/NV 2007, 1640 unter II.1.a. In sämtlichen vorgenannten Entscheidungen wurde im Ergebnis allerdings keine konkludente Aufgabenerklärung angenommen, so dass jedenfalls die praktische Bedeutung der Zulassung konkludenter Aufgabenerklärungen gering ist. Soweit sich in anderen Entscheidungen die Wendung findet, eine Aufgabenerklärung müsse „ausdrücklich, dh. klar und eindeutig“ sein (zB BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 unter II.2.a), wird aus dem Gesamtzusammenhang der jeweiligen Entscheidungsgründe deutlich, dass damit nicht die Möglichkeit konkludenter Aufgabenerklärungen ausgeschlossen, sondern das Erfordernis der Klarheit und Eindeutigkeit betont werden soll.

Soweit ausnahmsweise mangels ausdrücklicher Aufgabekerklärung aus anderen Umständen, Handlungen oder Äußerungen auf eine Betriebsaufgabe geschlossen wird, muss das als Aufgabekerklärung gewertete Verhalten erkennbar von dem Bewusstsein getragen sein, dass es als Folge dieser Erklärung zur Versteuerung der stillen Reserven kommt, um dem rechtsgestaltenden Charakter der Erklärung Rechnung zu tragen (BFH v. 23.11.1995 – IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398 unter 2.b; v. 11.2.1999 – III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198; v. 30.8.2007 – IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113 unter II.1.f bb). Daher stellt allein die Erklärung von Einkünften aus VuV noch keine Aufgabekerklärung dar (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36 unter A.II.4.; v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 unter II.2.a; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665 unter II.2.; ausführlich R 16 Abs. 5 Sätze 9–14 EStR); dies gilt selbst bei jahrelanger erklärungsgemäßer Veranlagung (BFH v. 7.12.1995 – IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663 unter 2.a). Gleiches gilt für die Erklärung, es würden keinerlei Einkünfte mehr bezogen (BFH v. 19.8.1998 – X R 176/96, BFH/NV 1999, 454 unter 3.a). Auch die Beantragung einer Altersrente und der Antrag auf Löschung des Betriebs aus der Höferolle genügt nicht (BFH v. 27.11.1997 – IV R 86/96, BFH/NV 1998, 834, betr. LuF).

## 498 2. Zeitliche Wirkung, formale Anforderungen

**Zeitpunkt und zeitliche Wirkung der Aufgabekerklärung:** Der Stpfl. kann die Betriebsaufgabe auf den Beginn der Verpachtung erklären. Er hat aber auch später jederzeit die Möglichkeit, eine Aufgabekerklärung abzugeben. Eine solche nachträgliche Aufgabekerklärung kann jedoch nicht mit Wirkung für die Vergangenheit abgegeben werden. Vielmehr ist die Betriebsaufgabe – sofern ihre Verwirklichung keine weiteren Handlungen erfordert – mit dem Zugang der Aufgabekerklärung beim FA vollzogen und abgeschlossen (BFH v. 26.6.2003 – IV R 61/01, BStBl. II 2003, 755 unter 2.). Hat der Stpfl. in seiner Erklärung ausdrücklich einen früheren Aufgabepunkt bestimmt, ist dies unbeachtlich, weil strechtl. Gestaltungserklärungen nicht rückwirkend abgeben werden können (BFH v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36 unter A.II.4.; v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996 unter 1. aE; v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600 unter 1.c; v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997 unter 1.a). Danach besteht idR nicht die Möglichkeit, eine Betriebsaufgabe erst mit Abgabe der EStErklärung für einen früheren VZ zu erklären. Vielmehr muss die Aufgabe schon während des laufenden VZ erklärt werden; lediglich die Ermittlung des Aufgabegewinns kann der späteren EStErklärung vorbehalten bleiben.

Ob eine solche Erklärung eine Betriebsaufgabe im Zeitpunkt ihre Eingangs beim FA bewirkt, hängt davon ab, ob der Stpfl. den Willen hatte, hilfsweise (für den Fall, dass das FA sich seiner Auffassung nicht anschließt, die Betriebsaufgabe könne rückwirkend erklärt werden) eine solche Erklärung abzugeben (BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600 unter 1.c). Hatte der Stpfl. diesen Willen nicht, ist die rückwirkende Aufgabekerklärung insgesamt unwirksam (BFH v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997 unter 1.b).

Die FinVerw. lässt allerdings die Ermittlung des Aufgabegewinns auf einen bis zu drei Monate vor dem Eingang der Erklärung liegenden Zeitpunkt zu (R 16 Abs. 5 Sätze 6–8 EStR). Die Rspr. sieht in dieser Regelung aber nicht die Zulassung einer rückwirkend erklärten Betriebsaufgabe, sondern eine Vereinfachungsregelung durch Übernahme früher ermittelter Werte, die auf dem Erfahrungssatz beruht, dass sich diese Werte während des kurzen Zeitraums von drei Monaten kaum verändert haben werden (BFH v. 27.2.1985 – I R 235/80, BStBl. II 1985, 456 unter II.2.; v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600 unter 1.c; v. 30.6.2005 – IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997 unter 1.a). Beim Eintritt zwischenzeitlicher Wertsteigerungen ist die Vereinfachungsregelung daher nach übereinstimmender Auffassung von Rspr. und FinVerw. nicht an-

wendbar (BFH v. 18.8.2005 – IV R 9/04, BStBl. II 2006, 581; H 16 Abs. 5 „Drei-Monats-Frist“ EStH).

**Zuständigkeit für Aufgabenerklärung bei Personengesellschaften:** Hier wird vertreten, wegen § 116 Abs. 1 HGB (Zuständigkeit sämtlicher Gesellschafter für Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb hinaus gehen) sei eine Erklärung *sämtlicher* Gesellschafter erforderlich; allein eine Aufgabenerklärung des geschäftsführenden Gesellschafters reiche nicht aus (FICHTELMANN, EStB 2006, 373 [376]). Konsequenterweise könnte dann ein Berater, der die Aufgabenerklärung abgibt, nur aufgrund einer von *sämtlichen* Gesellschaftern erteilten Vollmacht wirksam handeln.

UE ist diese Auffassung zu formalistisch; würde man ihr folgen, würden sich zahlreiche Aufgabenerklärungen bei PersGes. nachträglich als unwirksam herausstellen. § 116 Abs. 1 HGB ist ohnehin nicht unmittelbar anwendbar, da die Aufgabenerklärung allein die Besteuerung der *Mitunternehmer* (nicht aber die der PersGes. selbst) betrifft und daher handelsrechtl. keine Folgen für die PersGes. entstehen, die über den gewöhnlichen Betrieb hinaus gehen. Auch der von der Gegenauffassung herangezogene Umstand, dass das im Fall der Betriebsverpachtung eröffnete Wahlrecht nur einheitlich ausgeübt werden kann (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 unter II.2.d), spricht nicht zwingend gegen die Richtigkeit der hier vertretenen Auffassung. Denn das Wahlrecht ist schon dann einheitlich ausgeübt, wenn keiner der Gesellschafter eine *abweichende* Erklärung abgibt; nicht erforderlich ist aber, dass jeder Gesellschafter eine *ausdrückliche gleichgerichtete* Erklärung abgibt. Auch die gesetzliche Wertung des § 351 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO spricht für die Zuständigkeit des zur Vertretung berufenen Geschäftsführers.

**Anfechtung einer bereits abgegebenen Aufgabenerklärung?** Eine solche Möglichkeit wird überwiegend verneint (vgl. die Nachweise in BFH v. 19.7.2007 – XI B 188/06, BFH/NV 2007, 1885 unter II.2.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 711). Die höchstrichterliche Rspr. hat diese Frage bisher offen gelassen. UE kann eine eindeutige Aufgabenerklärung nicht angefochten werden. Für die Anwendung der zivilrechtl. Anfechtungsgrundsätze fehlt es an einer Rechtsgrundlage (wie sie zB § 59 Abs. 1 VwVfG für den öffentlich-rechtl. Vertrag bietet). Ohnehin dürfte kaum einmal ein Anfechtungsgrund vorliegen, da Motiv- oder Rechtsfolgenirrtümer keine Irrtumsanfechtung nach § 119 BGB begründen. Bei nicht hinreichend eindeutigen Erklärungen wird man im Wege der Auslegung „helfen“ können.

Einstweilen frei.

499

## Erläuterungen zu Abs. 4: Freibetrag

**Schrifttum ab 1995:** BERING, Die Änderung der §§ 16 und 17 EStG durch das JStG 1996, DStR 1995, 1820; KANZLER, Die zeitliche Komponente beim erhöhten Freibetrag wegen Betriebsaufgabe oder -veräußerung nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG aF, FR 1995, 851; SCHOOR, Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, DStR 1995, 469; WENDT, StSenkG/StSenkErgG: Neuregelung der Betriebsaufgabe/Veräußerung wegen Alters oder Berufsunfähigkeit, FR 2000, 1199; HAGEN/SCHYNOL, Die Besteuerung der Einkünfte ab 2001, NWB (2001) F. 3, 11579; SCHOOR, Betriebsveräußerung oder -aufgabe: 100 TDM-Freibetrag richtig ausschöpfen, StuB 2001, 267; SCHULZE ZUR WIESCHE, Gestaltungsmöglichkeiten bei Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe, FR 2002, 667; KANZLER, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; SCHOOR, Freibetrag für Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinne, DStZ 2004, 627; PAUS, Ermittlung der Einkünfte bei Veräußerung des Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge, DStZ

2003, 523; SCHNITZER, Verkauf von Betrieben gegen Leibrente, EStB 2005, 221; CARLÉ, Steuerfallen bei der Unternehmens- und Anteilsveräußerung, KÖSDI 2006, 15096.

**Verwaltungsanweisungen:** R 16 Abs. 13, 14 EStR 2005 und H 16 Abs. 13, 14 EStH 2006; BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992; OFD Hannover v. 19.3.1997, StEK EStG § 16 Nr. 90; OFD Cottbus v. 1.7.1997, StEK EStG § 16 Nr. 91; OFD Frankfurt v. 19.3.1996, StEK EStG § 16 Nr. 88.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

500

### I. Überblick zu Abs. 4

Abs. 4 begünstigt die Veräußerung/Aufgabe eines Gewerbebetriebs bzw. Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), eines ganzen Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder eines ganzen Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Über einen Freibetrag von 45 000 € (s. Anm. 525) als sachliche StBefreiung werden kleinere Veräußerungs- oder Aufgabegewinne auf Antrag stfrei gestellt, sofern der Stpfl. „das 55. Lebensjahr vollendet“ hat oder „im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig“ ist (Satz 1). Als persönliche StVergünstigung (s. Anm. 507) kann der Stpfl. den Freibetrag nur einmal in seinem Leben in Anspruch nehmen (Satz 2). Der Freibetrag ermäßigt sich aufgrund einer Freibetragsgrenze (s. Anm. 535) um den Betrag, um den der begünstigte Gewinn 136 000 € übersteigt (Satz 3).

501

### II. Bedeutung des Abs. 4

Die Veräußerung (oder Aufgabe) eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils führt idR zu einem zusammengeballten Gewinn, da ad hoc die mitunter über einen längeren Zeitraum gelegten stillen Reserven im BV aufgedeckt werden. Der dadurch bedingten Härte des progressiven EStTarifs begegnet das EStG zum einen mit der Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 [175]; s. § 34 Anm. 3; zum Verhältnis von Abs. 4 zu § 34 HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 397 [405]). Zum anderen begünstigt Abs. 4 die Veräußerung oder Aufgabe insbesondere mittelständischer Betriebe, indem Gewinne insgesamt stfrei sind, sofern sie sich innerhalb des Freibetrags von 45 000 € bewegen (hierzu BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]; KANZLER, FR 2003, 1 [4 f.]; WENDT, FR 2000, 1199 f.). Zur Freibetragsgrenze nach Abs. 4 Satz 3 s. Anm. 535.

502

### III. Zeitlicher Anwendungsbereich und Rechtsentwicklung

**Vor 1996** gewährte Abs. 4 Satz 1 in seiner zuletzt gültigen Fassung eine betriebsbezogene StBefreiung in Form eines Freibetrags von 30 000 DM für den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs – sofern ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben wurde, erfolgte die Gewährung des Freibetrags allerdings nur anteilig bezogen auf den gesamten Betrieb oder die Summe der Mitunternehmeranteile. Bei Veräußerung/Aufgabe nach Vollendung des 55. Lebensjahrs des Stpfl. oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit galt nach Abs. 4 Satz 3 aF ein erhöhter Freibetrag von 120 000 DM. Die Freibeträge waren jeweils an eine Freibetragsgrenze gebunden

und ermäßigten sich gem. Abs. 4 Sätze 1 und 2 aF um den Betrag, um den der Gewinn 100 000 DM (Freibetrag) bzw. 300 000 DM (erhöhter Freibetrag) überstieg (s. hierzu WENDT, FR 2000, 1199).

**1996–2000** regelte Abs. 4 aF aufgrund der Umgestaltung durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) auf Antrag einen einheitlichen personenbezogenen Freibetrag von 60 000 DM, der – ohne anteilige Aufteilung bei der Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils – nach Abs. 4 Satz 1 aF nur noch gewährt wurde, sofern der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hatte oder „im sozialversicherungsrechtlichen Sinne“ dauernd berufsunfähig war. Der Freibetrag konnte gem. Abs. 4 Satz 2 aF nur einmal im Leben des Stpfl. in Anspruch genommen werden und war nach Abs. 4 Satz 3 aF an eine Freibetragsgrenze von 300 000 DM gebunden (s. hierzu WENDT, FR 2000, 1199 f.).

**2001–2004** wurde der Freibetrag gem. Abs. 4 Satz 1 aF durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) zunächst von 60 000 DM auf 100 000 DM angehoben. Seit der Änderung durch das StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) bzw. das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) galt ein Freibetrag von 51 200 € und eine Freibetragsgrenze von 154 000 €.

**Erstmalige Anwendung des Abs. 4 idF des StSenkG:** Abs. 4 idF des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) ist nach § 52 Abs. 34 Satz 6 erstmals auf „Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen“. Veräußerungsfreibeträge, die der Stpfl. nach Abs. 4 aF bereits vor dem 1.1.1996 in Anspruch genommen hat, bleiben nach § 52 Abs. 34 Satz 5 Halbs. 2 unberücksichtigt und werden in die Objektbeschränkung des Abs. 4 Satz 2 nF nicht eingerechnet (s. nachstehend und Anm. 530; hierzu auch FG Köln v. 29.8.2007, EFG 2008, 117 f., nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 49/07). Obwohl das Gesetz von „Veräußerungen und Realteilungen“ spricht, ist für die zeitliche Anwendung zwischen Veräußerung und der grds. nach Abs. 3 Satz 1 gleichgestellten Aufgabe zu differenzieren (KANZLER, FR 1995, 851 [853]). Da sich diese Vorgänge idR über einen längeren Zeitraum erstrecken, ist umstritten, zu welchem Zeitpunkt sie tatsächlich iSd. Anwendungsregel „erfolgen“:

▶ *Eine Veräußerung* „erfolgt“ uE mit dem wirtschaftlichen Übergang eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen (glA KANZLER, FR 1995, 851 [853]; WENDT, FR 2000, 1199 [1203]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 576; aA KORN/STAHL, § 16 Rn. 411 unter Hinweis auf BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893: Abschluss des Kausalgeschäfts).

▶ *Bei der Aufgabe* ist uE auf den letzten Akt der Verwertung der wesentlichen Betriebsgrundlagen abzustellen (glA LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 237a; aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 576; KORN/STAHL, § 16 Rn. 411: Beginn der Aufgabe).

**Ab 2004** wurden durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) der Freibetrag gem. Abs. 4 Satz 1 auf 45 000 € und die Freibetragsgrenze gem. Abs. 4 Satz 3 auf 136 000 € abgesenkt (hierzu BLÜMICH/STURMANN, § 16 Rn. 448; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 576; WENDT, FR 2004, 209 [211 f.]).

## IV. Verfahrensfragen

Das Wohnsitz-FA des Stpfl. entscheidet grds. im Rahmen der Veranlagung zur ESt., ob und gegebenenfalls in welchem Umfang nach dessen persönlichen Verhältnissen (Alter oder dauernde Berufsunfähigkeit, Höhe des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns) die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags vorliegen (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95 BStBl. II 1995, 893 [895] mwN; R 16 Abs. 13 Satz 1 EStR). Erstreckt sich eine Veräußerung bzw. Aufgabe über mehrere VZ (s. Anm. 302) und ist im ersten VZ noch nicht absehbar, ob insgesamt ein Gewinn erzielt wird, kommt eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 AO in Betracht.

**Besonderheiten bei einer Mitunternehmerschaft:** Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb bzw. veräußert der Stpfl. einen Mitunternehmeranteil, wird zuerst im Rahmen der (gesonderten und einheitlichen) Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 179 AO die Höhe und der Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gewinn verbindlich festgestellt – anschließend entscheiden die jeweiligen Wohnsitz-FÄ der Mitunternehmer im Rahmen der Veranlagung zur ESt. über die Gewährung des Freibetrags nach Abs. 4 (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [895] mwN; R 16 Abs. 13 Sätze 1–3 EStR).

504–506 Einstweilen frei.

## B. Freibetrag: Voraussetzungen und Höhe (Abs. 4 Satz 1)

## I. Begünstigte Steuerpflichtige

## 507 1. „Steuerpflichtiger“ iSd. Abs. 4

Seit der Änderung aufgrund des JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) wird der Freibetrag gem. Abs. 4 Satz 1 nur noch gewährt, wenn der Stpfl. (natürliche Person) einen Gewerbebetrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil altersbedingt oder (alternativ) infolge dauernder Berufsunfähigkeit veräußert oder aufgibt (persönliche StVergünstigung). Entscheidend sind stets die Verhältnisse des Stpfl. im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe.

**Ehegatten:** Bei zusammenveranlagten Ehegatten kommt es allein auf die persönlichen Umstände des Stpfl. an, der Ehegatte spielt insoweit keine Rolle (BFH v. 12.6.1980 – IV R 124/77, BStBl. II 1980, 645 f.).

**Mitunternehmerschaft:** Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, ist auf jeden einzelnen Mitunternehmer gesondert abzustellen. Die einzelnen Mitunternehmer können den Freibetrag jeweils in voller Höhe nach ihren persönlichen Verhältnissen in Anspruch nehmen (s. Anm. 525; BFH v. 17.4.1980 – IV R 58/78, BStBl. II 1980, 721 [723]; R 16 Abs. 13 Satz 3 EStR; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 506).

**Erbfall:** Im Erbfall ist danach zu differenzieren, ob noch der Erblasser zu Lebzeiten mit der Veräußerung bzw. Aufgabe begonnen hat oder ob dies erst in der Person des (oder der) Erben geschieht (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]; v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813). Zu Einzelheiten s. Anm. 58, 510.

## 2. Vollendung des 55. Lebensjahrs

Der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 kann (auf Antrag) für eine altersbedingte Betriebsveräußerung gewährt werden, wenn der Stpfl. „das 55. Lebensjahr vollendet“ hat. Die Berechnung richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften (§ 108 AO, § 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB) – Vollendung tritt mit Ablauf des Tags ein, der dem 55. Geburtstag vorausgeht. Dieser Tag ist entscheidend für die Veräußerung bzw. Aufgabe, insbes. wenn sich diese über einen längeren Zeitraum erstrecken (s. hierzu Anm. 302).

**Stichtag bei Veräußerung:** Im Fall der Veräußerung ist nicht auf den Abschluss des Kausalgeschäfts, sondern – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – auf die Vollendung des Erfüllungsgeschäfts abzustellen (BFH v. 28.11.2007 – X R 12/07, BFH/NV 2008, 288 f.; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 579; SCHOOR, StuB 2001, 267 [268], unter Hinweis auf BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893; WENDT, FR 2000, 1199 [1201]; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 247; KORN/STAHL, § 16 Rn. 415: Entstehung des Veräußerungsgewinns; BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7 [8]).

**Stichtag bei Betriebsaufgabe:** Die Aufgabe eines Gewerbebetriebs (Veräußerung oder Übergang sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen ins PV) muss sich innerhalb eines einheitlichen und überschaubaren Vorgangs vollziehen (s. Anm. 430 ff.; BFH v. 21.5.1992 – X R 77–78/90, BFH/NV 1992, 659 [660]). Im Hinblick auf die Vollendung des 55. Lebensjahrs ist nach hM nicht bereits der Aufgabeabschluss oder die erste auf Auflösung des Betriebs gerichtete Handlung maßgeblich, sondern das Ende der Betriebsaufgabe (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 579; SCHOOR, StuB 2001, 267 [268 f.]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 503; KANZLER, FR 1995, 851). Diese ist abgeschlossen, wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage verwertet ist (s. Anm. 431; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227 [228]; BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7 [8]). Für die Realteilung als Unterfall der Betriebsaufgabe gilt dies entsprechend: Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen auf die Realteiler.

## 3. Dauernde Berufsunfähigkeit

Eine dauernde Berufsunfähigkeit des Stpfl. bestimmt sich ausschließlich nach den Vorschriften des Sozialversicherungsrechts („im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig“). Aufgrund des Gesetzeszwecks des Abs. 4 (s. Anm. 501) muss die Berufsunfähigkeit der Grund – dh. überwiegend kausal – für die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sein. Da die tatsächliche Motivlage des Stpfl. in der Praxis jedoch schwer zu beweisen sein wird, ist uE der Nachweis der Berufsunfähigkeit als entsprechendes Indiz ausreichend, sofern keine sonstigen Umstände vorliegen, die eindeutig gegen eine Aufgabe des unternehmerischen Engagements aus Gesundheitsgründen sprechen (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 462).

In diesem Zusammenhang spielt insbes. eine Berufsunfähigkeit aus Rechtsgründen (Berufsverbot) eine Rolle, die wegen des eindeutigen Wortlauts („im sozialversicherungsrechtlichen Sinne“) eine Inanspruchnahme des Freibetrags per se nicht rechtfertigt.

**Berufsunfähigkeit:** Gem. § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI idF v. 19.2.2002 (BGBl. I 2002, 754) ist ein Versicherter berufsunfähig, wenn seine „Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung im Vergleich zur Erwerbsfähigkeit von körperlich, geistig und seelisch gesunden Versicherten mit ähnlicher Ausbildung und gleichwertigen Kenntnissen und Fähigkeiten auf weniger als sechs Stunden gesunken ist“ – da § 240 SGB VI nicht nur auf die volle, sondern auch

auf die teilweise Minderung der Erwerbsfähigkeit abstellt, erfüllt letztere uE ebenfalls das Kriterium der dauernden Berufsunfähigkeit iSd. Abs. 4 Satz 1. Die diesbezüglichen Feststellungen der Sozialversicherungsträger sind uE für die strechtl. Beurteilung auch verfahrensrechtl. bindend, da Abs. 4 Satz 1 ausdrücklich und in vollem Umfang auf die Vorschriften des Sozialversicherungsrechts – und damit auch auf die entsprechenden Verfahrensvorschriften – verweist (glA KANZLER, FR 1995, 851 [852]; Grundlagenbescheide iSd. § 171 Abs. 10 AO; WENDT, FR 2000, 1199 [1201 f.]; aA zB SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 579; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 504). Die FinVerw. ist wohl ebenfalls dieser Ansicht: Nach R 16 Abs. 14 Satz 1 EStR sind die FÄ an Bescheide der Sozialversicherungsträger über die Erwerbsunfähigkeit insoweit gebunden, als deren Vorlage zum Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit ausreicht (s. auch OFD Hannover v. 19.3.1997, StEK EStG § 16 Nr. 90).

Zu den sog. Verweisungsberufen iSd. § 240 Abs. 2 Satz 2 SGB VI s. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 579; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 247; FG Düss. v. 20.2.2002, EFG 2002, 823, rkr. Nach Ansicht des BFH kann auch ein mittlerweile verpachteter Betrieb der Land- und Forstwirtschaft aus Gründen der gesundheitsbedingten Berufsunfähigkeit stl. begünstigt veräußert werden (BFH v. 13.3.1986 – IV R 176/84, BStBl. II 1986, 601 [602]).

**Zeitpunkt:** Im Gegensatz zu einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus Altersgründen ist für die Frage der dauernden Berufsunfähigkeit nicht auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Stpfl. wirtschaftlich die Veräußerung bzw. Aufgabe durch Übergabe bzw. Übergang materiell vollzogen hat (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]). Gemessen am Gesetzeszweck ist uE entscheidend, ob der Stpfl. bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufgeschäfts bzw. des Beginns der Aufgabe/Realteilung im sozialversicherungsrechtl. Sinn dauernd berufsunfähig ist.

Nur in diesem Fall ist gewährleistet, dass der Entschluss zur Aufgabe des unternehmerischen Engagements auf gesundheitliche Gründe zurückzuführen und die Berufsunfähigkeit damit (überwiegend) kausal für die Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe ist (glA LADEMANN/SÖFFING, § 16 Rn. 426; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 247; SCHOOR, StuB 2001, 267 [269]; aA wohl SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 579; KORN/STAHL, § 16 Rn. 416).

**Nachweis:** Der Stpfl. muss seine dauernde Berufsunfähigkeit darlegen und gegebenenfalls beweisen. Der Nachweis kann sowohl über entsprechende Bescheide der Sozialversicherungsträger als auch über amtsärztliche Bescheinigungen geführt werden (R 16 Abs. 14 EStR). Wegen des eindeutigen Verweises auf das Sozialversicherungsrecht dürften uE nicht-amtliche Unterlagen als alleiniger Nachweis nicht ausreichen.

#### 510 4. Erbfall

Die Veräußerung eines Betriebs infolge des Todes des bisherigen Betriebsinhabers ist keine Veräußerung aufgrund „dauernder Berufsunfähigkeit“ (BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204 [205]). Bei einer Veräußerung oder Aufgabe im Wege der Erbfolge übertragener Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile durch den Erben müssen die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 in der Person des Erben erfüllt sein (BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813; H 16 Abs. 14 „Erbfolge“ EStH; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 505). Bei einer Erbengemeinschaft gilt dies für jeden einzelnen Miterben. Besonders relevant sind in diesem Zusammenhang die Fälle der Erbauseinandersetzung nach Realteilungsgrundsätzen, wenn dabei ein Aufgabegewinn entsteht (s. hierzu § 6 Anm. 1405 ff.).

Eine Ausnahme gilt, wenn der Erblasser noch zu Lebzeiten aus Altersgründen oder infolge dauernder Berufsunfähigkeit einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben hat und die Veräußerung bzw. Aufgabe infolge des Todes nicht mehr beenden konnte (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 579; SCHOOR, StuB 2001, 267 [269 f.]). In diesen Fällen ist – abweichend von dem regulären Zeitpunkt einer begünstigten Veräußerung oder Aufgabe (s. Anm. 508 f.) – für die Gewährung des Freibetrags auf die Person des Erblassers abzustellen, wenn dieser noch zu Lebzeiten ein bindendes Kausalgeschäft über die Veräußerung/Übertragung abgeschlossen bzw. mit der Betriebsaufgabe begonnen hat und der Erbe diese Geschäfte lediglich vollends abwickelt (s. Anm. 58; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 247; KORN/STAHL, § 16 Rn. 417).

Einstweilen frei.

511–514

## II. Veräußerungsgewinn

### 1. Begriff und Umfang des begünstigten Veräußerungsgewinns

515

Der Begriff des Veräußerungsgewinns gem. Abs. 4 Satz 1 ist grds. als Verweisung auf die Gewinndefinition des Abs. 2 Satz 1 zu verstehen (s. Anm. 55, 325). Im Fall der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV bzw. im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3) den Wert des Anteils am BV übersteigt. Entsprechendes gilt gem. Abs. 3 Satz 1 für den Fall der Aufgabe bzw. den Unterfall der Realteilung (s. Anm. 401, 441). Die Teile des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, die (bereits) nach anderen Vorschriften stbefreit sind, werden nicht von Abs. 4 Satz 1 erfasst (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 578, 587). Zur sukzessiven Verwirklichung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns in mehreren VZ s. Anm. 302.

**Teilentgeltliche Veräußerung:** Ist eine teilentgeltliche Übertragung strechtl. als vollentgeltlicher Vorgang zu behandeln (s. Anm. 75 f.), findet Abs. 4 auf den Veräußerungsgewinn ebenfalls Anwendung (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 [814]; BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 581: Entgelt höher als Buchwert).

**Sonderbetriebsvermögen:** Der Gewinn aus der Veräußerung von WG des SonderBV zählt nur zum stl. begünstigten Veräußerungsgewinn, sofern das SonderBV nicht isoliert, sondern im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils übertragen wird (gegebenenfalls wirtschaftlicher Zusammenhang, s. Anm. 331, 407; BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 [27 f.]; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892] mwN). Gewinne und Verluste aus der Veräußerung des Gesellschaftsvermögens (BV) und des SonderBV sind – gegebenenfalls auch periodenübergreifend – miteinander zu verrechnen (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 583).

**Keine Begünstigung laufend Gewinns aus „Veräußerung an sich selbst“ und Realteilung:** Die Teile des Veräußerungsgewinns, die nach Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 5 als „laufender Gewinn“ gelten (s. Anm. 355 ff., 478), werden uE nach zutreffender Ansicht der FinVerw. nicht von Abs. 4 erfasst: Für den laufenden Gewinn wird weder der Freibetrag nach Satz 1 gewährt, noch fließt er in die Kürzung des Freibetrags gem. Satz 3 ein (R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR; aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 578; s. Anm. 535).

Bei einer Realteilung und in welcher Höhe ist hingegen umstritten, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe beim Ausgleichsberechtigten ein begünstigungs-

fähiger Aufgabegewinn entsteht (s. Anm. 452, § 6 Anm. 1408; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 549 mwN).

**Einbringung:** Wird bei einer Sacheinlage des Stpfl. (natürliche Person) in eine KapGes. ein Veräußerungsgewinn realisiert, kann nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG der Freibetrag nach Abs. 4 nur in Anspruch genommen werden, wenn die Gesellschaft das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert ansetzt. Gleiches gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG für die Einbringung von BV in eine PersGes. Werden Anteile an einer KapGes. in eine andere KapGes. gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht (Anteiltausch), setzt die Anwendung des Abs. 4 nach § 21 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG zusätzlich zum Ansatz des gemeinen Werts beim Einbringenden voraus, dass eine im BV gehaltene Beteiligung an einer KapGes. eingebracht wird, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.

Die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils ist gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 bzw. § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG generell nicht stl. begünstigt. Gleiches gilt für die Versteuerung des sog. Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG bzw. des sog. Einbringungsgewinns II nach § 22 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG.

**Veräußerungsgewinn und § 6b-Rücklage:** Bildet der Stpfl. für einen Teil des Veräußerungsgewinns eine § 6b-Rücklage (s. § 6b Anm. 30), erstreckt sich der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 nur auf den verbleibenden Gewinn (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 586; SCHOOR, DStZ 2004, 627 [633]; DÖRSCH in Gedächtnisschr. Knobbe-Keuk, 1997, 411 [418] mwN; OFD Frankfurt v. 19.3.1996, StEK EStG § 16 Nr. 88). Löst der Stpfl. eine in früheren Wj. gebildete § 6b-Rücklage anlässlich einer Betriebsveräußerung auf, zählt der Auflösungsbetrag zum (begünstigten) Veräußerungsgewinn (s. Anm. 338; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395]; SCHOOR, StuB 2001, 267 [275 f.]). Zur § 6b-Rücklage im Fall der Betriebsveräußerung s. auch Anm. 121.

**Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a:** Wird für einen Veräußerungsgewinn der Freibetrag gem. Abs. 4 in Anspruch genommen, kann der Stpfl. nicht zusätzlich eine begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne nach § 34a beantragen (sog. Thesaurierungsbegünstigung, § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2).

**Veräußerungsgewinne, die dem Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren unterliegen:** Abs. 4 ist auch anwendbar, soweit Teile des Veräußerungsgewinns dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (R 16 Abs. 13 Satz 9 EStR; BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7; SCHOOR, DStZ 2004, 627 [630]). Der Freibetrag wird insoweit erst nach hälftiger Freistellung (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2) vom verbleibenden Gewinn abgezogen (s. Anm. 162; § 3 Nr. 40 Anm. 118; hierzu auch PRINZ/HICK, FR 2006, 168 f.; HAGEN/SCHYNOL, NWB F. 3, 11579 [11581 f.] mit Berechnungsbeispiel; H 16 Abs. 13 „Halbeinkünfteverfahren“ EStH). Sinngemäß gilt dies auch für die Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens, das ab VZ 2009 nur noch eine Freistellung von 40 % vorsieht (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630).

## 516 2. Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge

**Veräußerung gegen Kaufpreistraten:** Auch soweit ein Kaufpreis in Raten zu zahlen ist, entsteht der Veräußerungsgewinn unabhängig vom tatsächlichen Zufluss im Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 302; BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306; v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902] mwN). Für diesen Gewinn kann der Freibetrag gem. Abs. 4 Satz 1 in voller Höhe in Anspruch genommen werden (BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 454). Zur

Ratenzahlung mit Versorgungscharakter s. BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH.

**Veräußerung gegen Rentenzahlung:** Bei Veräußerung gegen Zahlung einer Leibrente hat der Veräußerer ein Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Barwert der Rente abzüglich Veräußerungskosten und Buchwert des BV) im Zeitpunkt der Veräußerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge als nachträgliche gewerbliche Einkünfte im Zuflusszeitpunkt (§ 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2; hierzu auch SCHNITZER, EStB 2005, 221 [222 ff.]; s. Anm. 306, § 24 Anm. 81).

Im Gegensatz zur sofortigen Versteuerung entsteht bei der nachträglichen Versteuerung kein iSd. Abs. 4 Satz 1 begünstigter Veräußerungsgewinn (BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75 [79]; v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 221, 585). Zur Ablösung einer betrieblichen Veräußerungsrente s. BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75.

**Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente:** Auch bei der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis und eine Leibrente hat der Veräußerer hinsichtlich der Rentenzahlung das Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge im Zuflusszeitpunkt (s. § 24 Anm. 81).

► *Freibetrag (Satz 1):* Wählt der Stpfl. die sofortige Versteuerung, wird der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 für den gesamten Veräußerungsgewinn – realisiert durch den festen Kaufpreis und den Barwert der Rente – gewährt. Bei einer Versteuerung im Zuflusszeitpunkt kann der Freibetrag nur für den Veräußerungsgewinn hinsichtlich des festen Kaufpreises in Anspruch genommen werden (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 512).

► *Freibetragsgrenze (Satz 3):* Der Barwert der Rente fließt in die mögliche Kürzung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 3 ein (s. Anm. 535; BFH v. 17.8.1967 – IV R 81/67, BStBl. II 1968, 75 [76]; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 456; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 585; FG Münster v. 25.4.2001, EFG 2001, 1275 [1278], rkr.).

Einstweilen frei.

517–519

### III. Antrag

520

Ab VZ 1996 wird der Freibetrag nicht mehr von Amts wegen, sondern nur noch „auf Antrag“ des Stpfl. gewährt (Abs. 4 Satz 1). Der Antrag ist formlos gegenüber dem FA im Rahmen der Veranlagung zur ESt. zu stellen. Veräußert eine Mitunternehmensgesellschaft ihren Gewerbebetrieb bzw. einen Teilbetrieb oder veräußert der Stpfl. einen Mitunternehmeranteil, ist dies das Wohnsitz-FA des (jeweiligen) Mitunternehmers (s. Anm. 503; BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [895]; R 16 Abs. 13 Sätze 1 und 2 EStR).

**Rechtsnatur des Antrags:** Bei dem Antrag handelt es sich um eine höchstpersönliche Erklärung des Stpfl. und die Geltendmachung eines stl. Gestaltungsrechts (SCHOOR, StuB 2001, 267 [271]; bloße Verfahrenshandlung). Da der Freibetrag nach Abs. 4 nur einmal und in voller Höhe für einen Veräußerungs- oder Aufgabevorgang gewährt wird, begründet der Antrag gleichzeitig ein entsprechendes Wahlrecht des Stpfl., wenn dieser in einem VZ mehrere begünstigungsfähige Veräußerungen oder Aufgaben vorgenommen hat (glA KORN/STAHL,

§ 16 Rn. 419; R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR). Eine Aufteilung des Freibetrags auf zwei oder mehrere Veräußerungsvorgänge ist nicht möglich (BERING, DStR 1995, 1820 [1821]).

**Frist:** Der Antrag ist nicht fristgebunden und muss nicht bereits mit der StErklärung abgegeben werden. Als verfahrensrechtl. Gestaltungsrecht kann er nach stRspr. des BFH (zB BFH v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225 [228] mwN) spätestens bis zum Eintritt der Bestandskraft des betreffenden ESt-Bescheids – auch innerhalb eines gerichtlichen Verfahrens – gestellt werden.

**Rücknahme:** Der Antrag kann bis zum Eintritt der Bestandskraft der Entscheidung jederzeit zurückgenommen werden. Zur Rücknahme des Antrags bei sukzessiver Veräußerung, wenn nach anfänglichem Gewinn in einem späteren VZ insgesamt ein Veräußerungsverlust entsteht, s. Anm. 525.

**Erbfall:** Im Erbfall tritt der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger nach § 45 Abs. 1 Satz 1 AO auch in das Steuerschuldverhältnis des Rechtsvorgängers ein und übernimmt aus verfahrensrechtl. Sicht dessen Position (s. Anm. 58; BFH v. 10.8.1972 – VIII R 1/67, BStBl. II 1973, 9 [10]).

Hat der Erblasser noch zu Lebzeiten den Tatbestand einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ganz oder zT verwirklicht, kann der Antrag nach Abs. 4 Satz 1 auch noch durch den Erben gestellt werden, sofern in der Person des Erblassers die geforderten tatbestandlichen Voraussetzungen vorlagen und der betreffende StBescheid noch nicht bestandskräftig ist (BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893 [894]). Wird ein vererbter Gewerbebetrieb etc. erst durch den Erben veräußert, kann diesem der Freibetrag nur nach seinen persönlichen Verhältnissen gewährt werden – im Fall einer Erbengemeinschaft gilt dies entsprechend für jeden einzelnen Miterben (s. Anm. 510; BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813; H 16 Abs. 14 „Erbfolge“ EStH).

521–524 Einstweilen frei.

525

#### IV. Freibetrag von 45 000 €

Unter den personenbezogenen Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 „wird der Veräußerungsgewinn... nur herangezogen, soweit er 45000 Euro übersteigt“. Der Freibetrag ist „objektbeschränkt“, dh. er kann dem Stpfl. nur einmal in seinem Leben (s. Anm. 530) für einen Vorgang der entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gewährt werden – Veräußerungsfreibeträge für Veräußerungen vor dem 1.1.1996 bleiben allerdings gem. § 52 Abs. 34 Satz 5 Halbs. 2 unberücksichtigt (hierzu auch FG Köln v. 29.8.2007, EFG 2008, 117 f., nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 49/07). Er kann nur in voller Höhe in Anspruch genommen werden, auch wenn der Gewinn im Einzelfall unter 45 000 € liegt. Ein nicht ausgeschöpfter Rest ist nicht auf weitere Veräußerungen oder Aufgaben des Stpfl. übertragbar (R 16 Abs. 13 Satz 4 Halbs. 2 EStR; SCHOOR, StuB 2001, 267 [271]).

**Mitunternehmerschaft:** Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, steht der Freibetrag in voller Höhe und ohne anteilige Aufteilung jedem einzelnen Mitunternehmer nach seinen persönlichen Verhältnissen zu (R 16 Abs. 13 Satz 3 EStR; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 509; zur Rechtslage vor dem 1.1.1996 s. BFH v. 17.4.1980 – IV R 58/78, BStBl. II 1980, 721). Veräußert ein Einzelunternehmer neben seinem Betrieb einen zum BV des Einzelunternehmens gehörenden Mitunternehmeranteil und liegen bezüglich beider Vorgänge die Voraussetzungen des Abs. 4 vor, hat der Stpfl. ein Wahlrecht, für welchen Vorgang er den Freibetrag in Anspruch neh-

men will (R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR; s. Anm. 530). Zum Fall der doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 530.

**Sukzessive Veräußerung bzw. Aufgabe über mehrere VZ:** Erstreckt sich die Veräußerung bzw. Aufgabe als gleichwohl einheitlicher Vorgang über mehrere VZ (s. hierzu Anm. 129, 302) – dh. der Gewinn entsteht nicht geballt, sondern sukzessive –, kann für den gesamten Vorgang der Freibetrag gleichwohl nur einmal in Anspruch genommen werden (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]). Er ist in diesen Fällen auf die Gewinne der einzelnen VZ aufzuteilen.

► *Aufteilungsmaßstab:* UE muss aufgrund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung (s. Einf. ESt. Anm. 33 f.) der Freibetrag zuerst vom angefallenen Gewinn im ersten VZ abgezogen werden. Ein uU verbleibender Rest des Freibetrags wird gewissermaßen „vorgetragen“ und kann anschließend vom Gewinn im nächsten VZ usw. so lang abgezogen werden, bis der Betrag von 45000 € ausgeschöpft ist (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 584; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 451; aA BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7). Die Gegenansicht nimmt eine quotale Aufteilung im Verhältnis der in den einzelnen VZ verwirklichten Gewinne vor (zB KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 511 unter Hinweis auf BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802; SCHOOR, DStR 1995, 469 [470]), um den Zweck des Abs. 4 – Abmilderung von Progressionshärten – effektiv zu verwirklichen (so dezidiert LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 244).

Umstritten ist nach der Gegenansicht ferner, ob dem Stpfl. im Rahmen seines Antrags nach Abs. 4 Satz 1 ein Wahlrecht hinsichtlich der Aufteilung des Freibetrags auf mehrere VZ oder der Zuordnung zu einem bestimmten VZ zusteht (für ein Wahlrecht KORN/STAHL, § 16 Rn. 427; KANZLER, FR 1995, 851 [852]; aA wohl KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 511).

► *Verluste:* Verwirklicht der Stpfl. im ersten VZ einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn und in einem folgenden VZ entsprechende Verluste, sind nach hM Gewinn und Verlust zu saldieren (zB BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 451). Entsteht dabei insgesamt kein Gewinn, läuft der Freibetrag ins Leere und entfällt aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Wirkung für die Vergangenheit (SCHOOR, DStZ 2004, 627 [632]; KORN/STAHL, § 16 Rn. 425; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 584; BMF v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7). Der Stpfl. sollte in diesen Fällen allerdings seinen Antrag zurücknehmen, um den auf einmalige Gewährung begrenzten Freibetrag (s. Anm. 530) nicht wirkungslos zu verbrauchen.

Eine Rücknahme ist aber nur möglich, sofern die betreffenden VZ noch nicht bestandskräftig veranlagt sind (zur Möglichkeit der vorläufigen StFestsetzung gem. § 165 AO s. Anm. 503). Entsprechendes gilt, wenn durch die periodenübergreifende Saldierung von Gewinnen und Verlusten ein – uU nur sehr geringer – Gesamtgewinn entsteht (hierzu KORN/STAHL, § 16 Rn. 425; SCHOOR, StuB 2001, 267 [271]).

**Verlustverrechnung:** Erzielt der Stpfl. anderweitig negative Einkünfte, wird der nach Abs. 4 stfreie Veräußerungs- oder Aufgabegewinn weder auf horizontaler Ebene (innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb) noch auf vertikaler Ebene (innerhalb anderer Einkunftsarten) mit diesen Verlusten verrechnet (SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 577; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 501).

Abs. 4 enthält keine tarifliche Regelung. Der Freibetrag stellt vielmehr wegen seiner tatbestandlichen Anknüpfung an die Veräußerung bzw. Aufgabe eines Gewerbebetriebs etc. eine sachliche StBefreiung dar (BFH v. 8.5.1991 – I R 33/91, BStBl. II 1992, 437 [438]). Die nach Abs. 4 stbefreiten Gewinne fließen von vornherein nicht in die stbaren Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein (BFH v. 14.1.1972 – VI R 30/69, BStBl. II 1972, 341 [342]).

526–529 Einstweilen frei.

530 **C. Einmalige Gewährung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 2)**

Nach Abs. 4 Satz 2 kann dem Stpfl. (natürliche Person) seit dem 1.1.1996 der Freibetrag nur „einmal“ – dh. einmal in seinem Leben – gewährt werden, wobei Veräußerungsfreibeträge, die für Veräußerungen vor dem 1.1.1996 in Anspruch genommen wurden, im Rahmen dieser Objektbeschränkung nicht berücksichtigt werden (§ 52 Abs. 34 Satz 5 Halbs. 2; hierzu auch FG Köln v. 29.8.2007, EFG 2008, 117 f., nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 49/07). Bei dem Freibetrag wegen Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach Abs. 4 handelt es sich um eine persönliche StBegünstigung, die von den persönlichen Verhältnissen des Stpfl. abhängig ist (Veräußerer, Vollendung des 55. Lebensjahrs, dauernde Berufsunfähigkeit). Der Freibetrag ist mit seiner einmaligen Inanspruchnahme auch dann verbraucht, wenn der Stpfl. einen Gewinn unterhalb des Freibetrags von 45 000 € erzielt (R 16 Abs. 13 Satz 4 EStR; OFD Cottbus v. 1.7.1997, StEK EStG § 16 Nr. 91; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 581; KANZLER, FR 1995, 851 [852]). Wirkt sich der Freibetrag stl. überhaupt nicht aus bzw. wird er gem. Abs. 4 Satz 3 (s. Anm. 535) auf 0 € gekürzt, tritt uE mangels tatsächlicher Inanspruchnahme auch kein Verbrauch ein. Es empfiehlt sich jedoch, den ins Leere gehenden Antrag sicherheitshalber zurückzunehmen (so wohl auch KORN/STAHL, § 16 Rn. 525).

**Wahlrecht bei Veräußerung mehrerer Objekte in einem VZ:** Veräußert der Stpfl. – gegebenenfalls in einem VZ – mehrere Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile, hat er ein Wahlrecht, für welchen Veräußerungsvorgang er den Freibetrag in Anspruch nehmen will (s. Anm. 515). Gleiches gilt, wenn ein zum Betrieb eines Einzelunternehmens gehörender Mitunternehmeranteil zusammen mit dem Einzelunternehmen veräußert wird (R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR: zwei getrennt zu beurteilende Vorgänge mit Wahlrecht; SCHOOR, StuB 2001, 267 [270]; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 451).

**Doppelstöckige Personengesellschaft:** Im Fall einer doppelstöckigen PersGes. ist zwischen den Ebenen der Ober- und der Untergesellschaft zu unterscheiden (LEY, KÖSDI 1997, 11079 [11081 f.]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 582; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 247). Veräußert ein Mitunternehmer seinen Anteil an der Obergesellschaft bzw. veräußert die Obergesellschaft ihren Gewerbebetrieb, tritt neben diese Veräußerung auf Ebene der Obergesellschaft ein weiterer Veräußerungsvorgang, der sich auf die (mittelbare) Beteiligung an der Untergesellschaft erstreckt (aA OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992: einheitlicher Veräußerungsvorgang). UE liegen – in entsprechender Anwendung des Grundsatzes von R 16 Abs. 13 Sätze 6 und 7 EStR – zwei getrennt zu beurteilende Veräußerungsfälle vor, wobei der Stpfl. ein Wahlrecht hat, für welchen der beiden Vorgänge er den Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 in Anspruch nehmen will (glA zB SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 582; aA LEY, KÖSDI 1997, 11079 [11081]; beide Veräußerungsvorgänge sind begünstigt; FÖRSTER, DB 2002, 1394 [1396]; offengelassen BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BFH/NV 2004, 1707 [1709]).

**Einkunftsart:** UE ist der Freibetrag einkunftsartbezogen, dh. er kann je einmal im Leben des Stpfl. für einen gewerblichen Betrieb (Mitunternehmerschaft) und weitere Betriebe (Mitunternehmerschaften) anderer Gewinneinkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, § 14 Satz 2; selbständige Arbeit, § 18 Abs. 3 Satz 2)

gewährt werden (so die hM im Schrifttum: SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 581; KORN/STAHL, § 16 Rn. 418; WENDT, FR 2000, 1199 [1200]). Die Fin-Verw. ist hingegen dezidiert aA und sieht Abs. 4 Satz 2 als einkünfteübergreifend an (R 16 Abs. 13 Satz 5 EStR; OFD Cottbus v. 1.7.1997, StEK EStG § 16 Nr. 91; glA KANZLER, FR 2000, 1245 [1254]).

Einstweilen frei.

531–534

#### D. Kürzung des Freibetrags (Abs. 4 Satz 3)

535

Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn (s. Anm. 515) 136 000 € übersteigt (Abs. 4 Satz 3). Die Freibetragsgrenze von 136 000 € entspricht dem Normzweck des Abs. 4: Es soll gerade die alters- oder berufsunfähigkeitsbedingte Veräußerung kleinerer und mittlerer Betriebe stl. begünstigt werden.

Auf den Teil des Veräußerungsgewinns, der über dem nach Abs. 4 Satz 3 ermäßigten Freibetrag liegt – dh. der stpfl. Teil –, findet die Tarifbegünstigung des § 34 Anwendung (s. hierzu § 34 Anm. 17; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2002, 667 [668]), sofern es sich dabei nicht um laufende oder nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb – zB nach § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 – handelt (BFH v. 21.12.1988 – III B 15/88, BStBl. II 1989, 409 [410 ff.]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH).

**Umfang des Veräußerungsgewinns iSd. Satzes 3:** Nach Ansicht der Fin-Verw. (R 16 Abs. 13 Satz 8 EStR) und der wohl hM im Schrifttum umfasst der Begriff des „Veräußerungsgewinns“ iSd. Freibetragsgrenze nur den nach Satz 1 begünstigten Gewinn. Es erfolgt damit im Rahmen der Kürzung des Freibetrags uE zu Recht keine Zusammenrechnung des (reinen) Veräußerungsgewinns mit dem gem. Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 5 in laufenden Gewinn umqualifizierten Gewinnbestandteilen (s. Anm. 355 ff., 478; glA KORN/STAHL, § 16 Rn. 420; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 452; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 578).

Bei einer teilentgeltlichen Veräußerung ermäßigt sich der Freibetrag hingegen nach Maßgabe des insgesamt erzielbaren Veräußerungspreises (BFH v. 31.8.1994 – X R 170/93, BFH/NV 1995, 299 [300]).

**Veräußerungsgewinn aus einmaligem Entgelt und wiederkehrenden Bezügen:** Wird gegen eine Kombination aus Einmalentgelt und wiederkehrenden Bezügen veräußert, kann der Stpfl. hinsichtlich der wiederkehrenden Bezüge zwischen einer sofortigen Versteuerung und einer laufenden Besteuerung als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuflusszeitpunkt wählen (s. § 24 Anm. 81; BFH v. 20.12.1988 – VIII R 110/82, BFH/NV 1989, 630 f.).

► *Sofortversteuerung:* Wählt der Stpfl. die sofortige Versteuerung, zählt zum Veräußerungsgewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Einmalbetrag zuzüglich des Kapitalwerts der wiederkehrenden Bezüge und dem Buchwert (R 16 Abs. 11 Satz 4 EStR). Die kapitalisierten wiederkehrenden Bezüge werden damit als Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 4 Satz 3 – neben dem Einmalbetrag – im Rahmen der Freibetragsgrenze berücksichtigt (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 585; FG Münster v. 25.4.2001, EFG 2001, 1275 [1278], rkr.).

► *Zuflussbesteuerung:* Mit der Wahl der Zuflussbesteuerung werden die wiederkehrenden Bezüge zwingend als nachträgliche gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 besteuert, was zur Konsequenz hat, dass (insoweit) kein Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 in Anspruch genommen werden kann (s. Anm. 516) – der Freibetrag wird stets nur für den Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen Einmalentgelt und Buchwert gewährt. Bei der Kürzung des Freibetrags nach Abs. 4 Satz 3 ist dem Einmalentgelt der Kapitalwert der wie-

derkehrenden Bezüge gleichwohl freibetragsmindernd hinzuzurechnen (BFH v. 17.8.1967 – IV R 81/67, BStBl. II 1968, 75 [76]; H 16 Abs. 11 „Freibetrag“ EStH; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 587; KORN/STAHL, § 16 Rn. 423).

**Veräußerungsgewinne, die dem Halbeinkünfteverfahren/Teileinkünfteverfahren unterliegen:** Unterliegen Teile des Veräußerungsgewinns dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b, § 3c Abs. 2), erstreckt sich der Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 nur auf den stpfl. Teil der Gewinne (s. Anm. 520, § 3 Nr. 40 Anm. 118). Der stfreie Teil wird auch im Rahmen der Freibetragsgrenze nicht berücksichtigt (R 16 Abs. 13 Satz 9 EStR). Sinngemäß gilt dies auch für die Anwendung des sog. Teileinkünfteverfahrens, das ab VZ 2009 nur noch eine Freistellung von 40 % vorsieht (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 [BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630]).

**Bildung einer § 6b-Rücklage:** Bildet der Stpfl. für einen Teil des Veräußerungsgewinns eine § 6b-Rücklage (s. Anm. 338), wird – obwohl nur der verbleibende Gewinn vom Freibetrag nach Abs. 4 Satz 1 erfasst wird – innerhalb der Freibetragsgrenze nach Satz 3 der gesamte Veräußerungsgewinn (verbleibender Gewinn zuzüglich des Betrags der Rücklage) herangezogen (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 587).

536–549 Einstweilen frei.

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

550

### I. Bedeutung der Regelung; Überblick

**Bedeutung:** Abs. 5 will verhindern, dass stille Reserven, die in Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (insbes. in Anteilen an KapGes.) enthalten sind, von natürlichen Personen auf Körperschaften verlagert werden und anschließend durch die Körperschaft nach § 8b Abs. 2 KStG stfrei realisiert werden.

Die Vorschrift ergänzt die – auf die Übertragung einzelner WG beschränkte und daher lückenhafte (s. Anm. 466) – Körperschaftsklausel des Abs. 3 Satz 4 um eine Regelung für Realteilungen, bei denen Teilbetriebe übertragen werden. Sie wird daher auch als „Körperschaftsklausel II“ bezeichnet; ihr systematisch zutreffender Standort wäre nicht Abs. 5, sondern Abs. 3 Satz 5.

**Überblick:** Der Anwendungsbereich des Abs. 5 ist eröffnet, wenn bei einer Realteilung Teilbetriebe übertragen werden und dadurch Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von einer natürlichen Person oder einer PersGes. auf eine Körperschaft übertragen werden (s. Anm. 551). Damit Abs. 5 eigene Rechtsfolgen entfalten kann, müssen die genannten Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung veräußert oder mittels bestimmter gleichgestellter Vorgänge weiter übertragen werden (s. Anm. 552). Der rückwirkend zu versteuernde Gewinn mindert sich für jedes seit der Realteilung vergangene Zeitjahr um ein Siebtel (s. Anm. 555).

**Zeitliche Anwendung:** Abs. 5 ist anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile (dh. die Übertragung im Rahmen der Realteilung) nach dem 12.12.2006 erfolgt ist (§ 52 Abs. 34 Satz 7).

## II. Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands

### 1. Übertragung von Anteilen bei einer Realteilung mit Teilbetrieben

551

**Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden:** Zum Begriff der Realteilung s. Anm. 439 ff.; zum Begriff des Teilbetriebs s. Anm. 140–147. Der Übertragung eines Teilbetriebs steht es gleich, wenn eine 100 %-Beteiligung an einer KapGes. übertragen wird. Solche Übertragungen fallen daher nicht unter Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 466), sondern ebenfalls unter Abs. 5 (ebenso BTDrucks. 16/3369, 6; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 556; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 347a). Werden im Rahmen der Realteilung einzelne WG übertragen, ist bei einer Übertragung auf Körperschaften nicht Abs. 5 anwendbar, sondern Abs. 3 Satz 4 (Folge: in jedem Fall Ansatz des gemeinen Werts bei der Realteilung; nicht nur dann, wenn die Anteile/WG innerhalb der Sperrfrist veräußert werden). Werden im Rahmen der Realteilung hingegen mehrere Betriebe (sofern die real geteilte PersGes. mehrere Betriebe aufweist) oder Mitunternehmeranteile übertragen, ist der – vom Gesetzgeber nicht gewollte – Übergang stiller Reserven auf Körperschaften weiterhin möglich (ebenso FÖRSTER, DB 2007, 72 [78]; zu Mitunternehmeranteilen aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 556). Im Hinblick auf den klaren Wortlaut der Regelungen in Abs. 3 Satz 4 und Abs. 5 kann diese Lücke uE nicht im Wege der Gesetzesauslegung geschlossen werden.

**Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse:** Zu diesen Begriffen s. § 1 KStG Anm. 29 ff. In der Praxis geht es hauptsächlich um Anteile an KapGes.

**Unmittelbare oder mittelbare Übertragung von einem nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Mitunternehmer:** Im Hinblick auf den Zweck der Regelung, den Übergang stiller Reserven von natürlichen Personen auf Körperschaften zu verhindern, stellt dies die Hauptvoraussetzung des Abs. 5 dar. Waren an der Realteilungsgesellschaft nur Körperschaften beteiligt, ist Abs. 5 nicht anwendbar.

► *Begünstigung/Nichtbegünstigung durch § 8b Abs. 2 KStG:* Zum persönlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 KStG s. § 8b KStG Anm. 16. Danach gilt § 8b Abs. 2 KStG, der keine Einschränkungen seines persönlichen Anwendungsbereichs enthält, für sämtliche unbeschränkt oder beschränkt stpfl. KStSubjekte iSd. §§ 1–4 KStG. Im Gegenzug sind „nicht durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigt“ alle Stpfl., die nicht unter das KStG fallen. Dies sind in erster Linie natürliche Personen. Bei PersGes. (hier: Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Realteilungsgesellschaft/doppelstöckige PersGes.) ermöglicht § 8b Abs. 6 KStG für die Anwendung der Begünstigung nach § 8b Abs. 2 KStG einen Durchgriff auf die Ebene der jeweiligen Mitunternehmer (näher s. § 8b KStG Anm. 140 ff.): Soweit an der Ober-PersGes. Körperschaften beteiligt sind, ist § 8b Abs. 2 KStG daher anzuwenden. Soweit auf der obersten Ebene hingegen natürliche Personen beteiligt sind, ist § 8b Abs. 2 KStG nicht anzuwenden.

► *Mittelbare oder unmittelbare Übertragung:* Der Gesetzgeber dürfte sich unter einer „unmittelbaren Übertragung“ vorgestellt haben, dass die Anteile an einer Körperschaft zuvor zum BV des Teilbetriebs der PersGes. gehört haben und dieses BV im Rahmen der Realteilung auf einen durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Stpfl. übergeht. Indes dürfte es sich bereits bei diesem „Grundfall“ lediglich um

eine „mittelbare Übertragung“ handeln, da die Anteile der natürlichen Person zuvor nur mittels ihrer Beteiligung an der Realteilungsgesellschaft zuzurechnen waren. – Darüber hinaus sind mittelbare Übertragungen zB gegeben, wenn zum BV des Teilbetriebs eine Beteiligung an einer KapGes. gehört, die ihrerseits Beteiligungen an Tochter-KapGes. hält.

## 552 2. Veräußerung oder Weiterübertragung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung

Allein das Übergehen stiller Reserven von einer natürlichen Person auf eine Körperschaft reicht für die Anwendung des Abs. 5 noch nicht aus. Hinzu kommen muss vielmehr, dass die Körperschaft diese stillen Reserven innerhalb von sieben Jahren nach dem Übergang auch realisiert.

**Unmittelbare oder mittelbare Veräußerung der Anteile:** Eine unmittelbare Veräußerung der Anteile ist gegeben, wenn die übernehmende Körperschaft *selbst* die Anteile veräußert. Die Fallgestaltungen mittelbarer Veräußerungen lassen sich auf zwei Grundformen zurückführen: Zum einen genügt es für die Anwendung des Abs. 5, wenn die Anteile im Rahmen der Realteilung nicht unmittelbar auf eine Körperschaft übertragen werden, sondern auf eine PersGes., an der die Körperschaft beteiligt ist (wegen § 8b Abs. 6 KStG). Veräußert die PersGes. später die Anteile, handelt es sich aus Sicht der Körperschaft um eine mittelbare Veräußerung. Zum anderen liegt eine mittelbare Veräußerung vor, wenn nicht die Anteile an der übertragenen Körperschaft (KapGes.) *selbst* veräußert werden, sondern die übertragene Körperschaft Anteile an einer Tochter-Körperschaft veräußert.

**Weiterübertragung der Anteile durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG:** Der Veräußerung gleichgestellt sind die in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG aufgezählten Vorgänge. Dazu gehören die unentgeltliche Übertragung der Anteile (Nr. 1), die Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen (Nr. 3), sowie die Einbringung der Anteile in eine andere KapGes., wenn anschließend entweder die Anteile an der eingebrachten KapGes. (Nr. 4) oder die Anteile an der anderen KapGes. (Nr. 5) veräußert werden.

**Innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung:** Die Rechtsfolgen des Abs. 5 treten nur ein, wenn die Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung erfolgt. Nach Ablauf dieses Zeitraums können die stillen Reserven hingegen stfrei realisiert werden. Die Sperrfrist entspricht derjenigen des § 22 UmwStG; die Regelung weicht daher in mehrfacher Hinsicht von denen des Abs. 3 Satz 3 ab: Die Dauer der Frist ist mit sieben Jahren (statt drei Jahren) zwar erheblich länger; dafür ist der Beginn der Sperrfrist auf einen früheren Zeitpunkt festgelegt worden (maßgebend ist der Zeitpunkt der Realteilung selbst, nicht derjenige der Abgabe der StErklärung). Sofern die Realteilung sich über einen gewissen Zeitraum erstreckt, kommt es auf den Zeitpunkt der Zuweisung desjenigen Teilbetriebs an, der die Anteile enthält, die später veräußert werden.

553–554 Einstweilen frei.

## 555 III. Rechtsfolge: rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts

**Ansatz des gemeinen Werts rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung:** Sind die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllt, ist für die im Rahmen der

Realteilung übertragenen und später veräußerten Anteile an der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen (Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Die Regelungstechnik entspricht damit derjenigen des § 22 UmwStG; zugleich entspricht die Rechtsfolge des Abs. 5 (mit Ausnahme der jährlichen Minderung um ein Siebtel) derjenigen des Abs. 3 Satz 3. Zu den Einzelheiten s. daher Anm. 462. Der entstehende Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 2 KStG begünstigt, nicht aber nach § 34.

**Entsprechende Anwendung von § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG:** Durch den Verweis auf die genannte Regelung vermindert sich der rückwirkend zu versteuernde Gewinn (gemeiner Wert der Anteile abzüglich Veräußerungskosten und Buchwert) um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.

**Zurechnung des Gewinns:** Im Hinblick auf den Zweck des Abs. 5 (Vermeidung des Übergangs stiller Reserven auf eine Körperschaft) erscheint es hier zwingend, den Gewinn sämtlichen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (im Ergebnis ebenso FÖRSTER, DB 2007, 72 [78]), sofern das WG nicht zum SonderBV eines nicht von § 8b Abs. 2 KStG erfassten Realteilers gehört hat. Eine alleinige Zurechnung des Gewinns allein auf die veräußernde Körperschaft kommt nicht in Betracht (auch wenn dies mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung am besten vereinbar wäre, weil keiner der anderen Realteiler eine steuerauslösende Handlung vornimmt). Denn durch eine derartige Zurechnung würde gerade das durch Abs. 5 missbilligte Ergebnis – stfreie Realisierung stiller Reserven – eintreten. Es ist auch nicht damit zu rechnen, dass die FinVerw. das zu Abs. 3 Satz 3 eingeräumte Wahlrecht, im Gesellschafts- oder Realteilungsvertrag mit stl. Wirkung Regelungen über die Zurechnung des Veräußerungsgewinns zu treffen (s. Anm. 462), auf die Fälle des Abs. 5 erstrecken wird. Realteilungsvereinbarungen sollten daher Abreden über die Tragung der Steuermehrbelastung enthalten, die durch spätere Veräußerungshandlungen der Körperschaft bei den übrigen Realteilern ausgelöst werden kann.

**Behandlung des Veräußerungsgewinns bei der Körperschaft:** Abs. 5 ändert nichts daran, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile bei der (unmittelbar oder mittelbar) veräußernden Körperschaft nach § 8b Abs. 2 KStG stfrei bleibt. Soweit es auf den Buchwert der Anteile ankommt (zB für den Pauschalabzug nach § 8b Abs. 3 KStG oder in den Weiterübertragungsfällen des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG), ist hierfür der Wert maßgebend, der nach der Siebtel-Regelung letztlich im Rahmen der Realteilung der Besteuerung unterlegen hat. Dies folgt sowohl aus den allgemeinen Grundsätzen über die AK als auch aus einer analogen Anwendung des § 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (aA KIRCHHOFF/REISS VIII. § 16 Rn. 347a).

Einstweilen frei.

556–599



**ABC der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe**

600

**Abfindung:** Der Abfindungsanspruch eines ausscheidenden Gesellschafters entspricht dem Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 309; BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227). Dies gilt auch, soweit der ausscheidende Gesellschafter durch die verbleibenden Gesellschafter an Erfüllung Statt (§ 364 Abs. 1 BGB) mit WG des Gesamthandsvermögens (BV) abgefunden wird (Sachwertabfindung). Zur Bewertung der Abfindung s. Anm. 315.

**Abstandszahlungen** des Übernehmers an den Übergeber sind Entgelt (s. Anm. 64).

**Alter:** Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils nach Vollendung des 55. Lebensjahrs des Stpfl. gewährt Abs. 4 Satz 1 seit VZ 2004 einen Freibetrag von 45 000 € (vormals 51 200 €; s. Anm. 508, s. auch „Zeitpunkt der Altersvoraussetzung für den Freibetrag“). Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, kann der Freibetrag nur von den Gesellschaftern in Anspruch genommen werden, die das 55. Lebensjahr vollendet haben.

**Antrag:** Der Freibetrag wegen einer alters- oder gesundheitsbedingten Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe wird nach Abs. 4 Satz 1 nur auf Antrag gewährt. Zur Antragsbefugnis im Erbfall s. Anm. 520.

**Aufbau-Betrieb:** Ein noch nicht werbend tätiges Unternehmen kann bereits unter § 16 fallen (s. Anm. 120).

**Aufgabebilanz:** s. Anm. 480.

**Aufgabe eines Mitunternehmeranteils:** s. Anm. 208, 259, 284, 407.

**Aufgabe eines Teilbetriebs:** s. Anm. 408.

**Aufgabeerklärung:** s. Anm. 417, 435.

**Aufgabegewinn:** s. Anm. 480 ff.

**Aufgabehandlung:** s. Anm. 425 ff.

**Aufgabekosten:** s. Anm. 487.

**Aufgabewille:** s. Anm. 435.

**Aufgabezeitraum:** s. Anm. 430 ff.

**Aufgeschobene Gewinnrealisierung:** Zum Besteuerungsverzicht trotz Vorliegens des Tatbestands des § 16 s. Anm. 4; s. auch „Überführung“.

**Ausgleichsposten:** Zur Bildung von Ausgleichsposten bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s. Anm. 213 unter „Erwerbsergebnis“ und „Erwerbsverlust“.

**Auslandsbetriebsstätten:** Zur Geltung des § 16 für Steuerinländer mit ausländ. Betriebsstätten s. Anm. 14 f.

**Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto:** Scheidet ein Kommanditist mit einem Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, das aufgrund ausgleichs- oder abzugsfähiger Verluste negativ geworden ist, gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 (§ 52 Abs. 33 Satz 3; s. § 15a Anm. 141). Die Fiktion des § 52 Abs. 33 Satz 3, nach der der nicht von einer Ausgleichspflicht betroffene Betrag des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 gilt, ist insoweit eindeutig und nicht auslegbar. Die Rechtsfolge gilt daher auch in den Sachverhalten,

die nach allgemeinen Grundsätzen die Veräußerungstatbestände des § 16 nicht erfüllen (vgl. BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253, zu einer allmählichen Betriebsabwicklung). Einen Gewinn iSd. § 16 iVm. § 52 Abs. 33 Satz 3 erzielt folglich auch derjenige ausscheidende Kommanditist, der über wesentliches SonderBV verfügt, das zum Buchwert in seinen Eigenbetrieb oder in ein anderes (Sonder-)BV (vgl. § 6 Abs. 5) wechselt. Eine Anteilsveräußerung oder -aufgabe (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) wäre in diesem Fall nach allgemeinen Grundsätzen des § 16 nicht gegeben (s. Anm. 233). § 52 Abs. 33 Satz 3 ist nicht auf den Fall eines Gesellschafterwechsels zu beziehen, dh. auf einen Sachverhalt, bei dem ein anderer (neuer) Mitunternehmer eintritt und somit noch nicht endgültig feststeht, ob die verbleibenden (Alt-)Gesellschafter den Verlustanteil des ausgeschiedenen Gesellschafters endgültig zu tragen haben. Die Vorschrift ist insoweit einschränkend auszulegen (vgl. BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15a Rn. 216; aA LBP/Brtz, § 15a Rn. 55).

*Stellungnahme:* § 52 Abs. 33 Satz 3 gilt nicht für den Gesellschafterwechsel; gleichviel, ob ein fremder Gesellschafter eintritt oder nur einzelne der verbliebenen Gesellschafter den Anteil des ausscheidenden Kommanditisten übernehmen. Entgegen der Auffassung von LBP/Brtz (§ 15a Rn. 55) ist die Frage der Anwendung des § 52 Abs. 33 Satz 3 nicht nur für die Seite des Erwerbers von Bedeutung. Es ist zwar zutreffend, dass das entgeltliche Ausscheiden eines Mitunternehmers verbunden mit der Anwartschaft seines Anteils auf die verbleibenden Gesellschafter grundsätzlich den Tatbestand einer Anteilsveräußerung (bzw. seit 2002 einer Anteilsaufgabe) iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (ggf. iVm. Abs. 3 Satz 1) erfüllt (s. Anm. 243) und somit zur gleichen Rechtsfolge wie § 52 Abs. 33 Satz 3 führt. Es besteht jedoch insoweit für die stl. Beurteilung des Veräußerers ein entscheidender Unterschied, als die Fiktion des § 52 Abs. 33 Satz 3 unabhängig von den weiteren Tatbestandsmerkmalen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist (s.o.). Die Bestimmungen des § 52 Abs. 33 Satz 3 für den ausscheidenden Kommanditisten und des § 52 Abs. 33 Satz 4 für die anderen Mitunternehmer stehen in einem untrennbaren Regelungszusammenhang. Daher kann aus der Verlustzuweisungsregelung in § 52 Abs. 33 Satz 4 auch auf den Anwendungsbereich des § 52 Abs. 33 Satz 3 geschlossen werden, so dass eine Gesetzesauslegung iS einer Reduktion des § 52 Abs. 33 Satz 3 uE zulässig ist.

Das Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem negativen Kapitalkonto, das aufgrund verrechenbarer Verluste entstanden ist, und der (entgeltliche) Gesellschafterwechsel bei Vorhandensein eines negativen Kapitalkontos sind nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 zu beurteilen (im Einzelnen s. § 15a Anm. 138).

**Befreiung von einer privaten Verbindlichkeit:** Die Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils an Erfüllung Statt (§ 364 Abs. 2 BGB) zwecks Tilgung einer privaten Geldschuld (= Befreiung von einer privaten Schuld) fällt unter § 16 (s. dazu Anm. 64). Dies gilt auch dann, wenn die private Geldschuld durch Schenkung oder Erbfall (wie auf Geldzahlung gerichtete Erbfallschulden) begründet wurde (s. Anm. 80); s. auch „Verzicht“.

**Berufsunfähigkeit:** Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder ganzen Mitunternehmeranteils wegen dauernder Berufsunfähigkeit gewährt Abs. 4 Satz 1 seit VZ 2004 einen Freibetrag von 45000 € (vormals 51200 €; s. Anm. 509). Veräußert eine Mitunternehmerschaft ihren Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, kann der Freibetrag von den einzelnen Gesellschaftern nur nach ihren jeweiligen persönlichen Verhältnissen in Anspruch genommen werden (s. Anm. 507). Die dauernde Berufsunfähigkeit bemisst sich nach § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI; der Nachweis kann durch entsprechende Bescheide der Sozialversicherungsträger oder amtsärztliche Bescheinigungen geführt werden.

**Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft:** Zur Aufgabe einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung s. Anm. 409.

**Betriebsabwicklung:** s. Anm. 432.

**Betriebsaufgabe:** s. Anm. 405 ff.

**Betriebsaufspaltung:** Zu den Rechtsfolgen eines Wegfalls der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung s. Anm. 439, zur „verunglückten Betriebsaufspaltung“ s. Anm. 419.

**Betriebsbegriff:** Zum engen Betriebsbegriff iSd. § 16 s. Anm. 115.

**Betriebseinstellung:** s. Anm. 417.

**Betriebsstilllegung:** s. Anm. 426.

**Betriebsunterbrechung:** Zur Frage des Fortbestehens des Gewerbebetriebs in Fällen der Betriebsunterbrechung (Betriebsverpachtung; „ruhender Betrieb“; eigentumsmäßig geteilter Betrieb) s. Anm. 120, 417–419, 491 ff.

**Betriebsverlegung** ins Ausland war uE bis 2005 keine Betriebsaufgabe. Für das von der FinVerw. im Betriebsstättenerlass (s. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2. 6. 1) gewährte Wahlrecht (Gewinnrealisierung im Überführungszeitpunkt oder Festschreibung der stillen Reserven) besteht keine Rechtsgrundlage (s. Anm. 17); s. auch „Steuerentstrickung“ und „Wohnsitzverlegung“ sowie Anm. 437. Seit 2006 stellt die Betriebsverlegung ins Ausland in analoger Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG eine Betriebsaufgabe dar; für den EU-Bereich ist auch § 4g zu beachten (s. Anm. 17). Zur Betriebsverlegung in Inlandsfällen s. Anm. 416.

**Betriebsverpachtung im Ganzen:** s. Anm. 491 ff.

**Beurteilungsperspektive/-zeitpunkt für Existenz eines Teilbetriebs:** Das Vorliegen einer (Teil-)Betriebsveräußerung richtet sich nach den Verhältnissen beim Übertragenden; maßgebender Zeitpunkt ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (s. Anm. 123).

**Bewertung des Veräußerungspreises:** Der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 entspricht grds. dem Nennwert der Kaufpreisforderung (s. Anm. 315). Gegenleistungen des Erwerbers in Geldeswert werden nach §§ 2–16 BewG mit dem gemeinen Wert erfasst (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295 [297]). Zur Bewertung einer gestundeten Kaufpreisforderung s. Anm. 315.

**Buchwertabstockung:** Erfolgt eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu einem Kaufpreis unterhalb des Buchwerts, sind in der StBil. der Mitunternehmenschaft Abstockungen auf die bilanzierten WG vorzunehmen (s. Anm. 213).

**Buchwertaufstockung:** Ist bei einem Anteilserwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Kaufpreis höher als der Buchwert, sind in einer Ergänzungsbilanz für den Erwerber zusätzliche AK für die WG durch Aufstockung der Buchwerte zu erfassen (s. Anm. 211 „Anschaffungskosten“).

**Buchwertfortführung:** Zur Buchwertfortführung bei Realteilung s. Anm. 450 ff.

**Buchwertklausel:** Zum Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Abfindung in Höhe des Buchwerts s. Anm. 226.

**Buchwertprivileg bei Sachspenden** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4, 5) ist auch auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne anwendbar (s. Anm. 5, 128, 223 aE, 484).

**Einbringungsvorgänge:** Zu den § 16 verdrängenden Spezialregelungen in den §§ 20–24 UmwStG s. Anm. 36, 100 ff., 221, 244, 249 f., 289.

**Einheitstheorie:** s. „Teilentgeltliche Übertragung“.

**Entgeltbegriff:** s. Anm. 62; s. auch „Veräußerungspreis“. Zur Vereinbarung eines überhöhten Entgelts s. Anm. 78.

**Entschädigung:** Eine Entschädigung für entfallende Gewinnaussichten ist Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1. Dies gilt auch, wenn die Entschädigung nicht vom Erwerber, sondern von dritter Seite geleistet wird (s. Anm. 307; BFH v. 7.11.1991 – IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457 [458]).

**Entstrickung:** s. Anm. 4, 17, 437.

**Erbauseinandersetzung:** Zur Erbauseinandersetzung (Gesamtauseinandersetzung, personelle oder gegenständliche Teilauseinandersetzung) über gewerbliches BV s. Anm. 83.

**Erbfall:** Der Übergang eines Betriebs auf einen Alleinerben (Miterben) ist eine unentgeltliche Betriebsübertragung iSd. § 6 Abs. 3; es sind zwingend die Buchwerte fortzuführen (s. Anm. 81 f.). Im Fall des Übergangs auf Miterben entsteht eine geborene Mitunternehmerschaft (s. Anm. 82). Zum Tod eines Mitunternehmers s. § 6 Anm. 1400 ff.

Zum Freibetrag nach Abs. 4 im Erbfall s. Anm. 507, 510.

**Erbfallsschulden** des (Betriebs-)Erben führen weder zu AK (beim Erben) noch zu einem Entgelt (beim Berechtigten); s. Anm. 81.

**Erblasserschulden:** Der Übergang privater Erblässerschulden stellt weder Entgelt (beim Erblasser) noch AK (beim Erben) dar; s. Anm. 81.

**Erbeilsverzicht:** s. „Verzicht“.

**Ergänzungsbilanz:** Übersteigen die Aufwendungen des einen Mitunternehmeranteil erwerbenden Gesellschafters den Wert des übergehenden Kapitalkontos, erfolgt eine Buchwertaufstockung regelmäßig in einer (positiven) Ergänzungsbilanz für den Erwerber (s. Anm. 211 „Anschaffungskosten“). Gleiches gilt für Abstockungen in einer (negativen) Ergänzungsbilanz, wenn der Kaufpreis unterhalb des Buchwerts liegt (s. Anm. 213).

Ist für den Veräußerer eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 eine Ergänzungsbilanz gebildet worden, gehört das im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung vorhandene (positive oder negative) Ergänzungskapital für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zum Wert des BV gem Abs. 2 Satz 2.

**Erläss:** Zum Erlass von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen s. Anm. 46.

**Ermittlungsfehler des Finanzamts:** s. Anm. 420.

**Erwerber eines Mitunternehmeranteils:** Zu den stl. Fragen des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, insbes. zum stl. Erwerbsgegenstand, der Erfassung und Verteilung der AK in Ergänzungsbilanzen und den sofort abz ziehbaren Erwerbsaufwendungen s. Anm. 211.

**Erwerbsergebnis:** Liegt im Fall des entgeltlichen Erwerbs eines Mitunternehmeranteils der Kaufpreis unter dem Betrag des zugehörigen positiven Kapitalkontos, erzielt der Erwerber keinen Gewinn. Es kommt zu Abstockungen der erworbenen WG und ggf. zum Ausweis eines passiven Ausgleichspostens (s. Anm. 213).

**Erwerbsverlust:** Scheidet ein Kommanditist mit einem negativen Kapitalkonto entgeltlich aus der Mitunternehmerschaft aus, erzielt der Erwerber keinen (Erwerbs-)Verlust, wenn das negative Kapitalkonto höher als die stillen Reserven des Anteils ist (s. Anm. 213).

**Feststellungsverfahren:** Zur gesonderten Feststellung von Betriebsveräußerungsgewinnen s. Anm. 45; zum Feststellungsverfahren bei Anteilsveräußerungsgewinnen s. Anm. 222, Anm. 290 und beim persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA s. Anm. 263; zum Verhältnis des Feststellungsverfahrens und der Gewährung des Freibetrags iSd. Abs. 4 s. Anm. 503.

**Fiktive Betriebsveräußerung:** Eine Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 kraft gesetzlicher Fiktion ist gegeben,

- ▷ wenn ein Kommanditist mit einem aus gleichs- oder abzugsfähigen Verlusten herrührenden negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft ausscheidet (s. § 52 Abs. 33 Satz 3, s. Anm. 27, 213 „Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto“) oder
- ▷ wenn einbringungsgeborene Anteile an KapGes. iSd. § 21 UmwStG aF veräußert oder die Ersatzrealisationstatbestände des § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG aF verwirklicht werden (s. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aF; diese Regelung gilt zeitlich unbegrenzt fort, s. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG).

**Finaler Entnahmebegriff:** s. Anm. 4, 17, 437.

**Forderungsausfall:** Der Ausfall der Forderung des Erwerbers auf den Veräußerungspreis führt als Ereignis mit stl. Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) zu einer nachträglichen Änderung des Veräußerungsgewinns (s. Anm. 346; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [900 ff.]).

**Freibetrag:** Abs. 4 Satz 1 gewährt seit VZ 2004 für die Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe aus Altersgründen oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit iSd. § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI einen Freibetrag von 45 000 € (vormals 51 200 €). Zum Stichtag für die Bestimmung der Altersgrenze s. „Zeitpunkt der Altersvoraussetzung für den Freibetrag“. Der Freibetrag kann nur einmal im Leben des Stpfl. in Anspruch genommen werden (s. Anm. 530) und mindert sich nach Abs. 4 Satz 3 seit VZ 2004 um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt (vormalige Freibetragsgrenze 154 000 €; s. Anm. 535). Zum Erbfall s. Anm. 510.

**Freibetragsgrenze:** Der Freibetrag für eine stl. begünstigte Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe mindert sich nach Abs. 4 Satz 3 seit VZ 2004 um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 € übersteigt (vormals 154 000 €; s. Anm. 535).

**Funktionale Betrachtungsweise:** Zur Bestimmung der Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen anhand funktionaler Kriterien s. Anm. 121 und 232.

**Gemeiner Wert:** s. Anm. 483 f.

**Gesamtplanrechtsprechung:** Die kurz vor der Veräußerung/Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit erfolgende Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven steht der Annahme einer stbegünstigten Veräußerung/Aufgabe entgegen, wenn beide Vorgänge auf einer einheitlichen Planung beruhen (zeitraumbezogene Betrachtung nach der sog. Gesamtplanrechtsprechung); s. Anm. 128, 234. Es sind weder die Tarifiermäßigkeiten (§ 34) noch der Freibetrag (Abs. 4) zu gewähren.

Die Gesamtplanrechtsprechung kann auch dazu führen, an sich nicht nach §§ 16, 34 begünstigte Veräußerungs-/Einbringungssachverhalte von Mitunternehmerteilanteilen bei einem einheitlichen „Veräußerungsplan“ als Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 anzusehen (s. Anm. 284) oder Entnahmegewinn dem begünstigten Veräußerungsgewinn zuzurechnen (s. Anm. 241).

**Geschäftswert:** Zum Ansatz im Rahmen der Betriebsaufgabe s. Anm. 483; zum Ansatz beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 211 „Anschaffungskosten“.

**Gewerbesteuer:** Zur Frage der GewStFreiheit/-pflicht der Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 s. Anm. 40, 340; s. ferner Anm. 401 (betr. Aufgabegewinn allgemein), Anm. 452, 454 (betr. Gewinn aus einer Realteilung mit Spitzenausgleich), Anm. 462 (betr. Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG innerhalb der Sperrfrist nach einer Realteilung), Anm. 220 (betr. Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils), Anm. 288 (betr. Gewinn aus der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils). Zur GewSt. als Veräußerungskosten iSd. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 320 „Steuern“.

**Gleichstellungsgelder** des Übernehmers an Dritte sind Entgelt (s. Anm. 64).

**Güterstandsvereinbarungen:** Zu den Auswirkungen von Güterstandsvereinbarungen bei Existenz betrieblicher Sachgesamtheiten s. Anm. 61.

**Halbeinkünfteverfahren:** Zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in Fällen des § 16 s. Anm. 26, 162, 320; s. auch „Teileinkünfteverfahren“.

**Hinzurechnungsbesteuerung:** Zur Anwendung des § 16 im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) s. Anm. 16.

**Insolvenzverfahren:** Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens als solches führt zu keiner Betriebsaufgabe (s. Anm. 438). Der sich in der Abwicklungsphase befindliche insolvente Betrieb ist noch Gewerbebetrieb iSd. § 16 (s. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 ff.).

**Kapitalbeteiligung:** s. „Teilbetrieb“, „Beteiligungsverwaltung“ und „Teilbetriebsfiktion“.

**Kapitalkonto:** Zur Anpassung der Kapitalkonten bei der Realteilung s. Anm. 451.

**Kaufpreisforderung:** Zur Frage, ob die Kaufpreisforderung auch nach Vollzug eines Veräußerungsgeschäfts iSd. Abs. 1 Satz 1 weiterhin BV bleibt bzw. bleiben kann, s. Anm. 305.

**Körperschaften:** Veräußerungs-/Aufgabegewinne von Körperschaften (insbes. KapGes.) sind nicht stbegünstigt. Dies gilt selbst dann, wenn die KapGes. zu einer natürlichen Person oder einer PersGes. aus natürlichen Personen in einem Organschaftsverhältnis iSd. §§ 14 ff. KStG steht (s. Anm. 11).

Zur Gewinnrealisierung bei Übertragung einzelner WG auf Körperschaften im Rahmen einer Realteilung s. Anm. 465 ff.

**Lästiger Gesellschafter:** Der ausscheidende „lästige“ Gesellschafter erzielt Einkünfte aus einer Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch insoweit, als der/die Erwerber einen Teil des Kaufpreises als BA abziehen (glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 459; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 187; LBP/HÖRGER/RAPP, § 16 Rn. 161a; GÄNGER in B/B, § 16 Rn. 203; aA STEHMANN, FR 1977, 433; laufender Gewinn). Die „Lästigkeit“ des Veräußerers ist Ausfluss (ohne eigene wirtschaftliche Bedeutung) seiner Gesellschafterstellung in der Mitunternehmerschaft und der damit verbundenen Mitgliedschaftsrechte. Daher steht der gesamte Kaufpreis in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils und gehört somit zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1. Die Motivation des Erwerbers, aus betrieblichen Gründen einen über dem Wert des Mitunternehmeranteils liegenden Mehrpreis zu zahlen, löst aus Sicht des Veräußerers diesen wirtschaftlichen Zusammenhang nicht.

Zur Behandlung beim Erwerber s. Anm. 212.

**Laufender Gewinn:** Zur Abgrenzung des stl. begünstigen Veräußerungsgewinns vom laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb s. Anm. 128, 340, 242 und 481. Zur Umqualifizierung des Veräußerungsgewinns in laufenden Gewinn gem. Abs. 2 Satz 3 bei einer „Veräußerung an sich selbst“ s. Anm. 355 ff.

**Leibrenten:** Zur Veräußerung gegen Zahlung einer Leibrente als wiederkehrende Bezüge s. Anm. 306.

Bei Wahl der Sofortversteuerung (s. „Wiederkehrende Bezüge“) ist der Veräußerungsgewinn (Barwert der Rente) aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach Abs. 4 begünstigt (Freibetrag). Zur Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Leibrente s. Anm. 516.

**Liebhabebetrieb** ist kein Gewerbebetrieb (s. Anm. 120, 427).

**Liquidationsbesteuerung:** Zur Besteuerung der Gewinne aus der Auflösung und Abwicklung (Liquidation) von KStSubjekten auf Ebene der Körperschaft s. Anm. 35. Von der Liquidationsbesteuerung der Körperschaft ist die Besteuerung des Liquidationserlöses beim Anteilseigner zu unterscheiden. Zur Besteuerung des Anteilseigners bei Vorliegen einer zum BV gehörenden 100 %-Kapitalbeteiligung s. Anm. 175 f.

**Mitunternehmerschaft:** Zur Veräußerung des (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 130, 137, 156. Zur Aufgabe des Betriebs einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 410, zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 208, 259, 284 und 407, zur Realteilung einer Mitunternehmerschaft s. Anm. 440 ff.

**Nachträgliche Einkünfte** aus Gewerbebetrieb: Zur Abgrenzung des Veräußerungsgewinns von nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb s. § 24 Anm. 74 f.; s. auch Anm. 340, 489.

**Negatives Kapitalkonto:** Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos durch den Erwerber im Rahmen eines entgeltlichen oder teilentgeltlichen Veräußerungsgeschäfts erhöht im Ergebnis den (begünstigten) Veräußerungsgewinn (s. Anm. 308; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]).

Die Besteuerung des beim Wegfall eines negativen Kapitalkontos entstehenden Veräußerungsgewinns ist grundsätzlich nicht sachlich unbillig. Dieses Ergebnis ist rechtl. die notwendige Folge aus der früheren Verlustzurechnung (zu den Ausnahmen der sachlichen Unbilligkeit der Einziehung von Steuern auf den Gewinn vgl. BFH v. 6.9.2005 – X B 22/05, BFH/NV 2006, 11 unter 2. mwN).

Zum Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem Kapitalkonto, das aufgrund ausgleichs- oder abzugsfähiger Verluste negativ geworden ist, s. „Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto“ und „Erwerbsverlust“.

**Normspezifische Auslegung:** Zur normspezifischen Auslegung des Betriebsbegriffs s. Anm. 115, der des Teilbetriebsbegriffs s. Anm. 140 und der des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen s. Anm. 121.

**Pflichtteilsverzicht:** s. „Verzicht“.

**Quantitative Betrachtungsweise:** Zur Bestimmung der Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen anhand quantitativer Kriterien s. Anm. 121, 232.

**Realteilung:** s. Anm. 440 ff., zur Rechtslage bis VZ 2000 s. Anm. 470 f.

**Restbetriebsvermögen:** Zum RestBV bei der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Zurückbehalt von WG) s. Anm. 328.

**Rücklage nach § 6b:** Zum Zusammentreffen von § 6b und § 16 s. Anm. 23, 338, 515; § 6b Anm. 11, 33 f. Zur Frage, ob eine § 6b-Rücklage wesentliche Betriebsgrundlage ist, s. Anm. 121.

**Rückpacht:** Die nach der Veräußerung erfolgende Rückpacht der betrieblichen Sachgesamtheit steht der Annahme einer sbegünstigten Betriebsveräußerung entgegen; s. auch „Tätigkeitseinstellung“.

**Rückwirkung einer Betriebsveräußerung:** Der Zeitpunkt der Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist die Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an der Sachgesamtheit. Eine stl. Rückbeziehung ist gesetzlich nicht zugelassen. Nur ausnahmsweise ist eine stl. wirksame Rückbeziehung möglich, wenn ein streitiger Sachverhalt mit einem Vergleich vorliegt oder wenn aus Vereinfachungsgründen die Rückwirkung nur eine kurze Zeitspanne umfasst und nicht auf stl. Erwägungen beruht (s. Anm. 238 und 302).

**Ruhender Betrieb:** s. „Betriebsunterbrechung“ und Anm. 417.

**Sachliche Steuerpflicht:** Zur Frage, ob § 16 die sachliche StPflicht lediglich bestätigt oder konstitutiv anordnet, s. Anm. 3.

**Sachwertabfindung:** s. Anm. 441, zur Rechtslage bis VZ 2000 s. Anm. 471.

**Schätzung:** Erstellt der Veräußerer weder eine (letzte) Schlussbilanz gem. § 6 Abs. 2 EStDV noch freiwillig eine gesonderte Veräußerungsbilanz, ist der Wert des BV bzw. des Anteils am BV im Zeitpunkt der Veräußerung gem. Abs. 2 Satz 2 nach den Grundsätzen der § 4 Abs. 1, § 5 zu schätzen (s. Anm. 337; BFH v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]).

**Schenkung:** s. „Unentgeltliche Betriebsübertragung“.

**Schlussbilanz:** Der Wert des BV bzw. des Anteils am BV iSd. Abs. 2 Satz 2 wird auf der Grundlage der letzten Schlussbilanz (§ 6 Abs. 2 EStDV) nach den allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätzen ermittelt (s. Anm. 337 f.; BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519 [522]; v. 3.7.1991 – X R 163–164/87, BStBl. II 1991, 802 [804]).

**Schuldübernahme:** Die Verpflichtung des Erwerbers, den Veräußerer von einer privaten oder betrieblichen Verbindlichkeit freizustellen, erhöht im Ergebnis den (begünstigten) Veräußerungsgewinn (s. Anm. 308; BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]).

**Sofortversteuerung:** s. „Wiederkehrende Bezüge“.

**Sonderbetriebsvermögen:** Zur Zugehörigkeit zum Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s. Anm. 229. Zur Mitübertragung bei der Veräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 279 f. Zum SonderBV als Teil eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 293. Zur Behandlung bei der Realteilung s. Anm. 453. Zur Begünstigung des Gewinns aus der Veräußerung von WG des SonderBV nach Abs. 4 (Freibetrag) s. Anm. 515.

**Sperrfrist:** Zur Sperrfrist bei Realteilungen unter Übertragung einzelner WG s. Anm. 460 ff.

**Spitzenausgleich:** s. Anm. 452.

**Steuerausländer:** Zur Geltung des § 16 für Steuerausländer mit inländ. Betriebsstätten s. Anm. 12 f.

**Steuerbegünstigung:** Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSd. § 16 unterliegt der (partiellen) StBefreiung des Abs. 4 (Freibetrag) und der Tarifbegünstigung des § 34. Zum Verhältnis von Abs. 4 zu § 34 s. Anm. 501.

**Steuertentstrickung:** Zur Frage der Gewinnrealisierung (Betriebsaufgabe) durch Steuertentstrickung (zB Betriebs- und/oder Wohnsitzverlegung ins Ausland) s. Anm. 4, 17, 437 f.; s. auch „Betriebsverlegung“ und „Wohnsitzverlegung“.

**Steuerermäßigung:** Zur Einbeziehung der Veräußerungs-/Aufgabegewinne in die Steuerermäßigung des § 35 s. Anm. 40; s. auch § 35 Anm. 45.

**Steuern:** Zu Steuern als Veräußerungskosten s. Anm. 320.

**Strukturwandel:** s. Anm. 427.

**Stundung:** Zum Ansatz einer gestundeten Kaufpreisforderung im Rahmen des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 315. Zur Stundung von Veräußerungs-/Aufgabegewinnen s. Anm. 46.

**Sukzessive Veräußerung:** s. „Übertragungsvorgang“.

**Tätigkeitseinstellung:** Eine stbegünstigte Veräußerung/Aufgabe einer betrieblichen Sachgesamtheit liegt nur dann vor, wenn die bisher ausgeübte gewerbliche Tätigkeit eingestellt wird; s. Anm. 66, 135 f., 158, 235, 415 ff.; s. auch „Rückpacht“ und „Wirtschaftliche Identität“.

**Tarifermäßigung:** Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 sind grds. nach § 34 tarifermäßig (s. § 34 Abs. 2 Nr. 1). Die Gewährung der Tarifermäßigungen des § 34 Abs. 1 (Fünftelregelung) und Abs. 3 (besonderer Steuersatz) auf Veräußerungs-/Aufgabegewinne setzt allerdings voraus, dass alle in den wesentlichen Betriebsgrundlagen befindlichen stillen Reserven aufgedeckt werden (s. zB BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395 [397 f.]). Zu den Fällen, in denen trotz Vorliegens eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns die Tarifermäßigungen ausgeschlossen sind, s. Anm. 29; s. auch „Gesamtplanrechtsprechung“ und „Überführung“; s. ferner Anm. 431 (betr. zeitlich gestreckte Betriebsaufgabe), Anm. 452 (betr. Gewinn aus einer Realteilung mit Spitzenausgleich).

**Tauschvorgänge:** Zur Gewinnrealisierung beim Tausch betrieblicher Sachgesamtheiten s. Anm. 62, 170, 226.

**Teilbetrieb:** Das nachfolgende Teilbetriebs-ABC gibt einen Überblick über wichtige Rspr.-Entscheidungen, die zur Teilbetriebseigenschaft bzw. zum (Nicht-)Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe ergangen sind:

▶ *Abfindung* für die Einschränkung der gewerblichen Tätigkeit ist keine Teilbetriebsveräußerung, sondern laufender Gewinn (BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832 [833]).

▶ *Appartementhaus* neben einem Hotelbetrieb kann Teilbetrieb sein (BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1989, 376 [378 f.]).

▶ *Aufbau-Teilbetrieb:* Ein noch nicht werbend tätiger Unternehmensbereich im Aufbau kann Teilbetrieb sein (s. Anm. 143, 120).

▶ *Aufgabe:* s. Anm. 408.

▶ *Automaten:* Bei Vertrieb gleichartiger Waren (zB Tabakwaren) über verschiedene Vertriebswege kann der Automatenbereich nur dann Teilbetrieb sein, wenn er organisatorisch und personell von den anderen Vertriebswegen getrennt ist (BFH v. 14.3.1989 – I R 75/85, BFH/NV 1991, 291 [292]). Gleiches gilt für räumlich abgrenzbare (Automaten-)Vertriebsnetze (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 31/95, BFH/NV 1998, 1209 [1210]); s. auch „Spielautomaten“.

▶ *Beförderungsunternehmen:* s. „Omnibusunternehmen“, „Taxi“ und „Transportunternehmen“.

▶ *Besitzunternehmen* kann Teilbetrieb sein, s. „Grundstücksvermietung/-verwaltung“.

- ▶ *Beteiligungsverwaltung*: Der Verkauf einer Kapitalbeteiligung von weniger als 100 % kann die Veräußerung eines Teilbetriebs „Verwaltung von Beteiligungen“ darstellen, wenn es sich um die einzige Beteiligung des Unternehmens handelt und diese zudem iS der Teilbetriebs-Rspr. gesondert verwaltet wird (FG Köln v. 18.10.2007, EFG 2008, 447, rkr.); s. auch „Teilbetriebsfiktion“.
- ▶ *Betonherstellung* ist kein Teilbetrieb, wenn diese durch einen Betonpumpenbetrieb als zusätzliche Serviceleistung ergänzt wird (FG Münster v. 18.6.1998, EFG 1998, 1465 [1466], rkr.). Ebenso ist ein Betonwerk mangels ausreichender Selbständigkeit (s. dazu Anm. 144) kein Teilbetrieb, wenn der Einsatz der Betonmischfahrzeuge und die gesamte kaufmännische Verwaltung (Warenbezug, Preisgestaltung, Einstellung und Entlassung von Personal sowie Rechnungstellung) zentral gesteuert werden (BFH v. 3.12.1985 – VII R 186/83, BFH/NV 1986, 315 f.).
- ▶ *Betriebsgrundstück*: Einzelne Betriebsgrundstücke sind idR kein Teilbetrieb, aber wesentliche Betriebsgrundlage eines Teilbetriebs (zu Grundstücken als funktional wesentliche Betriebsgrundlage s. § 6 Anm. 1345). Unterhält ein Stpfl. im Rahmen eines Gebäudes mehrere Teilbetriebe (s. Anm. 143), liegt eine Teilbetriebsveräußerung nur dann vor, wenn der Stpfl. das Grundstück (anteilig) mitveräußert (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329 mwN; v. 19.4.2004 – X B 123/03, nv.); s. im Einzelnen Anm. 154. Die Entnahme eines nicht dem Teilbetrieb dienenden Grundstücks im nur zeitlichen, aber nicht wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Teilbetriebsveräußerung ist nicht stbegrünstigt (BFH v. 18.4.1973 – I R 57/71, BStBl. II 1973, 700 [701 f.]). Grundstücke als Umlaufvermögen sind kein Teilbetrieb (BFH v. 20.8.1986 – I R 148/83, BFH/NV 1987, 646 [648]); s. auch „Umlaufvermögen“.
- ▶ *Brauereigastwirtschaft*: Die von einem Brauereiunternehmen betriebene Gastwirtschaft ist Teilbetrieb (BFH v. 3.8.1966 – IV 380/62, BStBl. III 1967, 47 [48]), auch wenn sie verpachtet ist (BFH v. 12.12.1968 – IV 27/64, BStBl. II 1969, 238 [238]).
- ▶ *Buchführung*: Eine eigene Buchführung ist Indiz (BFH v. 23.11.1988 – X R 1/86, BStBl. II 1989, 376 [378]), aber weder allein ausreichend (BFH v. 24.4.1969 – IV R 202/68, BStBl. II 1969, 397 [398]) noch unabdingbare Voraussetzung (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375]; FG Köln v. 23.7.1997, EFG 1998, 296, rkr.) für das Vorliegen eines Teilbetriebs.
- ▶ *Café*: Keine Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe, wenn das Betriebsgrundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) BV bleibt (BFH v. 14.6.1967 – VI 180/65, BStBl. III 1967, 724 [725]).
- ▶ *Dentallabor*: s. „Zahnlabor“.
- ▶ *Dienstleistungsunternehmen*: Bei einem Dienstleistungsunternehmen ist eine ausgegliederte Verwaltungsabteilung (Hausverwaltung) kein Teilbetrieb, wenn sie keinen eigenen Kundenkreis hat und ihr Wirkungskreis von dem des Hauptbetriebs nicht örtlich abgrenzbar ist (BFH v. 26.6.1975 – VIII R 39/74, BStBl. II 1975, 832 f.). Der Bereich der Hausverwaltung in dem Einzelunternehmen eines Immobilienmaklers und -verwalters ist kein Teilbetrieb, wenn er nach dem äußeren Erscheinungsbild, der Raumaufteilung, der Organisation sowie der Buchhaltung und dem Jahresabschluss nicht getrennt geführt wird (FG Hamb. v. 4.6.2002, EFG 2002, 1399 ff., rkr.).
- ▶ *Druckerei* und Zeitungsverlag können Teilbetriebe sein (BFH v. 5.10.1976 – VIII R 87/72, BStBl. II 1977, 45 [46]), ebenso Offset- und Tampon-Druckerei (FG Ba.-Württ. v. 16.11.1992, EFG 1993, 784 f., rkr.). Bei einer aus den Produk-

tionsbereichen Offset- und Kupfertiefdruck bestehenden Druckerei liegt mangels Tätigkeitseinstellung (s. dazu Anm. 158, 136) keine Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe vor, wenn die Offset-Druckerei veräußert, die diesbezügliche Tätigkeit aber fortgeführt wird (BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 [246]).

► *Eigentumswohnungen*: Die Veräußerung von Eigentumswohnungen im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (Umlaufvermögen) ist keine Teilbetriebsveräußerung (zB BFH v. 20.8.1986 – I R 148/83, BFH/NV 1987, 646 [648]); s. auch „Umlaufvermögen“.

► *Einzelhandelsfilialen*, die Teilbetrieb sein können, sind von unselbständigen Verkaufsstellen abzugrenzen. Für einen Teilbetrieb ist grds. erforderlich, dass der Filiale selbständiger Wareneinkauf obliegt (BFH v. 12.2.1992 – XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516 [518]; kritisch TIEDTKE/WÄLZHOFF, DStZ 2000, 127 ff.). Bedient sich der Gesamtbetrieb einer zentralen Einkaufsorganisation, muss der Filialleitung eine eigene Gestaltung der Verkaufspreise möglich sein (BFH v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 [53]). Die Rspr. sieht jedoch das Fehlen eigener Einkaufsbeziehungen und des Einflusses auf die Preisgestaltung 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 Anm. 143). Betreibt ein Unternehmer einen Lebensmittelgroß- und -einzelhandel, liegt keine begünstigte Aufgabe des Einzelhandels vor, wenn die einzelnen Filialen innerhalb einer Frist von fünf Jahren an verschiedene Erwerber veräußert werden (BFH v. 8.9.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66 [67 f.]). Zu Bäckerei-Verkaufsfilialen als Teilbetriebe s. FG München v. 25.10.2006, juris, rkr.

► *Eisdiele*: Zwei Eisdiele in angemieteten Geschäftslokalen in unmittelbarer Nähe zueinander können Teilbetriebe sein, insbes. dann, wenn eine räumliche Trennung der beiden Geschäftslokale besteht, eigene Kundenkreise vorhanden sind und in den Geschäftslokalen jeweils eigenes Personal tätig wird (BFH v. 15.3.2007 – III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661).

► *Fahrschulfiliale*: Veräußerung einer Fahrschulfiliale kann stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung sein; s. dazu „Freie Berufe“. Eine Teilbetriebsveräußerung kann nicht allein aus dem Grund verneint werden, dass dem Betriebsteil im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mindestens ein Schulungsfahrzeug zugeordnet ist (BFH v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838 ff.).

► *Ferienwohnung*: Die Veräußerung einer von mehreren gewerblich vermieteten Ferienwohnungen ist keine Teilbetriebsveräußerung (BFH v. 9.4.1981 – I R 96/78, nv.; Nds. FG v. 3.4.1981, EFG 1982, 24, rkr.).

► *Fertigungsbetriebe*: s. „Produktionsbetriebe“.

► *Filiale*: s. „Einzelhandelsfilialen“, „Fahrschulfiliale“, „Tankstellen“ und „Zweigniederlassungen“.

► *Firmenwert*: s. „Geschäftswert“.

► *Freie Berufe*: Der Begriff des selbständigen Teils des einer selbständigen Arbeit dienenden Vermögens iSd. § 18 Abs. 3 Satz 1 ist unter entsprechender Heranziehung der Voraussetzungen des gewerblichen Teilbetriebs zu bestimmen (zB BFH v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838 ff.). Dabei wird von der Rspr. ein Teilbetrieb nur anerkannt (zB BFH v. 4.11.2004 – IV R 17/03, BStBl. II 2005, 208 ff.; s. auch § 18 Anm. 340), wenn entweder verschiedenartige Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen vorliegen (zB BFH v. 4.11.2004 – IV R 17/03, BStBl. II 2005, 208 ff. für Allgemein- und Arbeitsmedizin) oder bei

gleichartiger Tätigkeit dieselbe in organisatorisch getrennten Teilbereichen mit voneinander entfernten örtlichen Wirkungsbereichen und getrennten Kundenkreisen ausgeübt wird (zB BFH v. 5.6.2003 – IV R 18/02, BStBl. II 2003, 838 ff. für Fahrschulfilialen).

► *Gastwirtschaft*: Mehrere räumlich getrennte Gastwirtschaften sind idR Teilbetriebe (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736 f.]); s. auch „Eisdiele“ und „Hotel“.

► *Gebäude*: s. „Betriebsgrundstück“.

► *Geschäftswert*: Der Teilbetrieb kann einen eigenen Geschäftswert haben (zB BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576 [577]). Der Geschäftswert kann nur zusammen mit dem Teilbetrieb (Betrieb) genutzt und veräußert werden; er führt kein Eigenleben (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113 [114]). Werden bisher selbständige Teilbetriebe zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst, gehen die Geschäftswerte der Teilbetriebe nach der Zusammenfassung in der Hand des Erwerbers im Geschäftswert des Gesamtunternehmens auf; eine selbständige Teilwertabschreibung für die einzelnen Geschäftswerte ist nicht mehr möglich (BFH v. 24.4.1980 – IV R 61/77, BStBl. II 1980, 690 [691 f.]). Verkauft ein Gesellschafter einer KapGes. an diese einen Teilbetrieb ohne Entgelt für den Geschäftswert, ist dies Teilbetriebsaufgabe, bei der auch der Geschäftswert realisiert wird (BFH v. 25.10.1995 – I R 104/94, DSrR 1996, 617 [618]; v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 ff.; aA BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553).

► *Grundstück*: s. „Betriebsgrundstück“.

► *Grundstücksvermietung/-verpachtung*: Die bloße Vermietung/Verpachtung eines bebauten Grundstücks ist keine gewerbliche Tätigkeit. Es liegt weder ein Gewerbebetrieb noch ein Teilbetrieb vor. Nach der Rspr. kann eine Grundstücksvermietung/-verpachtung im Rahmen eines Gewerbebetriebs nur dann Teilbetrieb sein, wenn sie auch außerhalb des Gewerbebetriebs gewerblichen Charakter hätte (zB BFH v. 19.8.1998 – X B 101/98, BFH/NV 1999, 176 [177] mwN, s. Anm. 145). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn der Vermieter/Verpächter wesentliche Sonderleistungen erbringt (BFH v. 1.10.1986 – I R 96/83, BStBl. II 1987, 113 [115]). Bei einer Betriebsaufspaltung qualifiziert die Rspr. hingegen die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit als originär gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 [544]). Die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens kann einen Teilbetrieb darstellen, wenn die Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit sich von der sonstigen originär 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]).

► *Grundstücksverwaltung*: Zur Verwaltung von Grundstücken durch bloße Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit s. „Grundstücksvermietung/-verpachtung“.

► *Güterab- und Güterfernverkehr*: s. „Transportunternehmen“.

► *Handelsvertreter*: Die Aufgabe einzelner Bezirke durch den Handelsvertreter ist idR keine Teilbetriebsaufgabe (BFH v. 23.11.1967 – IV 83/63, BStBl. II 1968, 123). Entschädigungszahlungen durch einen Nachfolgevertreter sind kein Gewinn aus einer Teilbetriebsveräußerung, wenn der Vertreter seinen bisherigen Bezirk nur verkleinert (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899). Die Ausgleichszahlung gem. § 89b HGB ist auch dann laufender Gewinn, wenn sie im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung/-aufgabe gezahlt wird (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97 [98]; zur Besteuerung der Ausgleichszahlung s. WENDT, FR 2000, 1199 [1203 f.]). Im Rahmen eines Unternehmens kann ein Teilbetrieb auch dann vorliegen, wenn der Unternehmensbereich durch einen selbständigen Handelsvertreter geführt wird (BFH v. 2.8.1978 – I R 78/76, BStBl. II 1979, 15 [16] zu einem Verkaufsplatz).

► *Hausverwaltung*: s. „Dienstleistungsunternehmen“.

► *Hotel*: Eines von mehreren Hotels kann Teilbetrieb sein (BFH v. 20.8.1964 – IV 40/62 U, BStBl. III 1964, 504 [506]; Nds. FG v. 29.10.1985, EFG 1987, 304, rkr.), ebenso ein durch eine Brauerei verpachtetes Hotel (BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691 ff.; s. auch „Teilbetriebsverpachtung“). Hotel und Restaurant in einem Gebäude können Teilbetriebe bilden; allerdings ist die Veräußerung des Restaurants ohne einen entsprechenden Grundstücksanteil keine Teilbetriebsveräußerung (BFH v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232 [233]); s. auch „Betriebsgrundstück“.

► *Internetdienst*: Der Verkauf eines Internetdienstes stellt nur dann eine Teilbetriebsveräußerung dar, wenn der Internetdienst auch hinreichend verselbständigt ist (FG Düss. v. 8.12.2006, EFG 2007, 868, nrkr., Rev. Az. BFH X R 4/07).

► *Inventar* bildet idR keinen Teilbetrieb (BFH v. 7.8.1979 – VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181 [183] für § 15; v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415 [416] für § 13). Allerdings liegt in Pachtfällen, in denen der Pachtbetrieb ein Teilbetrieb des Gesamtunternehmens des Pächters ist, eine Teilbetriebsveräußerung durch den Pächter dann vor, wenn der Pächter das Inventar als das alleinige wesentliche BV an den Nachfolger veräußert und gleichzeitig der Nachfolger in den Pachtvertrag eintritt (BFH v. 26.10.1989 – IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 [375]).

► *Kapitalbeteiligung*: s. „Beteiligungsverwaltung“ und „Teilbetriebsfiktion“.

► *Kieswerk*: Ein Kieswerk kann Teilbetrieb neben Baustoffhandel, Tiefbauunternehmen und Fuhrbetrieb sein (FG Nürnberg. v. 3.10.1969, StBp. 1971, 86 f., rkr.). Dabei gehören die Kiesausbeutungsgrundstücke zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Kieswerks (FG Nürnberg. v. 20.12.1977, EFG 1978, 322 [323], rkr.).

- ▶ *Kino*: Räumlich getrennte Kinos sind Teilbetriebe (FG Saarland v. 9.3.1973, EFG 1973, 378, rkr.).
- ▶ *Kraftwerke*: Von einer Leasinggesellschaft verpachtete Kraftwerke sind keine Teilbetriebe der Leasinggesellschaft (FinMin. Ba.-Württ. v. 21.8.1985, BB 1985, 1711 f.).
- ▶ *Kundendienst* zusammen mit einer Vertriebsstelle kann gegenüber dem Herstellungsbetrieb ein Teilbetrieb sein (BFH v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838 [839]).
- ▶ *Kundenkreis*: Ein eigener Kundenkreis gehört zu den notwendigen Voraussetzungen eines Teilbetriebs (s. Anm. 143).
- ▶ *Ladenlokal*: s. „Einzelhandelsfiliale“.
- ▶ *Maschinenfabrik*: s. „Zweigniederlassung“.
- ▶ *Mastenstreicherei* kann neben Maler- und Gipsergeschäft Teilbetrieb sein (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 [654]).
- ▶ *Metzgerei*: Die Filiale einer Metzgerei ist Teilbetrieb, wenn sie eine eigene Kasse, einen vom Hauptbetrieb verschiedenen Kundenkreis und eigenes leitendes Personal hat sowie vom Hauptbetrieb auch örtlich ausreichend weit entfernt ist (DStPr. EStG § 16 Nr. 122).
- ▶ *Milchbeinzugsgebiet* ist kein Teilbetrieb (BFH v. 18.9.1962 – I 206/61, BStBl. III 1962, 468 [469]).
- ▶ *Milchlieferungsrecht* allein ist kein Teilbetrieb (BFH v. 17.4.2007 – IV B 91/06, BFH/NV 2007, 1853).
- ▶ *Milchverarbeitung* kann neben dem Milchhandel Teilbetrieb sein (RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87).
- ▶ *Obstplantage* ohne zugehörige Wirtschaftsgebäude und dergleichen bildet bei einer Gärtnerei keinen Teilbetrieb (BFH v. 20.8.1970 – IV 143/64, BStBl. II 1970, 807 [809]).
- ▶ *Omnibusunternehmen*: Bei dem Verkauf mehrerer Linien durch einen Omnibusunternehmer mit den zum Betrieb erforderlichen Omnibussen liegt keine Teilbetriebsveräußerung vor, wenn der Unternehmer einen Teil der Omnibusse behält und seinen Betrieb in eingeschränktem Umfang fortführt (BFH v. 16.5.1963 – IV 439/61, StRK EStG [bis 1974] § 16 R. 52). Ein Omnibusunternehmen ist kein Teilbetrieb neben einem Reisebüro, wenn Kunden des Reisebüros auch mit eigenem Omnibusbetrieb befördert werden, selbst wenn daneben auch fremde Busunternehmer eingesetzt werden (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 26/76, BStBl. II 1978, 672 [673]).
- ▶ *Patente*: Veräußert ein Erfinder seine Schutzrechte (Patente), ohne seine Erfindertätigkeit zu beenden, liegt mangels Tätigkeitseinstellung (s. dazu Anm. 158, 136) keine Teilbetriebsveräußerung vor (BFH v. 7.12.1999 – XI R 17/98, nv.; Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 9.12.1998, EFG 1998, 1401 f., rkr.).
- ▶ *Produktionsbetriebe* können Teilbetriebe sein, so zB eine Zigarrenherstellung neben einem Tabakwarengroßhandel (FG Rhld.-Pf. v. 1.2.1962, EFG 1962, 406, rkr.), eine Feilenproduktion neben einem Feilenhandel (FG Ba.-Württ. v. 22.2.1973, EFG 1973, 427, rkr.), eine Baustahlmattenproduktion neben einem Fasshandel (FG Düss. v. 20.3.1975, EFG 1975, 520 ff., rkr.). Teilbetriebe liegen allerdings dann nicht vor, wenn wesentliche Maschinen nur für alle Produktionsabteilungen gemeinsam zur Verfügung stehen (BFH v. 8.9.1971 – I R 66/68, BStBl. II 1972, 118 für Holzverarbeitungsunternehmen; s. auch FG Rhld.-Pf. v.

19.9.2002, EFG 2003, 45 ff., rkr.; zu Einzelheiten s. Anm. 143); s. auch „Betonherstellung“.

- ▶ *Reparaturbetrieb*: s. „Zweigniederlassung“.
- ▶ *Reisebüro*: s. „Omnibusunternehmen“.
- ▶ *Restaurant*: s. „Eisdiele“, „Gastwirtschaft“ und „Hotel“.
- ▶ *Robstoffe*: Ein Rohstoffhandel und eine Rohstoffverarbeitung können Teilbetriebe sein (RFH v. 14.9.1938, RStBl. 1939, 87).
- ▶ *Sanatorium*: Wird bei einem in zwei Gebäuden betriebenen Sanatorium das eine Gebäude in ein Hotel umgestaltet und werden sodann Hotel und Sanatorium getrennt geführt, so können zwei Teilbetriebe vorliegen (DStPr. EStG § 16 Nr. 113).
- ▶ *Schaustellergewerbe*: Die Veräußerung einzelner von mehreren im Rahmen eines Schaustellergewerbes betriebenen Fahrgeschäften, zB Raupenbahn und Twister, ist idR keine Teilbetriebsveräußerung (BFH v. 3.11.1971 – IV R 178–180/75, nv.; FG Köln v. 23.7.1997, EFG 1998, 296 f., rkr.). Bei mehreren Kinderverkehrsparks kann es sich hingegen um Teilbetriebe handeln (BFH v. 14.3.1990 – X R 63/88, BFH/NV 1990, 699 f.).
- ▶ *Schiffe*: Die Veräußerung eines Schiffs ist nur dann eine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe, wenn das Schiff die wesentliche Betriebsgrundlage eines selbständigen Zweigunternehmens bildet und das Zweigunternehmen dabei im Ganzen veräußert oder aufgegeben wird (BFH v. 13.1.1966 – IV 76/63, BStBl. III 1966, 168 [169 f.]). Die Veräußerung eines von zwei Motorschiffen ist keine Teilbetriebsveräußerung, wenn dem Veräußerer das veräußerte Motorschiff treuhänderisch zum Gebrauch in seinem Schifffahrtsunternehmen überlassen bleibt (BFH v. 24.8.1961 – IV 352/59, BStBl. III 1962, 112). In folgenden Fällen hat die Rspr. die Teilbetriebseigenschaft abgelehnt: Für einen einzelnen Schleppkahn, wenn mehrere Schleppkähne im Rahmen eines gleichgerichteten Unternehmens betrieben werden (BFH v. 21.2.1973 – IV R 168/69, BStBl. II 1973, 361 [363]); für ein kleineres Tankmotorschiff, wenn die Reedereiabteilung nach seiner Veräußerung weiterläuft, weil sie nicht allein aus dem Schiff bestand (Schl.-Holst. FG v. 27.6.1957, EFG 1958, 13, rkr.); für ein im Bau befindliches Schiff (BFH v. 27.1.1966 – IV 31/63, BStBl. III 1966, 271 [272]).
- ▶ *Sonderbetriebsvermögen*: Ein einzelnes WG des SonderBV des Gesellschafters ist 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).
- ▶ *Spielautomaten*: Eine Gruppe von Spielautomaten in einzelnen Gaststätten kann gegenüber einer Spielhalle Teilbetrieb sein (FG Köln v. 27.11.1998, EFG 1999, 470 f., rkr.).
- ▶ *Stromnetz*: über das ein Stromerzeuger seine Abnehmer beliefert, ist kein Teilbetrieb (FG Ba.-Württ. v. 4.11.1998, EFG 1999, 605, rkr.).
- ▶ *Tankstellen* können selbständige Gewerbebetriebe (BFH v. 25.4.1989 – VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261 [262]), Teilbetriebe (BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973 [974]) oder unselbständige Verkaufsstellen (BFH v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 [499]; aA ТИЕТКЕ, FR 1981, 445 ff.) sein.
- ▶ *Taxi(-unternehmen)*: Das einzelne Taxifahrzeug einschließlich Konzession ist kein Teilbetrieb eines Taxiunternehmens.

BFH v. 21.2.1973 – IV R 168/69, BStBl. II 1973, 361 (363); aA FG München v. 25.3.2003, Inf. 2003, 446, rkr., für den Fall, dass der Unternehmer an dem einen Ort sein Taxi selbst fährt, er sich an einem anderen Ort angestellter Fahrer bedient, die Einnahmen und Fahrzeugkosten getrennt aufzeichnet, die Taxis jeweils eigene Konzessionen haben und ein eigener Kundenstamm am jeweiligen Ort existiert.

Betreibt ein Stpfl. ein Taxi-, Mietwagen- und Bestattungsunternehmen und besteht für eines der im Betrieb vorhandenen Fahrzeuge eine Doppelkonzession für Taxi- und zugleich Mietwagenbetrieb, ist das Taxiunternehmen kein Teilbetrieb (FG Nürnberg v. 26.3.1992, EFG 1992, 600 [601], rkr.).

► *Teilbetriebsverpachtung*: Ein verpachteter Unternehmensbereich kann ein Teilbetrieb sein (zB BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691 ff. für ein durch eine Brauerei verpachtetes Hotel). Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei der Verpachtung ihrer Natur nach um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handelt (BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [738]; aA Vorinstanz FG Berlin v. 19.2.1996, EFG 1996, 598 [599]). Maßgeblich ist allein, ob der Unternehmensbereich im Zeitpunkt der Verpachtung in der Hand des Verpächters die Voraussetzungen erfüllt hat, die an einen gewerblichen Teilbetrieb zu stellen sind (BFH v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 [499]; v. 5.10.1976 – VIII R 62/72, BStBl. II 1977, 42 [44]); die Verpachtung alleine vermag die Teilbetriebserschaft allerdings nicht zu begründen (FG Köln v. 23.7.1997, EFG 1998, 296 [297], rkr.).

► *Teilpraxis*: s. „Freie Berufe“.

► *Textilunternehmen*: Innerhalb eines Textilunternehmens kann eine Tischdecken- und Geschenkartikelabteilung ein Teilbetrieb sein; eine stbegünstigte Teilbetriebsveräußerung liegt aber dann nicht vor, wenn ein dem Teilbetrieb dienendes Grundstück mit erheblichen stillen Reserven zurückbehalten wird (BFH v. 26.4.1979 – IV R 119/76, BStBl. II 1979, 557 [558]).

► *Transportunternehmen*: Güternah- und Güterfernverkehr sowie Zweigniederlassungen können Teilbetriebe sein (BFH v. 20.2.1974 – I R 127/71, BStBl. II 1974, 357 [358]; v. 29.4.1993 – IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694 ff.; v. 21.3.1997 – IV B 36/96, BFH/NV 1997, 761 f.). Verkauft ein Spediteur zwar seinen eigenen Fuhrpark, betreut er aber seine bisherigen Kunden über seine Spedition unter Einschaltung fremder Frachtführer weiter, liegt keine Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe vor (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 323/84, BStBl. II 1989, 357 [358 f.]).

► *Umlaufvermögen* ist idR kein Teilbetrieb, da Geschäftsvorfälle aus der Veräußerung von Umlaufvermögen regelmäßig dem laufenden Gewinn zuzuordnen sind (s. Anm. 128); s. auch „Eigentumswohnungen“, „Grundstücke“ und „Warenbestand“.

► *Verfilmungsrecht* ist kein Teilbetrieb (BFH v. 14.5.1964 – V 209/61, StRK UStG 1951 § 1 Nr. 1 R. 357 = HFR 1965, 137).

► *Verlag*: Umfasst ein Verlag mehrere Fachgebiete, kann die Veräußerung eines Fachgebiets Teilbetriebsveräußerung sein (BFH v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486 [487]; FG Hamb. v. 8.12.2004, DStRE 2005, 562, rkr.). Die Redaktionsabteilung eines Verlags oder eines Fachgebiets stellt keinen Teilbetrieb dar (BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113); gleichfalls kein Teilbetrieb sind einzelne Belieferungsrechte für Zeitschriften (BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532; s. auch „Zeitschrift“).

► *Vermögensverwaltung*: s. „Dienstleistungsunternehmen“.

- ▶ *Walzenstraße* ist kein Teilbetrieb (FG Düss. v. 23.9.1960, EDSStZ 1960, 520 [521], rkr.).
- ▶ *Warenbestand* kann zwar wesentliche Betriebsgrundlage (s. § 6 Anm. 1345), idR aber nicht Teilbetrieb sein; s. auch „Umlaufvermögen“.
- ▶ *Wassernutzungsrecht* eines Mühlenbetriebs ist kein Teilbetrieb (RFH v. 11.10.1934, Mrozek-Kartei EStG 1934 § 16 Abs. 2 R. 1).
- ▶ *Werftagentur* kann Teilbetrieb sein (FG Hamb. v. 15.9.1970, EFG 1971, 138, rkr.).
- ▶ *Wohnungsbauunternehmen*: Keine Teilbetriebsveräußerung, wenn von vermieteten Wohnungen in mehreren Städten der in einer Stadt belegene Grundbesitz veräußert wird (BFH v. 27.3.1969 – IV R 113/68, BStBl. II 1969, 464; aA TIEDTKE, DSStR 1979, 543 [546]; FELIX, StKongrRep. 1980, 129 [136] Fn. 33).
- ▶ *Zahnlabor*: Ein nur für die Patienten der eigenen Zahnarztpraxis tätiges Zahnlabor ist kein Teilbetrieb iSd. § 18 Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 25.7.1994 – I B 2/94, BFH/NV 1995, 497); s. auch „Freie Berufe“.
- ▶ *Zeitschrift*: Eine von mehreren Zeitschriften im Betrieb eines Verlegers wird idR nicht schon deshalb Teilbetrieb sein, weil diese einen eigenen Kundstamm und eine eigene Kundendatei besitzt (BFH v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486). Eine Fachzeitschrift bildet keinen Teilbetrieb eines Verlags, wenn die Zeitschrift Teil eines Fachbereichs ist, in dem auch Fachbücher herausgegeben werden, und zwischen der Buchproduktion und der Fachzeitschrift keine organisatorische Trennung besteht (FG München v. 21.6.2002, EFG 2003, 37 [38], rkr.); einzelne Belieferungsrechte für Zeitschriften sind kein Teilbetrieb (BFH v. 16.11.2005 – X R 17/03, BFH/NV 2006, 532 f.; s. auch „Verlag“).
- ▶ *Zeitungsverlag*: s. „Druckerei“.
- ▶ *Zerstörter Unternehmensbereich* ist kein Teilbetrieb (s. Anm. 143, 120).
- ▶ *Zweigniederlassung*: Nicht jede Filiale ist ein Teilbetrieb (s. „Einzelhandelsfiliale“ und „Tankstelle“), Zweigniederlassungen sind aber idR Teilbetriebe (s. BFH v. 27.10.1994 – I R 107/93, BStBl. II 1995, 403 [405]; v. 29.4.1993 – I R 88/92, BFH/NV 1994, 694 ff.). Eine Zweigniederlassung, die dem Vertrieb und der Reparatur der im Hauptwerk hergestellten Maschinen dient, kann Teilbetrieb sein (BFH v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838 [839]).

**Teilbetriebsfiktion:** Die im gewerblichen (land- und fortwirtschaftlichen oder freiberuflichen) BV gehaltene 100 %-Kapitalbeteiligung gilt gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 als Teilbetrieb (s. Anm. 160); s. auch „Teilbetrieb, Beteiligungsverwaltung“. Veräußert der Stpfl. den gesamten Gewerbebetrieb oder Mitunternehmeranteil einschließlich der im BV gehaltenen 100 %-Kapitalbeteiligung, liegt nur ein Veräußerungsvorgang iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 vor (s. Anm. 113, 121 und 205).

**Teileinkünfteverfahren:** Zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in Fällen des § 16 s. Anm. 26, 162, 320; s. auch „Halbeinkünfteverfahren“.

**Teilentgeltliche Übertragung** (zum Begriff der Teilentgeltlichkeit s. Anm. 75) einer betrieblichen Sachgesamtheit ist einheitlich entweder als voll entgeltlicher (bei höherem Entgelt als Netto-Buchwert) oder voll unentgeltlicher Vorgang (bei niedrigerem Entgelt als Netto-Buchwert) zu behandeln (sog. Einheits-theorie); s. Anm. 76. Das gilt auch bei der teilentgeltlichen Übertragung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 297). Diese Einheits-

theorie ist allerdings nicht bei der Übertragung einer im BV befindlichen 100 %-Kapitalbeteiligung anwendbar (s. Anm. 170).

**Tod:** Die Betriebsveräußerung aufgrund des Todes des bisherigen Betriebsinhabers ist keine begünstigte Veräußerung wegen „dauernder Berufsunfähigkeit“ iSd. Abs. 4 Satz 1 (BFH v. 29.4.1982 – IV R 116/79, BStBl. II 1985, 204 [205]; s. Anm. 510).

**Totalentnahme:** s. Anm. 400.

**Überführung** betrieblicher Sachgesamtheiten in ein anderes (Sonder-)BV desselben Stpfl. führt trotz Vorliegens des Betriebsaufgabebetstands zu keiner Gewinnrealisierung (s. Anm. 22); s. auch „Aufgeschobene Gewinnrealisierung“. Die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes BV desselben Stpfl. schließt das Vorliegen einer stbegünstigten Veräußerung/Aufgabe aus (s. Anm. 128, 233, 425). Erfolgt die Überführung im Vorfeld der Veräußerung/Aufgabe, ist die sog. „Gesamtplanrechtsprechung“ (s.o.) zu beachten.

**Übergangsgewinn:** Der sich bei § 4 Abs. 3-Rechnern in Fällen des § 16 aufgrund des zwingenden Wechsels zur Bilanzierung ergebende Übergangsgewinn ist nicht stbegünstigt (s. Anm. 20, 339); s. auch „Überschussrechnung“.

**Überschussrechnung:** Stpfl., die ihren laufenden Gewinn bis zur Veräußerung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt haben, müssen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt der Veräußerung auf eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1) übergehen (s. Anm. 337, 339; BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707 [709]; v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239 [241]).

**Übertragungsvorgang:** Die Annahme einer Veräußerung iSd. § 16 setzt das Vorliegen eines einheitlichen Übertragungsvorgangs voraus (s. Anm. 129, 150, 170, 227). Bei Vorliegen eines einheitlichen Vorgangs können die Gewinne auch dann stbegünstigt sein, wenn sich der Veräußerungstatbestand auf zwei VZ erstreckt (s. Anm. 129 aE, 170); zur Gewinnermittlung in diesen Fällen s. Anm. 336.

**Umsatzsteuer:** Eine evtl. im Kaufpreis enthaltene USt. ist Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2 Satz 1. Gleichzeitig handelt es sich um Veräußerungskosten, womit sich die USt. auf die Höhe des Veräußerungsgewinns nicht auswirkt (s. Anm. 305; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563 [564]).

**Unentgeltliche Betriebsübertragung:** Die unentgeltliche Übertragung (zB Schenkung oder Erbfall) von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 führt zu keiner Gewinnrealisierung; sie ist weder Betriebsveräußerung noch Betriebsaufgabe; s. dazu Anm. 21, 71. Gleiches gilt für teilentgeltliche Übertragungen, wenn das Entgelt niedriger als der Netto-Buchwert des übertragenen BV ist (sog. Einheitstheorie); s. dazu „Teilentgeltliche Übertragung“. Die unentgeltliche (s. dazu Anm. 160) oder teilentgeltliche Übertragung (s. dazu Anm. 170) einer isolierten 100 %-Kapitalbeteiligung führt allerdings zur Aufgabesteuerung nach Abs. 3 Satz 1; s. auch „Erbfall“.

**Veräußerer:** Zur Frage, wer Veräußerer iSd. § 16 sein kann, s. Anm. 51, 61. Eine zweigliedrige PersGes. kann ihren Betrieb an einen Gesellschafter veräußern (s. Anm. 207); ebenso ist eine Veräußerung zwischen zwei (beteiligungsideidentischen) Schwesterpersonengesellschaften möglich (s. Anm. 130).

„**Veräußerung an sich selbst**“: Bei einer (auch quotalen) Identität der Person des Veräußerers und des Erwerbers gilt nach der Fiktion des Abs. 2 Satz 3 der Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn (s. Anm. 355, 478). Der Gewinn ist im Umfang der Beteiligungsidentität nicht gem. Abs. 4 (Freibetrag) begünstigt (s. Anm. 358; BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 [755 ff.]).

**Veräußerung gegen Sachgüter**: Der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 entspricht dem gemeinen Wert der eingetauschten (dh. der erlangten) Gegenstände (s. Anm. 315).

**Veräußerung unter Buchwert**: Liegt im Fall des entgeltlichen Erwerbs eines Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Kaufpreis unter dem Betrag des zugehörigen positiven Kapitalkontos, erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsverlust iSd. Abs. 2 (vgl. BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112 unter 4.). Dies gilt bei einem Gesellschafterwechsel gleichermaßen wie beim Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer weiter bestehenden PersGes. gegen eine Abfindung, die sein Kapitalkonto nicht erreicht (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Zum Erwerber s. „Erwerbsgewinn“.

**Veräußerungsbegriff**: Zum Begriff der Veräußerung s. Anm. 60 ff. Eine Nutzungsüberlassung ist bei § 16 (und § 20 UmwStG) nicht ausreichend (s. Anm. 127).

**Veräußerungsbilanz**: Der Veräußerer ist nicht verpflichtet, zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Abs. 2 eine gesonderte Veräußerungsbilanz zu erstellen (s. Anm. 6, 337; BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]).

**Veräußerungsgewinn** ist die Differenz zwischen dem um die Veräußerungskosten gekürzten Veräußerungspreis und dem Wert des BV bzw. des Anteils am BV im Zeitpunkt der Veräußerung (s. Anm. 325). Erstreckt sich der Veräußerungsvorgang über mehrere VZ, entsteht der Veräußerungsgewinn sukzessive durch die Übertragung des jeweiligen BV (BFH v. 24.8.2000 – IV R 42/99, BFH/NV 2001, 246; s. Anm. 302). Zum Einfluss späterer Ereignisse auf den Veräußerungsgewinn s. Anm. 345 ff.

**Veräußerungskosten** sind Kosten, die vom Veräußerer getragen werden und gem. dem Veranlassungsprinzip in einer unmittelbaren sachlichen Beziehung zum Veräußerungsvorgang stehen (s. Anm. 320; BFH v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637 [640]; v. 18.10.2000 – X R 70/97, BFH/NV 2001, 440 f.). Zur nachträglichen Änderung der Veräußerungskosten s. Anm. 347.

**Veräußerungspreis**: Der Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 umfasst neben der Gegenleistung des Erwerbers für die Übertragung des BV die Gesamtheit aller Vorteile in Geld oder Geldeswert, die dem Veräußerer aus Anlass (wirtschaftlicher Zusammenhang) einer Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 zufließen (s. Anm. 305; BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396 [397]). Der Zufluss kann auch von dritter Seite erfolgen (s. Anm. 307). Zur nachträglichen Änderung des Veräußerungspreises s. Anm. 346. Zum Ansatz des Veräußerungspreises im Rahmen einer Betriebsaufgabe s. Anm. 482; s. auch „verdeckte Gewinnausschüttung“.

**Veräußerungsverlust**: Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 kann auch eine negative Größe sein; s. auch „Erwerbsgewinn“. Sofern die Differenz zwischen Veräußerungspreis und Veräußerungskosten nebst Wert des BV bzw. des Anteils am BV negativ ist, liegt ein Veräußerungsverlust vor (s. Anm. 300, 325; BFH v. 12.6.1975 – IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853 [854 f.]).

**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Ein überhöhter oder ein unangemessen niedriger Veräußerungspreis für die Übertragung eines Mitunternehmeranteils kann zu einer vGA führen, wenn KapGes. als Mitunternehmer beteiligt sind (s. Anm. 212 „(Mehr-)Aufwendungen des Erwerbers“ aE und Anm. 226 „Teilentgeltliche Übertragung“).

**Verdeckte Sacheinlage:** Die verdeckte Sacheinlage einer betrieblichen Sachgesamtheit in eine KapGes. führt – egal, ob die Anteile im PV oder BV gehalten werden – zwingend zu einer Gewinnrealisierung. Während die hM mangels Entgelt den Aufgabebetstand als erfüllt ansieht, liegt nach aA ein Veräußerungsvorgang vor (s. zum Ganzen Anm. 62, 102, 170, 266). Zur verdeckten Sacheinlage einer betrieblichen Sachgesamtheit in eine PersGes. bei Buchung der Einlage auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto s. Anm. 106.

**Verlustverrechnung:** Zur Behandlung der Einkünfte nach § 16 im Verlustverrechnungssystem (Verlustausgleich/-abzug/-verrechnungsbeschränkungen) s. Anm. 25, 27.

**Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen:** Zum Sonderrechtstitel der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen s. Anm. 93. Es ist darauf hinzuweisen, dass der GrS des BFH in BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00 (BStBl. II 2004, 95 [97]) dem sog. Typus 2 die Anerkennung versagt hat. Eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen liegt daher nur noch dann vor, wenn die wiederkehrenden Leistungen aus den erzielbaren Nettoerträgen des übergebenen Vermögens (sog. Typus 1) erbracht werden können (zum Ganzen s. auch BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 ff.). Zur Übergangsregelung für vor dem 1.11.2004 abgeschlossene Übergabeverträge, die dem Typus 2 entsprechen, s. BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 74. Mit 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) wird die Möglichkeit einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen auf Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile an originär gewerblich (land- und forstwirtschaftlich, selbständig) tätigen PersGes. sowie bestimmte GmbH-Anteile (§ 10 Anm. 75 ff.; vgl. NEUFANG, StBp. 2008, 70; RÖDER, DB 2008, 146) beschränkt. Diese Neuregelung ist grundsätzlich auf nach dem 31.12.2007 vereinbarte Vermögensübertragungen anwendbar (s. dazu § 52 Abs. 23c Satz 1 idF des JStG 2008 bzw. jetzt § 52 Abs. 23g Satz 1 idF des FamLeistG v. 22.12.2008 [BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136]; beachte aber auch § 52 Abs. 23c Satz 2 bzw. § 52 Abs. 23g Satz 2).

**Vermutungsregeln:** Zur Abgrenzung entgeltlicher von unentgeltlichen Vorgängen anhand widerlegbarer Vermutungsregeln s. Anm. 63.

**Verschleierte Sachgründung:** Zur Gewinnrealisierung bei verschleierter Sachgründung/Sachkapitalerhöhung s. Anm. 102.

**Verzicht:** Der Verzicht des Übernehmers/Erwerbers auf den Erbteil oder Pflichtteil stellt kein Entgelt für eine Betriebsübertragung dar (s. Anm. 64). Die Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit an Erfüllung Statt zur Befreiung des Übertragenden von einer privaten Verbindlichkeit (zB Zugewinnausgleichsanspruch) fällt unter § 16 (s. Anm. 64); dies gilt auch dann, wenn die private Geldschuld durch Schenkung oder Erbfall (wie auf Geldzahlung gerichtete Erbfallschulden) begründet wurde (s. Anm. 80); s. auch „Befreiung von einer privaten Geldschuld“.

**Vollentgeltliche Übertragung:** Zur Bestimmung der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung s. Anm. 70.

**Vorweggenommene Erbfolge:** Zur Qualifizierung der vorweggenommenen Erbfolge als vollentgeltlichen, teilentgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang s. Anm. 90 ff.

**Wahlrechte:** Im Anwendungsbereich des § 16 existieren ungeschriebene Wahlrechte bei der Betriebsverpachtung im Ganzen (s. Anm. 491), bei der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge (s. Anm. 29, 306) und bei der Betriebsverlegung ins Ausland (s. Anm. 17). Bei der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge ist bei Wahl der „Zuflussbesteuerung“ für Veräußerungen seit dem 1.1.2004 die geänderte Verwaltungsauffassung zu beachten, nach der die Besteuerung der in den wiederkehrenden Bezügen enthaltenen Zinsanteile bereits im Zeitpunkt des jeweiligen Zuflusses der Zahlung erfolgt (und zwar als nachträgliche BE), nicht erst dann, wenn der zugeflossene kumulierte Gesamtbetrag der wiederkehrenden Bezüge das stl. Kapitalkonto übersteigt (s. dazu R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR). Das von der FinVerw. im Betriebsstättenerlass bei Überführung einzelner WG in eine ausländ. Betriebsstätte eingeräumte und damit auch bei einer Betriebsverlegung ins Ausland (zu Unrecht) zu gewährende Wahlrecht ist bis 2005 zu beachten; seit 2006 sind § 4 Abs. 1 Satz 3, § 4g idF des SEStEG anzuwenden (s. Anm. 17 und „Betriebsverlegung“). Ein weiteres Wahlrecht begründet der antragsgebundene – nur einmal im Leben für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zu gewährende – Freibetrag nach Abs. 4, wenn der Stpfl. – ggf. in einem VZ – mehrere betriebliche Sachgesamtheiten iSd. Abs. 1 Satz 1 veräußert oder aufgibt (s. Anm. 520, 530); Entsprechendes gilt für die antragsgebundene Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3. Zu den Bewertungswahlrechten nach §§ 20, 24 UmwStG s. Anm. 36, 101, 105.

**Wechsel der Betriebsart:** s. Anm. 416.

**Wert des Betriebsvermögens:** Für die Ermittlung des Werts des BV bzw. des Anteils am BV iSd. Abs. 2 Satz 2 gelten über die Verweisung auf § 4 Abs. 1, § 5 die allgemeinen handels- und strechtl. Bilanzierungsgrundsätze (s. Anm. 335; BFH v. 31.8.2006 – IV R 53/04, BStBl. II 2006, 906 [909]; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472 [476]).

**Wesentliche Betriebsgrundlage:** Die gegenstandsbezogene Komponente des Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils wird durch die Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestimmt (s. Anm. 121, 146, 232). Zur Bejahung einer Veräußerung/Aufgabe iSd. § 16 ist daher erforderlich, dass die in den wesentlichen (nicht allen) Betriebsgrundlagen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Zu den dazu gehörenden WG s. Anm. 121, 232. Zu den Auswirkungen bei Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen s. Anm. 128, 154, 233. Zur Frage, ob bei gemeinsamer Nutzung wesentlicher Betriebsgrundlagen ein Teilbetrieb vorliegt, s. Anm. 143 (s. auch „Teilbetrieb“, „Produktionsbetriebe“).

**Wettbewerbsverbot:** Es ist wie folgt zu unterscheiden:

▶ *Regelfall: Wettbewerbsverbot als Kaufpreisfaktor:* Wird im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ein Wettbewerbsverbot vereinbart, gehört in aller Regel ein hierauf entfallendes Entgelt zum Veräußerungspreis iSd. Abs. 2 Satz 1 (vgl. Anm. 229 und 305). Der Erwerber des Mitunternehmeranteils hat den einheitlichen Anschaffungspreis auf die übernommenen ideellen WG zu verteilen. Das Wettbewerbsverbot ist unselbständiger Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts.

▶ *Wettbewerbsverbot als eigenes WG:* Hat das Wettbewerbsverbot ausnahmsweise neben der Übertragung der Sachgesamtheit iSd. Abs. 1 Satz 1 eine eigenständige

wirtschaftliche Bedeutung, ist die entgeltliche Vereinbarung, den Wettbewerb zu unterlassen, insoweit nicht als Betriebsveräußerung zu beurteilen (zur Anteilsveräußerung s. Anm. 229). Der Betriebserwerber und Begünstigte des Wettbewerbsverbots hat ein immaterielles WG zu aktivieren (s. § 5 Anm. 1586 und Anm. 1760 „Wettbewerbsverbot“).

**Widerstreitende Steuerfestsetzungen:** s. Anm. 420.

**Wiederaufnahmeabsicht:** s. Anm. 418 (betr. Betriebsunterbrechung), Anm. 495 (betr. Betriebsverpachtung im Ganzen), Anm. 426 (betr. Betriebsstilllegung).

**Wiederkehrende Bezüge:** Bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge hat der Veräußerer die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung des Veräußerungsgewinns (Barwert der Rente) im Zeitpunkt der Veräußerung und der Versteuerung der laufenden Bezüge als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 1 iVm. § 24 Nr. 2 im Zuflusszeitpunkt (s. Anm. 306). Zur Bewertung der wiederkehrenden Bezüge s. Anm. 315.

Zur Begünstigung einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge nach Abs. 4 s. Anm. 516.

**Wirtschaftliche Identität:** Die Neuaufnahme einer gewerblichen Tätigkeit steht einer stbegünstigten Veräußerung/Aufgabe nicht entgegen, wenn diese mit der bisherigen Tätigkeit wirtschaftlich nicht identisch ist (s. Anm. 136, 416); s. auch „Tätigkeitseinstellung“.

**Wirtschaftliches Eigentum:** s. Anm. 60 und „Zeitpunkt der Veräußerung/Gewinnrealisierung“.

**Wohnsitzverlegung:** s. Anm. 17; s. auch „Betriebsverlegung“ und „Steuerentstrickung“.

**Zeitliche Rückbeziehung:** s. Anm. 237 ff., 302.

**Zeitpunkt der Altersvoraussetzung für den Freibetrag:** Der Freibetrag gem. Abs. 4 kann nur gewährt werden, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) vollendet hat (s. Anm. 508). Erfolgt die Betriebsveräußerung in Gestalt der rückwirkenden Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in eine KapGes. oder PersGes. zum gemeinen Wert, ist nicht der Abschluss des Einbringungs- oder Umwandlungsvertrags, sondern der Ablauf des rückbezogenen stl. Übertragungsstichtags (§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG) maßgebend.

**Zeitpunkt der Veräußerung/Gewinnrealisierung:** Der Gewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsveräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist verwirklicht, sobald das wirtschaftliche Eigentum am veräußerten BV einvernehmlich auf den Erwerber übergeht (s. Anm. 302; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [902]). Dies entspricht auch dem Zeitpunkt, auf den der Wert des BV bzw. des Anteils am BV gem. Abs. 2 Satz 2 zu ermitteln ist (s. Anm. 336).

**Zerstörter Betrieb/Teilbetrieb** fällt nicht unter § 16 (s. Anm. 120, 143).

**Zuflussbesteuerung:** s. „Wiederkehrende Bezüge“.

**Zugewinnausgleichanspruch:** s. „Befreiung von einer privaten Verbindlichkeit“ und „Verzicht“.

**Zurechnung:** Zur Zurechnung der Veräußerungs-/Aufgabegewinne iSd. § 16 s. Anm. 58, 224, 490.

**Zurückbehalt von Wirtschaftsgütern:** Soweit es sich bei zurückbehaltenen WG des BV um nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, erhöht deren

gemeiner Wert (§ 9 BewG) den Veräußerungspreis (Abs. 3 Satz 7 analog; s. Anm. 305, 315; BFH v. 17.1.1989 – VIII R 370/83, BFH/NV 1989, 698 [699]).

**Zwangsbetriebsaufgabe:** s. Anm. 418 und 438.

**Zwangsbetriebsveräußerung:** Die aus einer wirtschaftlichen oder rechtl. Zwangslage heraus erfolgte (unfreiwillige) Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (zB Enteignung, Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses) hindert nicht die Annahme des Tatbestands iSd. Abs. 1 Satz 1 und der entsprechenden Rechtsfolgen (s. Anm. 60 „Übergang des [wirtschaftlichen] Eigentums“ und Anm. 227 „Ausscheiden aus einer Gesellschaft“).

**Zweistufenmodell:** s. Anm. 287 und 452.

