

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Gesetzliche Regelung einer Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und -unterbrechung durch § 16 Abs. 3b (Steuervereinfachungsgesetz 2011)
- Fundstelle: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

§ 16

Veräußerung des Betriebs

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

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

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

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

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

ESTG § 16

(3) ¹Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3. ²Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. ³Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. ⁴Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen. ⁵Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn. ⁶Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen. ⁷Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. ⁸Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

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

(3b) ¹In den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen gilt ein Gewerbebetrieb sowie ein Anteil im Sinne

des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 nicht als aufgegeben, bis

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

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

(4)–(5) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

...

(34) ¹§ 16 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen. ²§ 16 Absatz 2 Satz 3 und Absatz 3 Satz 2 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1993 erfolgen. ³§ 16 Absatz 3 Satz 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals auf Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 erfolgen. ⁴§ 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist erstmals auf Realteilungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. ⁵§ 16 Absatz 3a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist in allen offenen Fällen anzuwenden. ⁶§ 16 Absatz 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1995 erfolgen; hat der Steuerpflichtige bereits für Veräußerungen vor dem 1. Januar 1996 Veräußerungsfreibeträge in Anspruch genommen, bleiben diese unberücksichtigt. ⁷§ 16 Absatz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals auf Veräußerungen und Realteilungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen. ⁸§ 16 Absatz 5 in der Fassung des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist. ⁹**§ 16 Absatz 3b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I**

S. 2131) ist nur auf Aufgaben im Sinne des § 16 Absatz 3 Satz 1 nach dem 4. November 2011 anzuwenden.

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Kanzler, Die wichtigsten Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, NWB 2011, 525; Meyering/Jeben, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 aus Unternehmenssicht, StuB 2011, 748; Paintner, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick, DStR 2011, 1877; Reimer, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; Scharfenberg/Marbes, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282; Wamke, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Wesentliche ertragsteuerliche Änderungen, EStB 2011, 417; Wendt, Fortführungsfiktion bei Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung nach § 16 Abs. 3b EStG, FR 2011, 1023.

Kompaktübersicht

J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:** Mit der Einfügung des Abs. 3b werden die seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl. III 1964, 124) entwickelten Grundsätze zum Wahlrecht bei der Verpachtung des Betriebs gesetzlich geregelt. Hiernach konnte der Verpächter erklären, ob er die Verpachtung seines Gewerbebetriebs als Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will (s. ausführl. Anm. 491 ff.). Die Neuregelung erfasst sowohl die Betriebsunterbrechung (im engeren Sinne, s. Anm. 418) als auch die Betriebsverpachtung im Ganzen (s. Anm. 491 ff.) und bestimmt, dass der Betrieb nicht als iSd. Abs. 3 Satz 1 aufgegeben gilt, wenn der Stpfl. entweder die Aufgabe ausdrücklich bis spätestens drei Monate nach der Aufgabe gegenüber dem FA erklärt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 und Satz 2), oder dem FA Tatsachen bekannt werden, dass der Betrieb tatsächlich aufgegeben wurde (Abs. 3b Satz 1 Nr. 2). Für den Fall einer verspäteten Aufgabekerklärung, also nach Ablauf von drei Monaten, gilt der Betrieb erst mit Zugang der Aufgabekerklärung als aufgegeben (Abs. 3b Satz 3). Mit der Fiktion des fortgeführten Betriebs wird insbes. in den Fällen einer sog. schleichenden Betriebsaufgabe die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt.

J 11-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2007** s. § 16 Anm. 2.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 3 Satz 2 aE und Abs. 3a werden für bestimmte Entstrickungskonstellationen neu in die Vorschrift eingefügt.

► **BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die seit VZ 2004 geltenden Regelungen des Abs. 4 Satz 1 und 3 werden formell durch das BestG-HBeglG 2004 bestätigt.

► **SteuervereinfachungsG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Neuregelung des Abs. 3b wird in die Vorschrift eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelung tritt nach Art. 18 Abs. 2 StVereinfG 2011 am Tag nach der Verkündung, also am 5. November 2011, in Kraft. Zwar wird die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 34 Satz 9 EStG nicht in Art. 18 Abs. 2 StVereinfG genannt und ist daher die Anwendungsvorschrift gemäß Art. 18 Abs. 1 StVereinfG erst am 1. Januar 2012 in Kraft getreten. Jedoch ordnet bereits Art. 18 Abs. 2 StVereinfG das Inkrafttreten der Neuregelung des § 16 Abs. 3b unmittelbar an. Daher kommt uE der Regelung in Art. 1 Nr. 33 Buchstabe g) in Verbindung mit Art. 18 Abs. 1 StVereinfG nur eine deklaratorische Bedeutung zu. Für Aufgaben vor dem 5.11.2011 gelten die bisherigen Grundsätze weiter (s. auch BTDrucks. 17/5125, 38). J 11-3

Grund und Bedeutung der Änderungen: Die gesetzliche Regelung der Fortführungsfiktion soll – wie das gesamte StVereinfG 2011 – der Vereinfachung und Modernisierung des Besteuerungsverfahrens dienen (BTDrucks. 17/5125, 1). J 11-4

► **Grund der Änderungen:** Dabei soll die gesetzliche Regelung einer Fortführungsfiktion insbes. in den Fällen einer schleichenden Betriebsaufgabe eine sichere Bestimmung des Zeitpunkts der Betriebsaufgabe ermöglichen. Zugleich soll ein aufwendiges Verwaltungsverfahren vermieden und Rechtssicherheit erreicht werden, wenn der Stpfl. keine eindeutige Aufgabeerklärung abgibt (BTDrucks. 17/5125, 38).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Vorschrift folgt im Wesentlichen den bisherigen Rspr.-Grundsätzen und den Anweisungen in R. 16 Abs. 5 und H. 16 Abs. 5 EStH 2010 (s. ausführl. Anm. 418 ff. und 491 ff.). Damit besteht für den Stpfl. die Möglichkeit fort, in den Fällen der Betriebsunterbrechung (im engeren Sinne) und der Betriebsverpachtung ein Wahlrecht auszuüben, ob er bei Abgabe einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung die stillen Reserven sofort versteuern möchte (vgl. Wendt, FR 2011, 1023 [1024]). Durch die gesetzliche Fiktion der Betriebsfortführung bis zur Abgabe einer Aufgabeerklärung oder bis zum Bekanntwerden der tatsächlichen Betriebsaufgabe wird außerdem die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Damit wird

zugleich gewährleistet, dass eine „übersehene Betriebsaufgabe“ nicht in bereits festsetzungsverjährte Zeiträume vorverlegt werden kann. Allerdings ermöglicht die an R 16 Abs. 5 Sätze 6 und 7 EStH 2010 anknüpfende gesetzliche Regelung einer Drei-Monats-Frist für die Erklärung der Betriebsaufgabe gegenüber dem FA eine rückwirkende Aufgabekerklärung selbst dann, wenn sich seit der Aufgabe die Werte iSv. § 16 Abs. 3 geändert haben (vgl. Wendt, FR 2011, 1023 [1025]). Zudem wird durch Abs. 3b Satz 3 sichergestellt, dass eine Aufgabekerklärung nach dem Ablauf der Drei-Monats-Frist des Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 nicht insgesamt als unwirksam, sondern nur als im Zeitpunkt des Eingangs beim FA als wirksam behandelt wird (s. auch Wendt, FR 2011, 1023 [1025]).

► **Verfassungsmäßigkeit:** In verfassungsrechtlicher Hinsicht bestehen gegen die Vorschrift keine Bedenken (so auch Kanzler, NWB 2011, 525 [530]; Reimer, FR 2011, 929 [936]). Insbesondere entfaltet die Neuregelung, soweit sie von den bisherigen Rechtsgrundsätzen abweicht, keine Rückwirkung, denn § 52 Abs. 34 Satz 9 bestimmt die Anwendung der Neuregelung erstmals für den Tag nach der Verkündung.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 3b Satz 1 (Grundsatz der Fiktion der Betriebsfortführung bei Betriebsunterbrechung oder Betriebsverpachtung)

J 11-5 Voraussetzung für die Anwendung der Fortführungsfiktion:

► **Fiktion der Betriebsfortführung bei Betriebsunterbrechung:** Die Vorschrift erfasst zum einen die Betriebsunterbrechung, und zwar nur die Betriebsunterbrechung im engeren Sinne, bei der der Stpfl. die wesentlichen Betriebsgrundlagen nach Einstellung der werbenden Tätigkeit für eine spätere Wiederaufnahme des Betriebs zurückgehalten hat (s. ausführl. § 16 Anm. 417 ff.; Wendt, FR 2011, 1023 [1026]), denn Abs. 3b Satz 1 erfasst als weiteres Tatbestandsmerkmal auch die Betriebsverpachtung im Ganzen, die jedoch einen Unterfall der Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne darstellt (vgl. Wendt, FR 2011, 1023 [1026 f.]).

► **Fiktion der Betriebsfortführung bei Betriebsverpachtung im Ganzen:** Zum anderen betrifft die gesetzliche Neuregelung die Betriebsverpachtung im Ganzen, also die Verpachtung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. ausführl. § 16 Anm. 493 ff.). Nach den vor der Einführung der gesetzlichen Regelung geltenden Grundsätzen der jüngeren BFH-Rspr. erforderte die Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen

nicht die Absicht des Stpfl., die unterbrochene Tätigkeit nach Pachtende wiederaufzunehmen (s. BFH v. 19.3.2009 – IV R 45/06, BFHE 225, 334; BStBl. II 2009, 902 [905]). Die gesetzliche Neuregelung setzt gleichermaßen keine derartige Wiederaufnahmeabsicht voraus (ebenso Wendt, FR 2011, 1023 [1024f.]), denn dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung lässt sich ein subjektives Element nicht entnehmen. Zudem hat der Gesetzgeber klargestellt, dass die bisher angewendeten Grundsätze zum Verpächterwahlrecht, die nicht auf ein subjektives Merkmal abstellten (R 16 Abs. 5 Satz 1 EStH 2010), durch die Neuregelung grds. nicht verändert werden sollen (BTDrucks. 17/5125, 38).

Rechtsfolge des Abs. 3b ist die Fiktion der Fortführung des Gewerbebetriebs oder eines Anteils iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Mitunternehmeranteil) oder Nr. 3 (Anteil eines Komplementärs einer KGaA). Der Anwendungsbereich der Vorschrift auf Mitunternehmer- oder Komplementäranteile ist wohl nur gering, denn eine Verpachtung dieser Anteile kommt nicht in Betracht (s. Wendt, FR 2011, 1023 [1027] mwN) und Fälle einer Betriebsunterbrechung im Sinne eines zeitlich beschränkten Verlustes der Mitunternehmerstellung, zB aufgrund der Einräumung eines Nießbrauchsrechts am Gesellschaftsanteil, haben nur eine geringe praktische Bedeutung (vgl. hierzu Wendt, FR 2011, 1023 [1027f.] mwN). J 11-6

► **Betriebsaufgabe erst bei ausdrücklicher Erklärung gegenüber dem Finanzamt (Abs. 3b Satz 1 Nr. 1):** Die Regelung des Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 bestimmt, dass der Gewerbebetrieb oder ein Anteil iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 erst dann als aufgegeben gelten, wenn der Stpfl. die Aufgabe des Betriebs ausdrücklich gegenüber dem FA erklärt hat. Die Annahme der Betriebsaufgabe setzt zunächst voraus, dass der Stpfl. die Betriebsaufgabe ausdrücklich erklärt. Daher muss sich aus der entsprechenden Erklärung eindeutig ergeben, dass der Stpfl. den Betrieb aufgeben will (s. § 16 Anm. 497). Eine konkludente Aufgabekerklärung genügt daher nach dem Gesetzeswortlaut nicht (anders wohl Wendt, FR 2011, 1023 [1025f.] mwN), denn eine konkludente Erklärung ist keine ausdrückliche Erklärung (vgl. nur Armbrüster in MüKo, BGB, 6. Aufl. 2012, Vor §§ 116–144 BGB Rn. 3).

Einer besonderen Form, zB der Schriftform, bedarf die Aufgabekerklärung nicht. Sie muss gegenüber dem FA abgegeben werden. Dementsprechend genügt es, wenn die Aufgabekerklärung dem zuständigen FA zugegangen ist (vgl. auch § 130 Abs. 1 Satz 1 BGB; Wendt, FR 2011, 1023 [1026]). Daher kommt es nicht darauf an, wann die im FA zuständige Stelle von der Aufgabekerklärung Kenntnis erhält, denn Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 stellt lediglich auf die Erklärung gegenüber dem FA ab. Diese Einschätzung wird auch durch den systematischen Vergleich zur Vorschrift des Abs. 3b Satz 1 Nr. 2, die – wie die Vorschrift des § 173 Abs. 1 AO – ausdrücklich auf das Bekanntwer-

den von Tatsachen abstellt, und zur Vorschrift des Abs. 3b Satz 3, die auf den Eingang der Aufgabenerklärung beim FA abstellt, bestätigt.

► **Betriebsaufgabe erst, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass der Stpfl. den Betrieb iSd. Abs. 3 Satz 1 aufgegeben hat (Abs. 3b Satz 1 Nr. 2):** Die Regelung des Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 bestimmt über den Fall des Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 hinaus, dass der Gewerbebetrieb oder ein Anteil iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 erst dann als aufgegeben gelten, wenn dem FA Tatsachen bekannt werden, nach denen der Stpfl. tatsächlich den Betrieb iSd. Abs. 3 Satz 1 aufgegeben hat. Mit dieser Regelung wird vor allem sichergestellt, dass in den Fällen, in denen der Stpfl. nach der Betriebsunterbrechung oder Betriebsverpachtung im Ganzen den Betrieb zwischenzeitlich tatsächlich iSd. Abs. 3 Satz 1 aufgegeben hat, zB weil die objektive Möglichkeit zur Wiederaufnahme des Betriebs nicht mehr besteht und damit der Betrieb auch ohne Aufgabenerklärung aufgegeben ist (vgl. BFH v. 20.1.2005 – IV R 35/03, BFH/NV 2005, 1046 [1047] mwN), die Besteuerung der stillen Reserven nicht unterbleibt, weil für den VZ der tatsächlichen Betriebsaufgabe bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Die stl. Folge der Betriebsaufgabe tritt erst in dem Zeitpunkt ein, in dem dem FA die Tatsachen bekannt werden, nach denen tatsächlich eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist. Es kommt also für die Annahme der Betriebsaufgabe nicht darauf an, ob und wann der Stpfl. Kenntnis von der Betriebsaufgabe hatte (so auch Wendt, FR 2011, 1023 [1026]). Die Vorschrift stellt vielmehr darauf ab, wann dem FA diese Tatsachen bekannt geworden sind. Wie bei der Anwendung des § 173 Abs. 1 AO kommt es also darauf an, wann der zuständige Mitarbeiter Kenntnis von diesen Tatsachen erlangt hat (ebenso Wendt, FR 2011, 1023 [1026]; zu den Einzelheiten von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 173 AO Rn. 183ff.).

■ Absatz 3b Satz 2 (Zulässigkeit einer rückwirkenden Aufgabenerklärung)

J 11-7 **Voraussetzung für die Rückwirkung der Aufgabenerklärung nach Abs. 3b Satz 2:** Die Ausnahmenvorschrift des Abs. 3b Satz 2 ermöglicht es dem Stpfl., die Betriebsaufgabe gegenüber dem FA auch rückwirkend zu erklären, wenn zwischen dem vom Stpfl. bestimmten Aufgabzeitpunkt und der Abgabe der Aufgabenerklärung gegenüber dem FA nicht mehr als drei Monate vergangen sind. Da es sich bei der Aufgabenerklärung um eine empfangsbedürftige Willenserklärung handelt, kommt es – wie bei Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 – auf den Zeitpunkt des Zugangs der Erklärung beim zuständi-

gen FA an. Dabei ist der Drei-Monats-Zeitraum gem. § 108 AO zu berechnen.

Das Gesetz stellt nur auf den Zeitraum zwischen der Betriebsaufgabe und der Abgabe der Aufgabeerklärung ab und knüpft die Rückwirkung der Betriebsaufgabe nicht an weitere Voraussetzungen. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob sich die Werte iSd. des Abs. 3 geändert haben. Damit kann der Stpfl. nunmehr innerhalb des Drei-Monats-Zeitraums bei einer erheblichen Änderung der Werte iSd. Abs. 3 steuergestaltend die Betriebsaufgabe rückwirkend herbeiführen und die Besteuerung eines höheren Veräußerungsgewinns vermeiden (so auch Wendt, FR 2011, 1023 [1025]).

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 3b Satz 2 die Betriebsaufgabe bereits zu dem vom Stpfl. bestimmten Zeitpunkt an. Dies gilt auch, wenn die Aufgabeerklärung gegenüber dem FA – innerhalb der Drei-Monats-Frist – im Jahr nach der Betriebsaufgabe abgegeben wird. Geht die Aufgabeerklärung dagegen nach Ablauf des Drei-Monats-Zeitraums beim FA ein, folgt hieraus, dass die Aufgabeerklärung nicht auf den vom Stpfl. bestimmten Aufgabezeitpunkt zurückwirkt. J 11-8

■ Absatz 3b Satz 3 (Wirkung einer verspäteten Aufgabeerklärung)

Abs. 3b Satz 3 bestimmt zum einen, dass eine verspätet – nach dem Ablauf des Drei-Monats-Zeitraums iSd. Abs. 3b Satz 2 – abgegebene Aufgabeerklärung stl. nicht unbeachtlich, sondern gleichwohl wirksam ist (so auch Wendt, FR 2011, 1023 [1025]). Zum anderen bestimmt die Vorschrift, dass der Betrieb erst im Zeitpunkt des Zugangs der Aufgabeerklärung beim FA als aufgegeben gilt. Soll daher die Abgabe der Aufgabeerklärung der (zulässigen) Steuergestaltung dienen, muss der Stpfl. darauf achten, dass die Aufgabeerklärung tatsächlich innerhalb des Drei-Monats-Zeitraumes beim FA eingeht. Es ist deshalb empfehlenswert, die Aufgabeerklärung beweisicher und auch inhaltlich eindeutig abzugeben. J 11-9

