TAXACADEMY

Rechtsstand 2024

Einkommensteuer Aufbauwissen

§ 16 EStG

Skript zum Online-Training

Inhalt

1 Überblick 1

2 Betriebsveräußerung im Ganzen, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG 2

2.1 Veräußerung 2

2.2 Gewerbebetrieb 2

2.2.1 Merkmale des ganzen Gewerbebetriebs 3

2.2.1.1 Selbständiger Organismus 3

2.2.1.2 Wesentliche Betriebsgrundlagen 3

2.2.1.3 Rückbehalt von Betriebsvermögen 5

2.2.2 Einheitlicher Vorgang 6

2.2.3 Entgelt 7

2.2.3.1 Entgeltformen 8

2.2.3.2 Wiederkehrende Leistungen 8

2.3 Einheitstheorie und Trennungstheorie 9

2.3.1 Übertragung auf einen Erwerber 9

2.3.2 Beendigung der gewerblichen Tätigkeit 10

2.4 Teilbetrieb 10

2.4.1 Organisatorisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs 10

2.4.2 Ausstattung mit gewisser Selbständigkeit 11

2.4.3 Eigenständige Lebensfähigkeit 11

2.4.4 Veräußerung des Teilbetriebs 12

2.4.4.1 Rückbehalt von Wirtschaftsgütern 12

2.4.4.2 Regelmäßige Anwendungsfälle von Teilbetriebsveräußerungen 12

2.5 100%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft 13

2.5.1 Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft 14

2.5.2 Beteiligung am Nennkapital 14

2.5.3 Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen 15

2.5.4 Veräußerung 15

3 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG 17

3.1 Mitunternehmer 17

3.2 Mitunternehmeranteil 18

3.2.1 Wesentliche Betriebsgrundlagen 18

3.2.2 Rückbehalt un-/wesentlicher Betriebsgrundlagen 19

3.3 Entgeltliche Veräußerung 19
3.4 Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft 20
3.5 Übertragung auf einen Erwerber 21
3.6 Einheitlicher Vorgang 21
3.7 Einstellung der gewerblichen Tätigkeit 22

4 Betriebsaufgabe 23
4.1 Veräußerung oder Entnahme 23
4.2 Aufgabewille und Aufgabeerklärung 24
4.3 Beendigung der gewerblichen Tätigkeit 24
4.4 Wesentliche Betriebsgrundlagen 25
4.5 Einheitlicher Vorgang 25
4.5.1 Aufgabehandlungen 25
4.5.2 Angemessener Aufgabezeitraum 25
4.6 Realisationszeitpunkt 26
4.7 Veräußerung i.S.v. § 16 Abs. 3 S. 5 EStG 26
4.8 Besonderheiten 26
4.8.1 Fiktive Betriebsaufgabe durch Entstrickung, § 16 Abs. 3a EStG 26
4.8.2 Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung 27

5 Realteilung 29
5.1 Übertragung in ein anderes Betriebsvermögen 30
5.2 Buchwertfortführung des Übernehmers 31
5.3 Spitzenausgleich 31
5.3.1 Sperrfrist bei Veräußerung/Entnahme 32
5.3.2 Veräußerung oder Entnahme 32
5.3.3 Wesentliche Betriebsgrundlage 32
5.4 Sperrfrist 32
5.5 Rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts 33
5.6 Realteilung bei un-/mittelbaren Übertragungen auf Körperschaften 34

6 Veräußerungs-/Aufgabegewinn 36
6.1 Veräußerungsgewinn 36
6.1.1 Veräußerungspreis 36
6.1.2 Wiederkehrende Bezüge 37
6.1.3 Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises 39
6.2 Aufgabegewinn 39

6.3 Veräußerungs-/aufgabekosten 40
6.4 Wert des Betriebsvermögens 41

7 Begünstigungen im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe 43
7.1 Überblick 43
7.2 Freibetrag 43
7.3 Fünftelregelung 44
7.4 Reduzierter Durchschnittssteuersatz 45

8 Auswirkungen auf andere Steuerarten 47
8.1 Umsatzsteuer 47
8.2 Gewerbesteuer 47
8.3 Grunderwerbsteuer 47

1 Überblick

Ende gewerbliche Tätigkeit

1 Gemäß § 16 Abs. 1 EStG gelten Gewinne aus der Veräußerung ganzer Gewerbebetriebe (oder Teilbetriebe), eines gesamten Mitunternehmeranteils sowie des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 EStG. Dies stellt einen besonderen Tatbestand dar und ist vom laufenden Gewinn des Veranlagungszeitraums exakt abzugrenzen. Der entsprechende Gewerbebetrieb bzw. Teilbetrieb hört danach in seiner bisherigen Form auf zu bestehen. Sämtliche Wirtschaftsgüter werden insgesamt veräußert (Betriebsveräußerung im Ganzen) oder teilweise in das Privatvermögen entnommen bzw. veräußert (Betriebsaufgabe) oder an Gesellschafter „verteilt" (Realteilung).

2 Damit bildet die Besteuerung von Gewinnen aus Betriebs- und Anteilsveräußerungen, sowie die Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG, den Abschluss der gewerblichen Einkünfteerzielung. Sämtliche Wertzuwächse, die in der betrieblichen Sphäre erzielt wurden, unterliegen letztmalig im betrieblichen Bereich der Besteuerung. Eine solch kumulierte Realisation aller stillen Reserven führt regelmäßig zu einer enormen Steuerbelastung, die durch besondere Regelungen (Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, ermäßigter Steuersatz sowie die Fünftelregelung für außerordentliche Einkünfte gem. § 34 EStG) begünstigt und abgemildert wird.

3 Die Schlussbesteuerung nach § 16 EStG erfolgt analog bei der Beendigung einer selbständigen Tätigkeit, § 18 Abs. 3 S. 2 EStG, sowie bei Land- und Forstwirtschaft nach § 14 EStG[1], durch Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

[1] Für Altfälle ist § 14 S. 2 EStG i. V. m. § 14a EStG zu beachten.

2 Betriebsveräußerung im Ganzen, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

4 Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs sind gem. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG den **gewerblichen Einkünften** zuzuordnen. Dabei gelten Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital umfassen, nach gesetzlicher Fiktion als eigener Teilbetrieb, mit der Folge, dass die Veräußerung der gesamten Beteiligung an der Kapitalgesellschaft den Veräußerungstatbestand nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 2. HS EStG erfüllt.

Gewerbliche Einkünfte

5 Eine Betriebsveräußerung im Ganzen liegt vor bei

Tatbestandsmerkmale

- Übertragung
- des gesamten Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs mit all seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen
- in einem einheitlichen Vorgang
- gegen Entgelt auf einen Erwerber
- unter Beendigung der eigenen gewerblichen Tätigkeit sofern der Erwerber in der Lage ist, den erworbenen Betrieb weiterzuführen.

2.1 Veräußerung

6 Für die Veräußerung ist der Übergang des **wirtschaftlichen Eigentums** auf ein anderes (Steuer-) Rechtssubjekt gegen Entgelt maßgeblich.[2] Eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung i.S.v. § 39 Abs. 1 AO ist entbehrlich. Demnach muss der Erwerber wirtschaftlich i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO über den Gegenstand verfügen können, dass der zivilrechtliche Eigentümer von der Einwirkung ausgeschlossen ist. Der Abschluss des Kaufvertrags ist als Verpflichtungsgeschäft damit allein nicht ausreichend für eine Veräußerung.

Veräußerung

2.2 Gewerbebetrieb

7 Grundvoraussetzung für die Rechtsfolge der Betriebsveräußerung im Ganzen ist, dass ein Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG mit gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vorhanden ist.

Gewerbebetrieb

[2] BFH, Beschluss v. 19.07.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993,S. 897.

8 Für die Einstufung eines Gewerbebetriebs wird insoweit dem **engen Betriebsbegriff** gefolgt, wonach jede gewerbliche Tätigkeit einen eigenen Gewerbebetrieb darstellt. Infolgedessen können Einzelunternehmer bei Ausübung mehrerer gewerblicher Tätigkeiten mehrere Gewerbebetriebe unterhalten und auch i.S.v. § 16 EStG veräußern.[3]

Enger Betriebsbegriff

9 Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften haben i.S.d. § 8 Abs. 2 KStG bzw. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur einen Gewerbebetrieb.[4] Grundsätzlich ist § 16 EStG auch bei Kapitalgesellschaften nach § 8 Abs. 1 KStG anwendbar, die spezielleren Normen des KStG zur Liquidation, §§ 11 bis 13 KStG, haben allerdings Vorrang.[5]

2.2.1 Merkmale des ganzen Gewerbebetriebs

10 Der Gewerbebetrieb muss ein selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens sein und mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.

2.2.1.1 Selbständiger Organismus

11 Die gewerbliche Tätigkeit erfordert gem. § 15 Abs. 2 EStG die selbständige nachhaltige Betätigung mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Daraus folgt, dass der Betrieb eine entsprechende Struktur zur Ausübung einer solchen Tätigkeit benötigt. Dies äußert sich regelmäßig durch einen eigenen Kundenstamm und Einkaufs-/Lieferbeziehungen.

Selbständigkeit

12 Auch ein Betrieb im Aufbau kann u. U. einen ganzen Gewerbebetrieb i.S.v. § 16 EStG darstellen, sofern die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und mit Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit ein selbständiger Organismus zu erwarten ist.[6]

2.2.1.2 Wesentliche Betriebsgrundlagen

13 Der gesamte Gewerbebetrieb wird von den wesentlichen Betriebsgrundlagen geprägt, die zumindest im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen.

Wesentliche Betriebsgrundlagen

14 Sowohl Rechtsprechung als auch Finanzverwaltung definieren die Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage anhand der funktional-quantitativen Betrachtungsweise.[7] Demnach handelt es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn aus **funktionaler** oder **quantitativer** Sicht die Wesentlichkeit zu bejahen ist:

- **Funktionale Betrachtungsweise**

  Funktionale Betrachtungsweise

  Eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage liegt vor, wenn diese dem Betrieb und der gewerblichen Tätigkeit dient und für die Erreichung des Betriebszwecks unerlässlich ist.[8] Die Wesentlichkeit ist von der jeweiligen Branche/Tätigkeit abhängig.

  Für die funktionale Wesentlichkeit wird regelmäßig auf das Kriterium der Möglichkeit kurzfristiger Wiederbeschaffung abgestellt. Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind grundsätzlich als funktional wesentlich einzustufen, wenn sie nicht

---

3 Ständige Rspr. des BFH, bspw. Urteil v. 13.07.2016, VIII R 56/13, BStBl. II 2016,S. 936. Dies gilt auch für Mitunternehmerschaften, die Einkünfte nach § 18 EStG erzielen. Die Begünstigungen nach § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 3 EStG sind allerdings jeweils nur einmal möglich.

4 BFH, Urteil v. 13.7.2016, VIII R 56/13, BStBl. II 2016,S. 936.

5 Für steuerpflichtige Körperschaften – mit gewerblichen Einkünften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG – ist § 16 EStG anwendbar.

6 BFH, Urteil v. 07.11.1991, IV R 50/90, BStBl. II, 1992,S. 380.

7 BFH, Urteil v. 07.04.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011,S. 467; H 16 (5) „Wesentliche Betriebsgrundlagen".

8 BFH, Urteil v. 17.04.1997, BStBl. II 1998, 388; BFH, Urteil v. 11.10.2007, BStBl. II 2008,S. 220.

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

ID: 0130-01-02-01-01-24