



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

# Einkommensteuer Aufbauwissen

---

## § 16 EStG

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Überblick</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Betriebsveräußerung im Ganzen, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG</b>	<b>2</b>
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
<b>3</b>	<b>Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG</b>	<b>17</b>
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
<b>4</b>	<b>Betriebsaufgabe .....</b>	<b>23</b>
4.1	Veräußerung oder Entnahme .....	23
4.2	Aufgabewille und Aufgabekerklärung .....	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 Aufgabzeitraum .....	25
4.6	Realisationszeitpunkt .....	26
4.7	Veräußerung i.S.v. § 16 Abs. 3 S. 5 EStG.....	26
4.8	Besonderheiten .....	27
4.8.1	Fiktive Betriebsaufgabe durch Entstrickung, § 16 Abs. 3a EStG.....	27
4.8.2	Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung .....	27
<b>5</b>	<b>Realteilung .....</b>	<b>29</b>
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.....	33
5.5	Rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts .....	33
5.6	Realteilung bei un-/mittelbaren Übertragungen auf Körperschaften .....	34
<b>6</b>	<b>Veräußerungs-/Aufgabegewinn .....</b>	<b>36</b>
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
<b>7</b>	<b>Begünstigungen im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe .....</b>	<b>43</b>
7.1	Überblick.....	43
7.2	Freibetrag .....	43
7.3	Fünftelregelung.....	44
7.4	Reduzierter Durchschnittssteuersatz .....	45
<b>8</b>	<b>Auswirkungen auf andere Steuerarten .....</b>	<b>47</b>
8.1	Umsatzsteuer .....	47
8.2	Gewerbsteuer.....	47
8.3	Grunderwerbsteuer.....	47

# 1 Überblick

- 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). **Ende gewerbliche Tätigkeit**
- 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<sup>1</sup>, durch Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

---

<sup>1</sup> 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



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

**8 Übungen**

- 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.<sup>2</sup> 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**

---

<sup>2</sup> BFH, Beschluss v. 19.7.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 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.<sup>3</sup> **Enger Betriebsbegriff**

9 Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften haben i.S.d. § 8 Abs. 2 KStG bzw. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur einen Gewerbebetrieb.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup>

### 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.<sup>6</sup>

#### 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.<sup>7</sup> Demnach handelt es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn aus **funktionaler** oder **quantitativer** Sicht die Wesentlichkeit zu bejahen ist:

##### ► 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.<sup>8</sup> Die Wesentlichkeit ist von der jeweiligen Branche/Tätigkeit abhängig. **Funktionale Betrachtungsweise**

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

<sup>3</sup> Ständige Rspr. des BFH, bspw. Urteil v. 13.7.2016, VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 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.

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

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

<sup>6</sup> BFH, Urteil v. 7.11.1991, IV R 50/90, BStBl. II, 1992, 380.

<sup>7</sup> BFH, Urteil v. 7.4.2010, I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; H 16 (5) „Wesentliche Betriebsgrundlagen“ EStH.

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 17.4.1997, BStBl. II 1998, 388; BFH, Urteil v. 11.10.2007, BStBl. II 2008, 220.

kurzfristig wiederbeschafft werden können. Eine Ausnahme ist bei kurzfristig wiederbeschaffbaren Wirtschaftsgütern anzunehmen, die das einzige Wirtschaftsgut zur Leistungserbringung darstellen.<sup>9</sup> So wurde z. B. das Inventar eines Groß-/ Einzelhändlers als nicht funktional wesentlich eingestuft.<sup>10</sup> Insbesondere (Betriebs-) Grundstücke, Bürogebäude und Verkaufsräume sind jedoch regelmäßig funktional wesentlich, sofern eine tatsächliche betriebliche Nutzung vorliegt. Auch immaterielle Wirtschaftsgüter sind unter den übrigen Voraussetzungen grundsätzlich funktional wesentlich, unabhängig von deren Bilanzierungsfähigkeit. Dies hat der BFH hinsichtlich des immateriellen Wirtschaftsguts „Bezeichnung für den Betrieb“ bestätigt.<sup>11</sup>

Kassenbestände, Bankguthaben und Forderungen werden hingegen grundsätzlich nicht als funktional wesentlich eingestuft, ebenso wie Verbindlichkeiten und Rückstellungen.<sup>12</sup>

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist dadurch gekennzeichnet, dass keine ausschließliche betriebliche Nutzung vorliegt; damit ist in der Regel auch keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage vorhanden.

**Beispiel:** Der Fabrikant F hat auf einem Betriebsgrundstück eine eigene Produktionshalle errichten lassen. Ohne diese Fertigungshalle kann F die Produktion nicht aufrechterhalten. Folglich dient diese Halle dem Fertigungsbetrieb und stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar.



**Beispiel:** Juwelier J hat eine Goldschmiede mit einer kleinen Fertigungshalle von seinem Vater übernommen. J hat nach Übernahme des Betriebs die Tätigkeit auf einen reinen Schmuckhandel umgestellt und die eigene Fertigung aufgegeben. Die nunmehr ungenutzte Halle ist allerdings noch im Betriebsvermögen. Weil der Betrieb des J nunmehr allein auf Schmuckhandel ausgerichtet ist, stellt die ungenutzte Halle keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage mehr dar. Das Wirtschaftsgut Halle ist für den Handel nicht mehr unerlässlich. Die Halle kann allerdings noch eine quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage verkörpern.



#### ► **Quantitative Betrachtungsweise**

Aus quantitativer Sicht sind die in einer Sachgesamtheit enthaltenen erheblichen stillen Reserven maßgeblich. Das Wirtschaftsgut selbst muss nicht unmittelbar der gewerblichen Tätigkeit dienen. Welche Kriterien zur Erheblichkeit stiller Reserven führen, ist nicht abschließend geklärt. Allerdings dient das Verhältnis der stillen Reserven zu den gesamten stillen Reserven der Sachgesamtheit (z. B. ganzer Betrieb) als Maßstab.

**Quantitative  
Betrachtungsweise**

**Weiterführung Beispiel:** Juwelier J hat die ungenutzte und vollständig abgeschriebene Fertigungshalle weiterhin im Betriebsvermögen mit einem Erinnerungswert von 1 € als Buchwert erfasst. Der Verkehrswert dieser Halle beträgt 400 T€, während sich die stillen Reserven des restlichen Anlagevermögens auf 80 T€ belaufen. Die Halle stellt weiterhin keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar. Die darin enthaltenen stillen Reserven von 400 T€ können allerdings zur Qualifikation als quantitativ wesentliche



<sup>9</sup> BFH, Urteil v. 13.9.1994, X B 157/94, BFH/NV 1995, 385.

<sup>10</sup> BFH, Urteil v. 20.2.2008, X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306.

<sup>11</sup> BFH, Urteil v. 20.3.2017, X R 11/16, BStBl. II 2017, 992.

<sup>12</sup> BFH, Urteil v. 5.11.1985, VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53.





**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://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.