
Betriebsveräußerung nach § 16 EStG

Jens Wingenfeld, StB



► Problembeschreibung

Steuerpflichtiger A hat sein ganzes Leben hart gearbeitet und sich ein Einzelunternehmen aufgebaut. Da er keine Kinder hat, möchte er sein Einzelunternehmen im Ganzen veräußern. Die Bilanz auf den Veräußerungszeitpunkt hat vereinfacht folgendes Aussehen (Werte in TEUR):

| Aktiva | | | Passiva | | |
|---------------|------------|--------------|----------------|--------------|------|
| | Buchwert | Verkehrswert | Buchwert | Verkehrswert | |
| Grundstücke | 500 | 1000 | Eigenkapital | 400 | 900 |
| Beteiligungen | 100 | 1000 | Fremdkapital | 300 | 1300 |
| Rest | 100 | 200 | | | |
| | 700 | 2200 | 700 | 2200 | |

Wo ist das Problem?



▶ Einkünfte aus Gewerbebetrieb

laufende Einkünfte (Normalfall)



- keine Zusammenballung der Aufdeckung von stillen Reserven über mehrere VZ auf einmal
- normaler Tarif § 32a EStG
- kein § 34 EStG
- kein Freibetrag
- unterliegen der Gewerbesteuer

Veräußerungs-Aufgabegewinne



- Zusammenballung der Aufdeckung von stillen Reserven über mehrere VZ auf einmal
- gesonderter Tarif § 34 Abs. 1 oder auf Antrag § 34 Abs. 3 EStG
- Freibetrag
- unterliegen grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer (Ausnahme § 7 S. 2 GewStG)



▶ die Rechtsgrundlage bei der Veräußerung

§ 16 Veräußerung des Betriebs

(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.

← Einzelunternehmen
bzw. Teilbetrieb

← ganzer
Mitunternehmeranteil

← keine Teilanteils-
veräußerung



▶ Ermittlung des Gewinns

§ 16 Veräußerung des Betriebs

(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.



Wechsel bei EÜR zu Bilanzierung



▶ Rechtsgrundlage Betriebsveräußerung

§ 16 Veräußerung des Betriebs

(3) ¹Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3. ...

⁷Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen.

← auch Betriebsaufgabe
unschädlich

← Wertansatz bei
Betriebsaufgabe



► Anwendungsbereich des § 16 EStG

Veräußerung oder Aufgabe

des ganzen Gewerbebetriebs,
eines Teilbetriebs
oder einer betrieblichen
Beteiligung einer KapGes von
100 %

des gesamten
Mitunternehmeranteils
i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1
Nr. 2 EStG

des gesamten Anteils eines
Komplementärs einer KGAA
i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3
EStG

§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG



▶ Wann liegt eine Betriebsveräußerung im Ganzen vor?

R 16 Veräußerung des gewerblichen Betriebs

Betriebsveräußerung im Ganzen

(1) ¹Eine Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs liegt vor, wenn

- der Betrieb
- mit seinen wesentlichen Grundlagen
- gegen Entgelt
- in der Weise auf einen Erwerber übertragen wird, dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann.
- ²Nicht erforderlich ist, dass der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt.



▶ R H 16 Abs. 8 EStH „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“

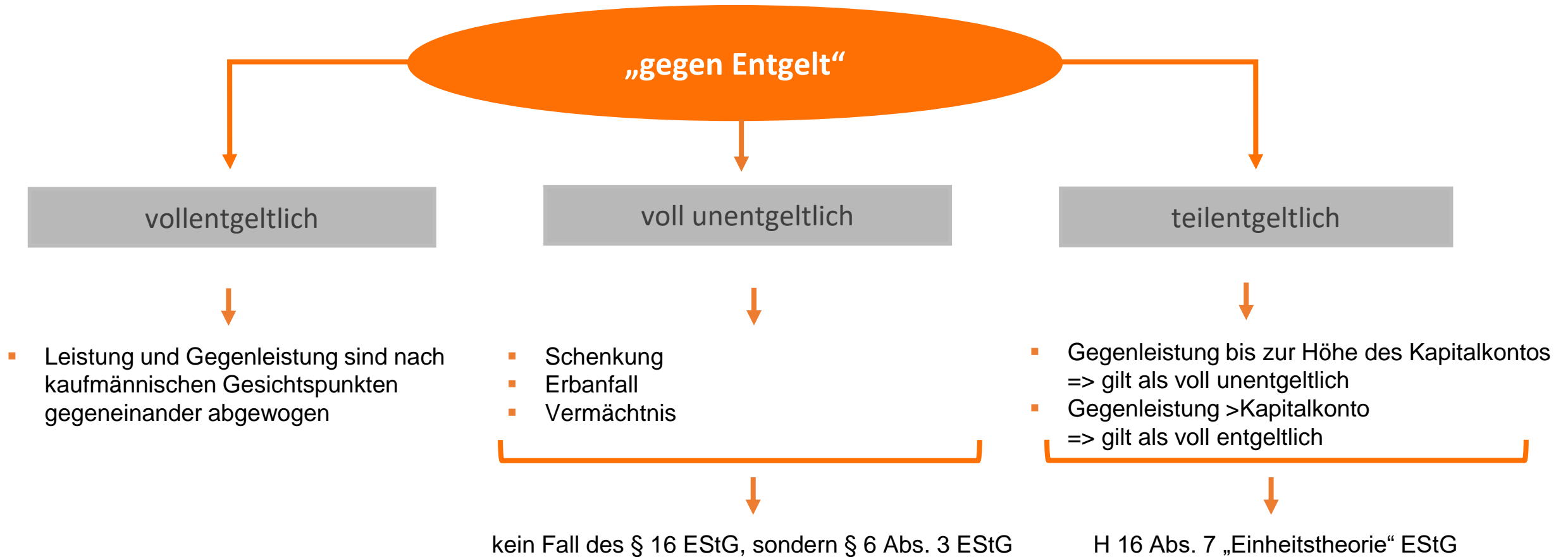


Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszweckes erforderlich sind und für die Betriebsführung ein besonderes wirtschaftliches Gewicht besitzen

Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven gebunden sind.



Betriebsveräußerung nach § 16 EStG





Was ist ein Teilbetrieb?

- ein mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter
- organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebes
- der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist
- und für sich lebensfähig ist
- keine Bedingung: völlig selbständige Organisation mit eigener Buchführung



siehe R 16 Abs. 3 S. 1 EStR



▶ Teilbetriebsfiktion

- **„Als Teilbetrieb gilt auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; ...“**



gilt jedoch nur dann, wenn die gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im steuerlichen Betriebsvermögen gehalten wird! (einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft)



siehe 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG i. V. m. R 16 Abs. 3 S. 6-8 EStH



Betriebsveräußerung nach § 16 EStG

Fall 1:

Der Steuerpflichtige S hält in seinem steuerlichen Einzelunternehmen (als gewillkürtes Betriebsvermögen) die 100 %-ige Beteiligung an der X-GmbH.

Sie ist mit den Anschaffungskosten von 100 TEUR bilanziert.

Heute verkauft er die Beteiligung zum Verkehrswert von 1 Mio. EUR.

Frage:

Welche steuerlichen Auswirkungen hat der Vorgang bei S?



Abwandlung Fall 1:

Der Steuerpflichtige S hält in seinem steuerlichen Privatvermögen die 100 %-ige Beteiligung an der X-GmbH.
Die Anschaffungskosten betragen 100 TEUR
Heute verkauft er die Beteiligung zum Verkehrswert von 1 Mio. EUR.

Frage:

Welche steuerlichen Auswirkungen hat der Vorgang bei S?



Betriebsveräußerung nach § 16 EStG

Fall 2:

Der Steuerpflichtige S ist an der SZ-OHG zu 50 % beteiligt.

Weiterhin hat SZ ein in seinem Privateigentum stehendes Grundstück an die OHG gegen ein angemessenes Entgelt vermietet.

Heute überträgt S die gesamte 50 % Beteiligung an T, das Grundstück vermietet er weiterhin an die OHG.

Frage:

Welche steuerlichen Auswirkungen hat der Vorgang bei S?



▶ Rechtsgrundlage Betriebsveräußerung

§ 16 Veräußerung des Betriebs

(4) ¹Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45 000 Euro übersteigt.

²Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren.

³Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 Euro übersteigt.

Freibetrag
grundsätzlich 45
TEUR

einmal im Leben

aber Abschmelzung!



Betriebsveräußerung nach § 16 EStG

Fall 3:

Der Steuerpflichtige S ist 60 Jahre alt und erfüllt alle Voraussetzungen für die begünstigte Betriebsveräußerung nach § 16 EStG.

Gemäß der Vorschrift des § 16 Abs. 2 EStG beträgt die Höhe des Veräußerungsgewinns

- a) 100 TEUR
- b) 150 TEUR
- c) 300 TEUR

Frage:

Wie hoch ist jeweils der Freibetrag?



Tarifbegünstigung

§ 34 Außerordentliche Einkünfte

- (1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen.
- ²Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.
- ³Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer.
- ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet.

Regelfall:
Fünftelregelung

← allgemeine Aussage: wenn außerordentliche EK (wie in Abs. 2 aufgeführt), dann besonderer Tarif

← verbale Beschreibung Fünftelregelung

← Besonderheit bei negativen „normalen“ Einkünften

← keine Doppelbegünstigung § 6b EStG und § 34 Abs. 1 EStG



▶ Kann man hieraus eine Formel herleiten?

²Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt

das Fünffache

des Unterschiedsbetrags

zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen)

und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.



▶ Fallanwendung Fünftelregelung

Fall:

A ist 65 Jahre alt und alleinstehend. Er veräußert seinen ganzen Gewerbebetrieb, der Veräußerungsgewinn hieraus – ermittelt nach den Vorschriften des § 16 Abs. 2 EStG und nach Freibetrag – beträgt 100 TEUR. Sein zvE im Sinne des § 2 Abs. 5 EStG ohne den Veräußerungsgewinn betrage 50 TEUR EUR.

Frage:

Wie wird für den VZ 2020 konkret der Veräußerungsgewinn besteuert?



▶ Steuer auf außerordentliche EK

Norm



- verbleibendes zu versteuernde Einkommen
- darauf Steuer nach § 32a Abs. 1 EStG
- 1/5 des Veräußerungsgewinnes
- Summe verbleibendes zVE + 1/5 des V-Gewinns
- Differenz der Steuerwerte
- **Differenz mal 5**

Anwendung



50 TEUR

12141 EUR

20 TEUR

70 TEUR

20436 EUR

8295 EUR

41475 EUR



Tarifbegünstigung

§ 34 Außerordentliche Einkünfte

- (3) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 5 Millionen Euro nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. ²Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 Prozent. ³Auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) sind vorbehaltlich des Absatzes 1 die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden. ⁴Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. ⁵Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des Satzes 1, kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn beantragen. ⁶Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

Sonderfall auf
Antrag: 56 % des
durchschnittlichen
Steuersatzes



▶ Fallanwendung § 34 Abs. 3 EStG

Fall:

A ist 65 Jahre alt und alleinstehend. Er veräußert seinen ganzen Gewerbebetrieb, der Veräußerungsgewinn hieraus – ermittelt nach den Vorschriften des § 16 Abs. 2 EStG nach Freibetrag – beträgt 100 TEUR. Sein zvE im Sinne des § 2 Abs. 5 EStG ohne den Veräußerungsgewinn betrage 50 TEUR EUR.

Frage:

Wie wird für den VZ 2020 konkret der Veräußerungsgewinn besteuert, wenn A den Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG stellt?



▶ Fallanwendung § 34 Abs. 3 EStG

Lösung:

- außerordentliche EK 100 TEUR (max. 5 Mio. EUR)
- Steuer auf gesamtes zvE von 150 TEUR 54036 EUR
- durchschnittlicher Steuersatz auf gesamtes zvE: 36,024 %
- davon 56 % 20,17344% (mindestens 14 %)
- Steuer auf außerordentliche EK 20173,44 EUR



▶ EK aus § 16 EStG: keine GewSt

§ 7 Gewerbeertrag

²Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,

soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.



▶ Fallanwendung § 34 Abs. 3 EStG

Fall:

An einer OHG sind zu jeweils 50 % die natürliche Person A beteiligt sowie die A-GmbH.

Heute verkauft A seinen gesamten Anteil an der OHG, morgen die A-GmbH.

Frage:

Welche ertragsteuerlichen Auswirkungen hat der Vorgang jeweils?