

§ 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.

(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.

(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. ⁵§ 6 Absatz 5 Satz 7 gilt entsprechend. ⁶Soweit 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. ⁷Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen. ⁸Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. ⁹Bei 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 Aufgabenerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird. ³Wird die Aufgabenerklärung nicht spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen

§ 16 | Veräußerung des Betriebs

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 Aufgabebekanntmachung beim Finanzamt eingeht.

(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.

(5) Werden bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden, Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar von einem nicht von § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Mitunternehmer übertragen, ist abweichend von Absatz 3 Satz 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 bis 5 des Umwandlungssteuergesetzes weiter überträgt; § 22 Absatz 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.

Verwaltung: R 16 (1) bis R 16 (14) EStR idF EStÄR 2012, BStBl. I 2013, 276; R 7.1 GewStR 2009, BStBl. I 2010, Sonder-Nr. 1/2010; BMF v. 13.1.1993 und v. 26.2.2007, BStBl. I 1993, 80 und BStBl. I 2007, 269 – vorweggenommene Erbfolge; v. 20.12.2005, BStBl. I 2006, 7 – Freibetrag nach § 16 Abs. 4 und Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG; v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 – Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung (geändert durch BMF v. 27.12.2018, BStBl. I 2019, 11); v. 11.3.2010, BStBl. I 2010, 227 – Einkommensteuerliche Behandlung v. wiederkehrenden Leistungen i.Z.m. einer Vermögensübertragung (geändert durch BMF v. 6.5.2016, BStBl. I 2016, 476); v. 22.11.2016, BStBl. I 2016, 1326 – Anwendungsschreiben zu § 16 Abs. 3b EStG; v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6 – Realteilung; Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 und Abs. 5 EStG; v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 (geändert durch BMF v. 5.5.2021, BStBl. I 2021, 696) – Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 u. 5, Gesamtplanbetrachtung bei §§ 16, 34.

A. Grundaussagen der Vorschrift		III. 100-prozentige Kapitalgesellschaftsbeteiligung als Objekt der Veräußerung (Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2).	
I. Regelungsgegenstand im Überblick.	1		51
II. Systematische Einordnung.		IV. Die (entgeltliche) Veräußerung.	
1. Veräußerungs- und Aufgabegewinne im dualistischen Einkünftekonzept.	7	1. Übertragung auf einen anderen Rechtsträger.	55
2. Begünstigte außerordentliche Einkünfte.	10	2. Veräußerungspreis/Entgelt.	60
3. Veräußerungsgewinne und Gewerbesteuer.	12	3. Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge.	67
4. Unentgeltliche Übertragung und interpersonelle Verlagerung stiller Reserven.	17	C. Unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragungen nach § 6 Abs. 3 und § 16 Abs. 1	
5. Unternehmensumstrukturierungen nach dem UmwStG.		I. Allgemeine Abgrenzung zur Veräußerung.	71
a) Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG.	18	II. Erbfall.	
b) Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.	23	1. Alleinerbe.	77
III. Anwendungsbereich.	30	2. Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung.	
B. Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (Abs. 1 S. 1 Nr. 1)		a) Erbanfall.	84
I. Ganzer Gewerbebetrieb als Objekt der Veräußerung (Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Alt. 1).		b) Erbauseinandersetzung.	
1. Gewerbebetrieb als Tätigkeit und Vermögensmasse.	31	aa) Betriebsveräußerung.	87
2. Einstellung der bisherigen Tätigkeit.	34	bb) Reale Nachlassenteilung.	89
3. Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen.	36	cc) Andere Arten der Auseinandersetzung.	102
4. Veräußerung durch eine Personengesellschaft.	41	III. Schenkung unter Lebenden – vorweggenommene Erbfolge.	
II. Teilbetrieb als Objekt der Veräußerung (Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Alt. 2).	42	1. Unentgeltliche und teilentgeltliche Betriebsübertragungen.	107
		2. Teilentgeltliche Betriebsübertragung – Einheitstheorie.	109
		3. Vorweggenommene Erbfolge.	
		a) Gleichstellungsgelder, Abstandszahlungen.	111
		b) Sonderinstitut der Versorgungsleistungen.	113

A. Grundaussagen der Vorschrift | § 16

D. Veräußerung und unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils (Abs. 1 S. 1 Nr. 2)	
I. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils.	
1. Gegenstand der Veräußerung.	115
2. Sonderbetriebsvermögen und Anteilsübertragung.	121
3. Die Veräußerungsfälle.	131
4. Besteuerung des Veräußerers.	136
II. Unentgeltliche Übertragung.	
1. Erbfall – Tod eines Mitunternehmers.	
a) Zivilrechtliche Ausgangslage.	146
b) Steuerliche Behandlung.	
aa) Auflösung der Gesellschaft.	150
bb) Fortsetzung nur unter Altgesellschaftern.	157
cc) Nachfolge der Erben in den Gesellschaftsanteil.	159
dd) Erbfallschulden.	166
2. Übertragung unter Lebenden – Vorweggenommene Erbfolge.	167
E. Veräußerung des Anteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (Abs. 1 S. 1 Nr. 3)	171
F. Aufgabe des Gewerbebetriebs und eines Mitunternehmeranteils (Abs. 3, 3a, 3b und 5)	
I. Tatbestand der Betriebsaufgabe.	
1. Abgrenzung zu Veräußerung, unentgeltlicher Übertragung und sukzessiver Abwicklung.	175
2. Formen der Betriebsaufgabe.	178
3. Aufgabe der Tätigkeit und Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen.	181
4. Aufgabe eines Teilbetriebs.	188
II. Ausscheiden unter Sachwertabfindung – Aufgabe des Mitunternehmeranteils.	189
III. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (Abs. 3 S. 2 bis 5).	
1. Entwicklung, Gesetzeszweck und Begriff.	198
2. Steuerverhaftung der stillen Reserven.	202
3. Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern, Sperrfrist und Körperschaftsklausel I (Abs. 3 S. 3, 4).	204
4. Zuweisung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.	208
5. Buchwertfortführung, Spitzenausgleich.	210
6. Übertragung von Anteilen an einer Körperschaft im Rahmen einer Realteilung mit Teilbetriebsübertragung (Körperschaftsklausel II – Abs. 5).	221
IV. Virtuelle Betriebsaufgabe durch Steuerentstrickung (Abs. 3a).	
1. Sinn und Zweck, systematischer Zusammenhang.	224
2. Entstrickungstatbestände.	226
3. Rechtsfolgen.	230
4. Europarechtliche Bedenken.	231
V. Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung (Abs. 3b).	
1. Oberbegriff der Betriebsunterbrechung.	232
2. Gebot ausdrücklicher Erklärung einer Betriebsaufgabe (Abs. 3b S. 1 Nr. 1).	241
3. Fortführungsfiktion (Abs. 3b S. 1 Nr. 2).	243
G. Veräußerungs- und Aufgabegewinn (Abs. 2 und 3)	
I. Gewinnermittlung.	
1. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Abs. 2 S. 1, 2).	245
2. Veräußerungspreis (Abs. 2 S. 1).	248
3. Aufgabewert (Abs. 3 S. 7 bis 9).	251
4. Buchwert des Betriebsvermögens.	253
5. Abgrenzung zum laufenden Gewinn.	257
6. Veräußerungs-/Aufgabekosten (Abs. 2 S. 1).	265
II. Rückwirkende Ereignisse.	266
III. Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb.	269
H. Freibetrag für Veräußerungs- und Aufgabegewinne (Abs. 4)	
I. Zweck.	273
II. Sachliche Steuerbefreiung.	274
III. Tatbestandsvoraussetzungen.	278
IV. Antragserfordernis und Einmalgewährung.	283
V. Besonderheiten bei Personengesellschaften.	285
VI. Weitere Einzelfragen.	288

Literatur: *Levedag*, Eintritt in und Austritt aus Freiberuflerpraxen, DStR 2017, 1233; *Neu/Hamacher*, Ausscheiden von Mitunternehmern gegen Übertragung von Sachgesamtheiten und Einzelwirtschaftsgütern – Rechtslage und Beratungskonsequenzen, FR 2017, 605; *Schmitt/Schafitzl*, Neuere Entwicklungen bei der Besteuerung von Personunternehmen, Ubg 2017, 353; *Ley*, Die Anwachsung: eine unterschätzte Umwandlungsvariante, KÖSDI 2018, 20750; *Patt*, Teilentgeltliche Betriebsveräußerung – (K)Ein Anwendungsfall für einen tarifvergünstigten Veräußerungsgewinn?, EStB 2018, 330; *Weiss*, Veräußerungsgewinne im Gewerbesteuerrecht, EStB 2018, 213; *Desens*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerrechtliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), 73; *Köhler*, Einzelprobleme und „Stolpersteine“ bei der Veräußerung und Aufgabe eines Gewerbebetriebs, StBp 2022, 42, 250 u. 358; 2023, 258; 2024, 112 (Folge-Aufsätze); s.a. vor [Rz. 31, 115, 175, 245](#); frühere Literatur s. 17. Aufl.

kest25_estg.k0016.r0031
kest25_estg.k0016.r0115
kest25_estg.k0016.r0175
kest25_estg.k0016.r0245

A. Grundaussagen der Vorschrift.

I. Regelungsgegenstand im Überblick. Abs. 1 bestimmt, dass auch Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung v. (Abs. 1 S. 1 Nr. 1) a) ganzen GewBetr. und b) TB sowie (Abs. 1 S. 1 Nr. 2) c) MU'anteilen und (Abs. 1 S. 1 Nr. 3) d) Komplementäranteilen an einer KGaA zu den gewerblichen Einkünften gehören. Als TB i.S.d. § 16 wird dabei auch die 100-prozentige Beteiligung an einer KapGes. angesehen, Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2.

§ 16 | Veräußerung des Betriebs

- 2 **Abs. 3 S. 1** ergänzt Abs. 1, indem die **Aufgabe des GewBetr.** oder eines **MU'anteils** oder des **Komplementäranteils der Veräußerung gleichgestellt** werden. Auch der insoweit entstehende **Aufgabegewinn** führt zu gewerblichen Einkünften (s. **Rz. 175**). Die **Realteilung einer MU'schaft** ist ebenfalls mit einer **BetrAufg.** verbunden. Sie wird in **Abs. 3 S. 2–4** gesondert geregelt und dort grds. im Wege einer Buchwertfortführung erfolgsneutral behandelt, sofern die Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist (s. **Rz. 198 ff.**). Der durch das **SEStEG¹ eingefügte Abs. 5** ergänzt und modifiziert die Regelung des **Abs. 3 S. 2–4** über die Realteilung für den Sonderfall, dass i.R.d. Realteilung mit TB-Übertragung Anteile an einer Körperschaft v. einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG (nat. Pers.) begünstigten MU'er auf einen nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten MU'er (Körperschaft) übertragen werden. Er ordnet – abw. v. der Grundregelung der Buchwertfortführung in **Abs. 3** – an, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen ist, wenn die im Zuge der Realteilung erworbenen Anteile innerhalb v. sieben Jahren nach der Realteilung v. der empfangenden Körperschaft veräußert werden (s. **Rz. 221 f.**). Der Veräußerung werden Übertragungen nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1–5 UmwStG gleichgestellt.
- 3 **Abs. 2 und 3 S. 5–8** enthalten Einzelheiten zur Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes. Veräußerungsgewinn ist die Differenz zw. (gemeinem) Wert des Veräußerungspreises abzgl. Veräußerungskosten und (Buch-)Wert des veräußerten BV. Für die Aufgabe wird insoweit bestimmt, dass an die Stelle des einheitlichen Veräußerungspreises für den GewBetr. die Veräußerungspreise für die einzelnen WG oder deren gemeine Werte treten (s. **Rz. 251**). Für den Sonderfall der Liquidation einer KapGes., die der Veräußerung der 100-prozentigen Beteiligung gleichgestellt ist, bestimmt **Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2** durch Verweisung auf § 17 Abs. 4 S. 3, dass derjenige Teil der Liquidationsauskehrung, der nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 zu Einnahmen aus KapVerm. führt, nicht zum Veräußerungspreis gehört. Um diesen Betrag fällt mithin der Veräußerungsgewinn niedriger aus.
- 4 Der durch das JStG 2010² eingefügte **Abs. 3a** (s. **Rz. 224 ff.**) stellt den **Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts** Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der WG des Betriebs oder TB der gewinnrealisierenden Aufgabe des GewBetr. gleich (s. **Rz. 226 ff.**). Durch Verweis auf § 4 Abs. 1 S. 4 (dazu § 4 Rz. 105 ff.) wird ausdrücklich als Reaktion auf die Aufgabe der Rspr. des BFH zur Theorie der finalen (Entnahme und) BetrAufg. v. Gesetzgeber angeordnet, dass die **Verlegung des Betriebs** oder eines TB in das Ausland immer als gewinnrealisierende BetrAufg. zu behandeln ist.³
- 5 Der durch das StVereinfG 2011⁴ eingefügte **Abs. 3b** (s. **Rz. 232 ff.**) bestimmt, dass bei der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung eine (gewinnrealisierende) BetrAufg. nicht vorliegt bis zu einer ausdrücklichen Erklärung der Aufgabe ggü. dem FA (Nr. 1) oder bis dem FA Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass der Betrieb aufgegeben wurde (Nr. 2). Die Aufgabe ist bei einer ausdrücklichen Aufgabekerklärung gem. **Abs. 3b Nr. 1** rückwirkend auf einen v. StPfl. gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabekerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird, ansonsten erst mit Eingang der Aufgabekerklärung.
- 6 **Abs. 4** enthält eine **sachliche Steuerbefreiung** für Veräußerungs- und Aufgabegewinne bis zu einem **Freibetrag v. 45.000 Euro** (s. **Rz. 274 ff.**). Diese sachliche Steuerbefreiung wird allerdings nur StPfl. gewährt, die das **55. Lebensjahr** vollendet haben oder **dauernd berufsunfähig** sind. Der antragsgebundene Freibetrag ist während der Lebensdauer **nur einmal** zu gewähren. Übersteigt der Veräußerungs-/Aufgabegewinn den Betrag v. 136.000 Euro, so vermindert sich der Freibetrag um den übersteigenden Betrag. Im Ergebnis reduziert sich der Freibetrag bei Gewinnen ab 181.000 Euro auf null (s. **Rz. 277**).
- 7 **II. Systematische Einordnung. 1. Veräußerungs- und Aufgabegewinne im dualistischen Einkünftekonzept.** Mit der Einbeziehung v. Veräußerungs- und Aufgabegewinnen in die gewerblichen Einkünfte konkretisiert § 16 die Grundsatznorm des § 2 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 15 hinsichtlich der sachlichen StPfl. der Einkünfte aus GewBetr. Die **korrespondierenden Vorschriften** der §§ 14, 14a sowie 18 Abs. 3 erfassen **Veräußerungsgewinne** unter Verweis auf § 16 **nur** bei den übrigen **Gewinneinkunftsarten**. Diese auf die Gewinneinkünfte des § 2 Abs. 2 Nr. 1 beschränkte Anwendung des § 16 EStG entspricht der **dualistischen Einkünftekonzeption**, die dem EStG mit einigen Durchbrechungen und Einschränkungen (s. §§ 17, 20 Abs. 2, 23) seit dem preußischen EStG – mit der kurzen Unterbrechung des REStG 1920 – zugrunde liegt (zur Kritik am Einkünftepluralismus s. § 2 Rz. 18).⁵

1 SEStEG v. 12.12.2006, BGBl. I 2006, 2782 (2784).

2 JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768 (1770).

3 Vgl. Bericht des FinA v. 28.10.2010, BT-Drucks. 17/3549, 21.

4 G v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2132); Gesetzentwurf BReg. v. 21.3. und 23.3.2011, BT-Drucks. 17/5125 und 17/5196; Beschlussempfehlung FinA. v. 8.6.2011, BT-Drucks. 17/6105.

5 Vgl. *Trossen* in K/K/M, § 16 Rz. A 184 ff. zur geschichtlichen Entwicklung.

A. Grundaussagen der Vorschrift | § 16

§ 16 stellt klar, dass auch die bisher nicht realisierten stillen Reserven zum letztmöglichen Zeitpunkt zu erfassen sind. Zwar kann dies bei systematisch-teleologischer Auslegung bereits dem Tatbestand des § 15 i.V.m. §§ 4, 5 entnommen werden¹. Im Hinblick auf die Steuerbefreiung des Abs. 4 (s. Rz. 273 ff.) und die Tarifiermäßigung des § 34 bedarf es aber der Abgrenzung zum „laufenden Gewinn“, um die tarifbegünstigten „außerordentlichen Einkünfte“ (§ 34 Abs. 2 Nr. 1) zu bestimmen. Die Erfassung des Veräußerungsgewinns entspricht dem allg. Realisationsprinzip (§ 5 Rz. 49). Hingegen ergibt sich die Notwendigkeit der Erfassung auch eines Aufgabegewinns bei bloßer Überführung der WG in den außerbetrieblichen Bereich aus der dualistischen Einkünftekonzeption. Ebenso wie durch die Entnahme einzelner WG nach § 4 Abs. 1 S. 2 stille Reserven wegen der Bewertung mit dem TW nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 stl. aufgedeckt werden, ist dies bei der BetrAufg. durch die Bewertung mit dem gemeinen Wert der Fall. Abs. 3 S. 1 enthält insoweit einen v. allg. Realisationsprinzip abw. speziellen stl. Realisationstatbestand als ultima ratio.² Die Vorschrift ist aber zumindest insoweit konstitutiv, als sie nicht den TW, sondern in Abs. 3 S. 7 den gemeinen Wert zum Bewertungsmaßstab erhebt (s. Rz. 178, 251).

Entsprechend dem Subjektsteuerprinzip (§ 2 Rz. 8) soll der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn als Teil des Einkommens noch v. demjenigen versteuert werden, der ihn erwirtschaftet hat.³ Soweit es um die Erfassung des Veräußerungsgewinns geht, stimmen Subjektsteuerprinzip und Realisationsprinzip überein. Der Gewinn ist noch v. demjenigen StPfl. zu versteuern, der ihn durch Veräußerung des GewBetr., TB oder MU'anteils tatsächlich realisiert hat. Beim Aufgabegewinn trifft dies nur insoweit zu, als tatsächlich einzelne WG des Betriebs veräußert wurden. Soweit jedoch stl. eine Gewinnrealisation auch für nicht veräußerte (z.B. in das PV überführte) WG des Betriebs verlangt wird, räumt Abs. 3 S. 1 dem Subjektsteuerprinzip Vorrang vor dem Realisationsprinzip ein.

2. Begünstigte außerordentliche Einkünfte. Vor dem Hintergrund der quellentheoretischen Begrenzung der Einkünfte ist die Einbeziehung der Veräußerungs- und Aufgabegewinne stets als außerordentlich empfunden worden.⁴ Veräußerungs- und Aufgabegewinne verkörpern danach jedenfalls keinen dauerhaften Zuwachs an Leistungsfähigkeit. Daher hat der Gesetzgeber seit jeher Veräußerungs- und Aufgabegewinne als außerordentliche Einkünfte – allerdings in st. wechselndem Umfang⁵ – begünstigt. Die Begünstigungen bestanden in Freibeträgen (jetzt Abs. 4) und jeweils ermäßigten Tarifen (jetzt § 34). Seit dem VZ 1996⁶ wird der Freibetrag nur noch wegen Alters (Vollendung des 55. Lebensjahres) und/oder Berufsunfähigkeit und auch nur einmal (subjektbezogen) während der Lebensdauer gewährt. Die Tarifiermäßigung mit dem halben Steuersatz wurde grds. durch die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 (s. § 34 Rz. 39 ff.) ersetzt.⁷ Die Einführung der Fünftelregelung anstelle der Tarifiermäßigung erforderte keine Übergangsregelung.⁸ Als Ausnahmetatbestand führte das Steuersenkungsergänzungsgesetz (StSenkErgG) die Tarifiermäßigung ab dem 1.1.2001 in § 34 Abs. 3 wieder ein.⁹ Das Haushaltsbegleitgesetz (HBeglG) 2004 hob jedoch mit Wirkung ab dem VZ 2004 den ermäßigten Steuersatz des § 34 Abs. 3 auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes an.¹⁰ Anders als die Fünftelregelung (§ 34 Abs. 1) kann diese Steuerermäßigung ebenso wie der Freibetrag nach Abs. 4 (s. Rz. 273 ff.) nur unter bestimmten Voraussetzungen (55. Lebensjahr vollendet und/oder dauernd berufsunfähig) und nur einmal im Leben in Anspr. genommen werden. Der StPfl. hat die Wahl zw. der antragsgebundenen Anwendung des § 34 Abs. 3 oder des von Amts wegen anzuwendenden § 34 Abs. 1 (zum Wahlrecht u. zur Steuerplanung s. näher § 34 Rz. 50, 57 ff.). Soweit die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 nicht vorliegen, kommt jedoch nur die Anwendung nach § 34 Abs. 1 in Betracht.

1 BFH v. 16.9.1966 – VI 118/65 u.a., BStBl. III 1967, 70 (71); v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543 (544); dies gilt auch für die BetrAufg. i.S.d. Abs. 3; Wacker in Schmidt⁴⁴, § 16 Rz. 3; Schallmoser in B/H, § 16 Rz. 4; a.A. Geissler in H/H/R, § 16 Anm. 3, mit dem Hinweis auf die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

2 Zum Gedanken der BetrAufg. als Akt der Totalentnahme s. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 (171).

3 Vgl. Danz, Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer, Diss., 2017, 62 ff., 184 ff.; Riedel, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, Diss., 2018, 6 ff.; Kreuzer, Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, Diss., 2018, 190 ff.

4 Vgl. Strutz, REStG 1925, § 30 Anm. 2.

5 Vgl. dazu Geissler in H/H/R, § 16 Anm. 2.

6 JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 (1258).

7 Sog. StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 (411).

8 BFH v. 20.10.2010 – IX R 56/09, BStBl. II 2011, 409 Rz. 26; bestätigt durch BFH v. 26.3.2021 – IX B 45/20, BFH/NV 2021, 767 Rz. 6.

9 StSenkErgG v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1812.

10 HBeglG 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076 (3083).

§ 16 | Veräußerung des Betriebs

- 11 Obgleich der Sache nach ein Teil des Veräußerungsgewinns vorliegt, wird durch **Abs. 2 S. 3 ein Veräußerungsgewinn fiktiv als lfd. Gewinn** behandelt, **soweit Veräußerer und Erwerber als dieselben Pers.** betrachtet werden (s. **Rz. 41**). Dies betrifft (unbeschadet der Rechtsfähigkeit der PersGes.) die Veräußerung v. und an PersGes., an denen der Veräußerer oder Erwerber jeweils als **MU'er¹ beteiligt** ist. Dafür genügt auch eine **mittelbare Beteiligung** über eine andere PersGes. als MU'er² (§ 15 Rz. 344 ff.), nicht aber eine Beteiligung an einer KapGes. oder aber an einer PersGes. mittelbar über eine KapGes. Durch die Regelung soll vermieden werden, dass der Veräußerungsgewinn begünstigt besteuert wird, während der zugleich als partieller Erwerber auftretende Veräußerer den auf ihn entfallenden Kaufpreisanteil über die AK der WG durch AfA oder bei Abgang der WG als den normal tarifl. besteuerten lfd. Gewinn mindernden Aufwand geltend machen kann.³ Nach Maßgabe des bei der Erwerberin für ihn geltenden Gewinnverteilungsschlüssels liegt für den Veräußerer lediglich ein lfd. Gewinn vor.⁴ Diese Grundsätze gelten nach **Abs. 3 S. 5 für den Aufgabegewinn** allerdings **nur, soweit er aus der Veräußerung einzelner WG resultiert, nicht bei Überführung in das PV**. Eine entspr. Anwendung ist in § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG unter Verweis auf § 16 Abs. 2 S. 3 enthalten für die Einbringung v. Betrieben, TB und MU'anteilen in eine PersGes. gegen Gewährung v. Gesellschaftsrechten (**Rz. 26**).
- 12 **3. Veräußerungsgewinne und Gewerbesteuer.** Der Abgrenzung zw. lfd. Einkünften und außerordentlichen Veräußerungs- und Aufgabegewinnen nach § 16 kommt auch für die GewSt erhebliche Bedeutung zu. Das **GewStG 1935** nahm **Gewinne nach § 16 EStG ausdrücklich v. Gewerbeertrag** aus. Seit dem Reichsgewerbesteuergesetz 1936 ist eine solche explizite Einschränkung nicht mehr im GewStG enthalten. Ungeachtet der uneingeschränkten Verweisung des § 7 S. 1 GewStG für den Gewerbeertrag auf den **Gewinn aus GewBetr.** nach den **Vorschriften des EStG**, gehen **Rspr.⁵ und FinVerw.⁶** weiter davon aus, dass **Veräußerungs- und Aufgabegewinne grds. nicht der GewSt unterliegen**. Begründet wird dies mit dem angeblichen, aus § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG folgenden Objektcharakter der GewSt⁷, wonach die GewSt nur Gewinne und Verluste des stehenden, d.h. **werbenden Betriebs** erfasse, also – anders als die ESt – noch nicht Verluste aus Vorbereitungshandlungen zur Errichtung des Betriebs und auch nicht mehr Gewinne nach Einstellung der werbenden Tätigkeit aus der Beendigung des Betriebs (s.a. § 15 Rz. 12).⁸ Danach unterliegen weder Veräußerung noch Aufgabe eines ganzen GewBetr.,⁹ TB¹⁰ oder eines MU'anteils¹¹ durch nat. Pers.¹² der GewSt. Etwas anderes gilt aber, soweit in Fällen der Aufgabe aus der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit **lfd. Gewinne** resultieren (z.B. Räumungsverkauf, s.a. **Rz. 257**).¹³

1 Hierzu ist ausreichend, wenn der Erwerber bzw. die erwerbende PersGes. (erst) ab dem Zeitpunkt des Erwerbs (Mit)Unternehmer ist, FG Hbg. v. 19.11.2008 – 6 K 174/05, EFG 2009, 573.

2 *Schiffers*, BB 1994, 1469.

3 Eingeführt durch das StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 (2312), zum Hintergrund s. Begr. in BT-Drucks. 12/5630, 58 u. 80.

4 BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754; der lfd. Gewinn unterliegt auch der GewSt.

5 Zur Begrenzung der sachlichen GewStPfl. auf den durch den lfd. Betrieb entfallenden Gewinn s. BFH v. 13.10.2016 – IV R 21/13, BStBl. II 2017, 476 Rz. 38 = FR 2017, 925 m. Anm. *Wendt*; v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000 Rz. 68; v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927 Rz. 20 = FR 2013, 294 m. Anm. *Wendt*; v. 12.6.1996 – XI R 56/95, XI R 57/95, BStBl. II 1996, 527 = FR 1996, 676 m. Anm. *Kanzler*; v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770.

6 R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 GewStR.

7 Siehe dazu auch *Selder*, FR 2014, 174 m.w.N.

8 Dies gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung eines MU'anteils nach § 7 S. 2 GewStG, wenn der Anteil vor Beginn der sachlichen GewStPfl. veräußert wird, s. FG RhPf. v. 26.11.2024 – 3 K 1469/20, EFG 2025, 1301 Rz. 34 ff. m. Anm. *Hans* (NZB xx ■ IV B 10/25).

9 An einer Aufgabe fehlt es bei einer gewerblich geprägten MU'schaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2, wenn diese zwar ihre originäre gewerbliche Tätigkeit aufgibt, aber mit einer dafür bisher wesentlichen Betriebsgrundlage – Grundstück – weiterhin durch Vermietung/Vermögensverwaltung gewerbliche Einkünfte erzielt, vgl. BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977 Rz. 18 = FR 2010, 667 m. Anm. *Wendt*.

10 Zu den Voraussetzungen einer Teilbetriebsveräußerung und -aufgabe vgl. BFH v. 22.10.2015 – IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209 = GmbHR 2016, 81 (verneint für „Geschäftsbereich Gastronomie“ eines Getränkegroßhändlers); v. 25.11.2009 – X R 23/09, BFH/NV 2010, 633 (nicht für benachbarte Windkraftanlagen); zu Teilbetriebsveräußerung und Wegfall der Kürzung des Gewerbeertrags nach Veräußerung um auf diesen entfallenden früheren Fehlbetrag vgl. BFH v. 7.8.2008 – IV R 86/05, BStBl. II 2012, 145 = FR 2009, 243 m. Anm. *Wendt*.

11 BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544 Rz. 14 ff. = FR 2016, 478 m. Anm. *Nöcker*; v. 11.3.1982 – IV R 25/79, BStBl. II 1982, 707; s. auch *Behrendt/Gaffron/Krohn*, DB 2011, 1072 (zu Einbringungen v. MU'anteilen nach § 20 UmwStG).

12 BFH v. 25.5.1962 – I 78/61 S, BStBl. III 1962, 438; v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316 = FR 2000, 728 m. Anm. *Wendt*.

A. Grundaussagen der Vorschrift | § 16

Dies gilt auch bei dem Verkauf von zum BV gehörenden Grundstücken oder Ein-Objekt Ges.¹ Der Gesetzgeber hat dieses Verständnis dadurch bestätigt, dass er mit Wirkung ab dem 1.1.2002 in § 7 S. 2 GewStG bei MU'schaften ausdrücklich nur Veräußerungsgewinne, die auf nicht nat. Pers. als unmittelbar beteiligte MU'er entfallen, in den Gewerbeertrag mit einbezieht. § 7 S. 2 GewStG bestimmt, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes oder TB einer MU'schaft, eines MU'anteils und des Anteils des phG'ters einer KGaA, soweit er nicht auf unmittelbar beteiligte nat. Pers. entfällt, also insbes. bei KapGes. als MU'er, zum Gewerbeertrag gehört.² Ebenfalls gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs, TB oder MU'anteils zum Gewerbeertrag, wenn die G'ter – selbst wenn es sich nur um nat. Pers. handelt – nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über andere PersGes. an der veräußernden MU'schaft beteiligt sind (doppelstöckige PersGes.).³ Insoweit schließen § 9 Nr. 1 i.V.m. § 7 Satz 2 GewStG auch bei grundstücksverwaltenden (gewstpfl.) PersGes. die Kürzung des Gewerbeertrags um einen Gewinn aus der Veräußerung eines MU'anteils ausdrücklich aus.⁴ Zur Anrechnung bzw. Nichtanrechnung v. Veräußerungsgewinnen nach § 35 s. § 35 Rz. 10 f., 13.

Die Nichterfassung als Gewerbeertrag bei nat. Pers. gilt selbst dann, wenn im Einzelfall die Tarifiermäßigung nach § 34 nicht zu gewähren ist, etwa weil BV i.R.d. §§ 20, 24 UmwStG unterhalb des gem. Wertes eingebracht wurde oder weil nur einzelne WG entnommen und i.Ü. die Buchwerte fortgeführt werden.⁵ Ein nach Abs. 2 S. 3, Abs. 3 S. 5, § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG als lfd. Gewinn zu behandelnder Veräußerungsgewinn unterliegt hingegen der GewSt.⁶ Konsequenterweise muss dies auch für die Veräußerung des Bruchteils eines MU'anteils nach Abs. 1 S. 2 gelten.⁷ Auch wenn der originär gewerbliche Geschäftsbereich veräußert, der verbliebene (funktional/quantitativ wesentliche) Grundbesitz aber bei einer gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) vermietet wird, liegt **keine Aufgabe** des GewBetr. vor und der **insgesamt nicht** nach §§ 16, 34 begünstigte „Veräußerungsgewinn“ unterfällt der GewSt.⁸ Die isolierte **Veräußerung einer 100-prozentigen Beteiligung an einer KapGes.** unterliegt der GewSt, weil es sich nur um einen fiktiven TB (Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2) handelt⁹, anders aber, wenn sie i.Z.m. einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung/aufgabe erfolgt.¹⁰

- 1 Vgl. BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95 Rz. 43 = FR 2016, 469 m. Anm. *Kanzler*. (Grundstücksveräußerungen durch gewerblichen Grundstückshändler anlässlich BetrAufg.); v. 1.8.2013 – IV R 18/11, BStBl. II 2013, 910 Rz. 16 = FR 2013, 1140 m. Anm. *Wendt*; v. 20.9.2012 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498 Rz. 18 (zu Flugzeug-Leasing-Gesellschaft); v. 24.6.2009 – X R 36/06, BStBl. II 2010, 171 = FR 2009, 1144 m. Anm. *Kanzler* (zur Einbringung nach § 20 UmwStG); v. 10.5.2007 – IV R 69/04, BStBl. II 2010, 973 = FR 2008, 97 m. Anm. *Wendt*; v. 5.6.2008 – IV R 81/06, BStBl. II 2010, 974 = FR 2009, 128 m. Anm. *Kanzler*; v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289.
- 2 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 108 ff. = BStBl. II 2018, 303 = FR 2018, 427 (dazu Entscheidungsbesprechung v. *Roser*, FR 2018, 421; *Siebert/Sommer/Grün*, DStR 2019, 367) hat die unterschiedliche Behandlung von PersGes., je nachdem, ob an ihnen nat. Pers. oder KapGes. unmittelbar beteiligt sind, für mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar gehalten.
- 3 BFH v. 19.7.2018 – IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77 Rz. 23 = FR 2018, 1055 m. Anm. *Wendt*; v. 21.11.2024 – IV R 26/22, BStBl. II 2025, 246 Rz. 40 f. = FR 2025, 246 m. Anm. *Nöcker* (danach soll § 7 S. 2 GewStG auch auf Unterbeteiligungsverhältnisse Anwendung finden); zur fraglichen Anwendung des § 7 S. 2 GewStG auf die Veräußerung eines Ges.-Anteils an der Oberges. durch den Obergesellschafter s. *Franke* in W/S/M/H³, § 7 GewStG Rz. 101 f., m.w.N.
- 4 BFH v. 18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606 Rz. 23 ff. = FR 2015, 660 m. Anm. *Nöcker* (danach kommt dem erst ab 2004 geltenden § 9 Nr. 1 S. 6 lediglich eine klarstellende Wirkung zu).
- 5 BFH v. 27.10.2004 – XI B 216/02, BFH/NV 2005, 353 (Einbringung und Teilveräußerung); v. 17.2.1994 – VIII R 13/94, BStBl. II 1994, 809 (Spitzenausgleich Realteilung); v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 (Einbringung zu Buchwerten mit Entnahme einzelner WG); v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316 = FR 2000, 728 m. Anm. *Wendt* (wesentliches SBV bei qualifizierter Nachfolgeklausel); vgl. aber BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 = FR 2000, 1210 m. Anm. *Kempermann* (GewSt bei Veräußerung des Anteils an einem MU'anteil ohne anteiliges SBV).
- 6 BFH v. 3.12.2015 – IV R 4/13, BStBl. II 2016, 544 Rz. 19 ff. = FR 2016, 478 m. Anm. *Nöcker*; v. 18.12.2014 – IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520; v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754 m.w.N. auch zur Gegenauffassung; R 7.1 Abs. 3 S. 6 GewStR, H 7.1 Abs. 3 GewStH (Veräußerungs- und Aufgabegewinne); BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 24.17 (UmwSt-Erlass).
- 7 BFH v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777 = FR 2007, 550 m. Anm. *Wendt*; vgl. bereits BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 = FR 2000, 1210 m. Anm. *Kempermann* (GewStPfl. bei nicht begünstigter Bruchteilsveräußerung wegen Zurückbehaltung v. SBV).
- 8 BFH v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977 = FR 2010, 667 m. Anm. *Wendt*.
- 9 BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742 = FR 2008, 1011 m. Anm. *Wendt*; v. 1.7.1992 – I R 5/92, BStBl. II 1993, 131 m.w.N.; vgl. auch v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.
- 10 BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 (538).

§ 16 | Veräußerung des Betriebs

- 14 Bei KapGes. sowie anderen Körperschaften nach § 1 KStG (auch einer nach § 1a KStG zur KSt optierenden PersGes., s. § 15 Rz. 163a) unterliegen **Veräußerungs- und Liquidationsgewinne** per se uneingeschränkt der GewSt.¹ Dies wird aus der Fiktion des § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG gefolgert. Das Anknüpfen an die Rechtsform begründe keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, weil sich nat. Pers. und PersGes. einerseits und KapGes./jur. Pers. andererseits grds. unterscheiden sollen.²
- 15 Nach **Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes.** ist § 18 Abs. 3 UmwStG zu beachten,³ wonach bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, TB oder MU'anteils innerhalb v. fünf Jahren seit der Umwandlung ein sich ergebender Veräußerungs- oder Aufgabegewinn in vollem Umfang der GewSt unterliegt,⁴ aber weder zu einer Ermäßigung nach § 35 EStG, noch zu einer Kürzung um einen Freibetrag nach Abs. 4 führt.⁵
- 16 Weder dem EStG noch dem GewStG waren bis zur Änderung des § 7 GewStG die diffizilen **Unterscheidungen in der gewerbesteuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen** zu entnehmen. Sie wurden durch Anknüpfung an die Tradition des preußischen OVG entwickelt, ohne die erheblichen Strukturveränderungen der GewSt⁶ zu berücksichtigen. In der Sache sind sie wohl kaum durch den allg. bemühten sog. Objektsteuercharakter der GewSt zu rechtfertigen.⁷ Daran ändert auch die partielle, bruchstückhafte Sonderregelung in § 7 S. 2 GewStG nichts. Allerdings lässt das BVerfG bisher keinen Willen erkennen, die gewerbesteuerrechtl. Regelungen verfassungsrechtl. infrage zu stellen.⁸ Zu weiteren Einzelheiten wird auf die einschlägige Kommentarliteratur⁹ verwiesen.
- 17 **4. Unentgeltliche Übertragung und interpersonelle Verlagerung stiller Reserven.** Nicht erfasst v. Abs. 1 oder 3 wird die **unentgeltliche Übertragung v. Betrieben**, TB und MU'anteilen auf ein anderes **Steuersubjekt**. Hier schließt § 6 Abs. 3 eine früher bestehende gesetzliche Lücke (eingehend § 6 Rz. 193 ff.). Er bestätigt die Auslegung des § 16, wonach der unentgeltliche Übergang der v. § 16 erfassten wirtschaftlichen Einheiten nicht als stl. gewinnrealisierende BetrAufg. anzusehen ist und auch nicht dem Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 S. 2 unterfällt.¹⁰ In Konsequenz dessen wird bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung eine **interpersonelle Übertragung stiller Reserven auf den Rechtsnachfolger** angeordnet (s. § 6 Rz. 193). § 6 Abs. 3 schafft dafür eine ausreichende gesetzliche Grundlage, indem er für den Rechtsnachfolger die **zwingende Fortführung der Buchwerte** vorschreibt. Für den Fall der unentgeltlichen Übertragung der in § 16 Abs. 1 genannten wirtschaftlichen Einheiten räumt der Gesetzgeber dem Realisationsprinzip den Vorrang vor dem Subjektsteuerprinzip ein.
- 18 **5. Unternehmensumstrukturierungen nach dem UmwStG. a) Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG.** Unternehmensumstrukturierungen können grds. den Veräußerungstatbestand des § 16 erfüllen. Denn wenn der Betrieb, TB oder MU'anteil in das Eigentum der übernehmenden KapGes.

1 BFH v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927 = FR 2013, 294 m. Anm. *Wendt*; v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515; zur Veräußerung der inländ. Betriebsstätte einer ausländ. KapGes.; v. 5.9.2001 – I R 27/01, BStBl. II 2002, 155 = FR 2002, 39 m. Anm. *Wendt*; auch im Falle einer Organschaft zu einer nat. Pers.; s. bereits RFH v. 5.3.1940 – I 40/40, RStBl. 1940, 476; v. 13.1.1942 – I 261/41, RStBl. 1942, 274; R 7.1 Abs. 4 GewStR, H 7.1 Abs. 4 GewStH (Veräußerung eines Betriebs).

2 BFH v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBl. II 2012, 927 Rz. 41 = FR 2013, 294 m. Anm. *Wendt*, unter Hinweis auf BVerfG v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, FR 2010, 670 m. Anm. *Keß*; BFH v. 5.9.2001 – I R 27/01, BStBl. II 2002, 155 = FR 2002, 39 m. Anm. *Wendt*.

3 Zur Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG bei Veräußerung von MU'anteilen, die aus einer Buchwerteinbringung gem. § 24 UmwStG von durch Formwechsel aus KapGes. entstandenen PersGes. resultieren, vgl. BFH v. 28.4.2016 – IV R 6/13, BStBl. II 2016, 725 = FR 2016, 1004 m. Anm. *Nöcker* (Veräußerungen mit stillen Reserven innerhalb der Fünf-Jahresfrist unterliegen der GewSt).

4 Vgl. auch BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883 = FR 2013, 1001 m. Anm. *Nöcker* (zur GewStPfl. des Gewinns aus der Veräußerung eines umgewandelten Personenunternehmens gegen Leibrente bei Wahl der Zuflussbesteuerung); v. 28.2.2013 – IV R 33/09, GmbHR 2013, 774 (zur Steuerschuldnerschaft der PersGes. für den Gewinn aus der Veräußerung des MU'anteils durch den G'ter).

5 § 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG; s.a. BFH v. 26.3.2015 – IV R 3/12, BStBl. II 2016, 553.

6 Siehe nur *Hey* in *Tipke/Lang*²⁵, Rz. 12.3 ff.

7 Insoweit zutr. die Bedenken in BFH v. 25.9.2001 – I R 27/01, BStBl. II 2002, 155 = FR 2002, 39 m. Anm. *Wendt*.

8 Siehe nur BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 = BStBl. II 2018, 303 = FR 2018, 427 (zur Regelung des § 7 S. 2 GewStG); dazu krit. *Siebert/Sommer/Grün*, DStR 2019, 367; v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557 (zur Hinzurechnung von Schuld- u. Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (GewStPfl. wegen Abfärberegulation des § 15 Abs. 3 Nr. 1 verfassungsgemäß); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (zur Ermäßigung nach § 32c a.F.).

9 *Franke* in *W/S/M/H*³, § 7 GewStG Rz. 89.

10 So auch *Geissler*, FR 2014, 152.

A. Grundaussagen der Vorschrift | § 16

(§ 20 UmwStG) oder PersGes. (§ 24 UmwStG) übertragen wird, erhält der Einbringende (Veräußerer) hierfür im Gegenzug (als Veräußerungsentgelt i.S.d. Abs. 2 S. 1) eine Beteiligung an der übernehmenden Ges. Es handelt sich insoweit regelmäßig um ein **tauschähnliches Veräußerungsgeschäft**, bei dem nach Abs. 2 ein Veräußerungsgewinn i.H.d. Differenz zw. dem (gemeinen) Wert der gewährten neuen Anteile als Veräußerungspreis und dem Buchwert des eingebrachten BV abzgl. Veräußerungskosten beim Einbringenden anfallen würde.¹ § 20 UmwStG qualifiziert die Einbringung von Betrieben, TB oder MU'Anteilen daher als entgeltlichen Vorgang, der grds. durch Ansatz des **gemeinen Werts** auch in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung führt (s. § 20 Abs. 2, 3 UmwStG). Wenn durch den Umwandlungsvorgang sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden (Einbringung des BV zum gemeinen Wert), erklärt § 20 Abs. 4 UmwStG die Vorschriften des Abs. 4 und des § 34 beim Einbringenden für anwendbar.² Entsprechend der Regelung des Abs. 1 S. 2 (s. **Rz. 116, 130**) sind Abs. 4 und § 34 bei der Einbringung v. Teilen v. MU'anteilen hingegen nicht anwendbar.

Für die **offene Sacheinlage** v. Betrieben, TB und MU'anteilen gegen **Gewährung v. neuen Gesellschaftsrechten** an der aufnehmenden Ges. enthalten §§ 20, 24 UmwStG allerdings dem § 16 vorgehende **Sonderregelungen**, durch die unter bestimmten Voraussetzungen das Entstehen eines Veräußerungsgewinns für den Einbringenden vermieden wird. Ist mit Blick auf die im eingebrachten BV ruhenden stillen Reserven die Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland sichergestellt, besitzt die übernehmende **KapGes.** grds. das **Wahlrecht**, das eingebrachte BV statt mit gemeinen Werten mit den Buchwerten oder mit Zwischenwerten anzusetzen (s. § 20 Abs. 2 UmwStG).³ Dazu muss die KapGes. aber gem. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG einen entsprechenden **Antrag** spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz der übernehmenden KapGes. bei dem für diese zuständigen FA stellen. Nach § 20 Abs. 3 UmwStG gilt der v. der KapGes. gewählte Ansatz für den **Einbringenden** zugleich als Veräußerungspreis (Abs. 2) für die übertragene Wirtschaftseinheit und als AK für die erworbenen neuen Anteile.⁴ Der Einbringende wird damit durch eine zulässige Wertansatzwahl der KapGes. steuerlich gebunden. Um durch die **Sonderregelung des § 20 UmwStG** das **Entstehen eines Veräußerungsgewinns** für den Einbringenden durch Wahl der Buchwertfortführung **vermeiden** zu können, müssen die stillen Reserven in den übernommenen WG bei der KapGes. und zugleich in den gewährten neuen Anteilen fortgeführt werden. Durch diese **Verdoppelung der stillen Reserven** wird zugleich gesichert, dass diese weiterhin steuerverhaftet bleiben und auch **keine interpersonelle Verlagerung** stattfindet.

Allerdings kommt es bei einer Buchwertfortführung oder bei einem ZW-Ansatz zur **rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns**, wenn der Einbringende **innerhalb v. sieben Jahren** nach dem Einbringungszeitpunkt die für die Einbringung erhaltenen Anteile veräußert (§ 22 UmwStG). Bei Veräußerung innerhalb der Sperrfrist ist als **Einbringungsgewinn (I)** dann rückwirkend der Betrag anzusetzen, um den der gemeine Wert des eingebrachten BV abzgl. der Kosten für den Vermögensübergang den v. der übernehmenden KapGes. angesetzten (Buch- oder Zwischen-)Wert übersteigt, allerdings nur, soweit (quotal) die i.R.d. Einbringung erhaltenen Anteile veräußert werden.⁵ Dieser Einbringungsgewinn gilt als Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16, ist aber nicht nach Abs. 4 und § 34 begünstigt (§ 22 Abs. 1 S. 1, Halbs. 2 UmwStG). Stattdessen wird er für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um je $\frac{1}{7}$ vermindert. Der Einbringungsgewinn erhöht zugleich die AK für die gewährten und veräußerten Anteile (§ 22 Abs. 1 UmwStG). Hinsichtlich des (i.Erg. um den Einbringungsgewinn verminderten) Gewinns aus der Veräußerung der Anteile greift dann grds. das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG oder die Befreiung nach § 8b Abs. 2 KStG ein. Die übernehmende KapGes. kann auf Antrag den versteuerten Einbringungsgewinn, soweit die

1 Siehe *Trossen* in K/K/M, § 16 Rz. A 152, A 159; *Riedel*, *StuW* 2019, 225 (227) m.w.N.; *Beinert*, *DStJG* 43 (2020), 317 (321 ff., 352 ff.).

2 Zu Vorteilhaftigkeitserwägungen durch Ansatz der gemeinen Werte vgl. *Scheffler/Christ/Mayer*, *DStR* 2014, 1406.

3 Dazu ausf. *Kontny* in R/H/G/H⁴, § 20 UmwStG Rz. 222 ff.

4 Nach der Rspr. des I. Senats kann nur der Einbringende im Wege der Drittanfechtung – nicht im Wege der Anfechtung des eigenen ESt-/KSt-Bescheids – geltend machen, dass die in der StB der aufnehmenden Körperschaft angesetzten Werte zu hoch seien. Eine Klagebefugnis der aufnehmenden Körperschaft besteht auch für eine Feststellungsklage mangels Rechtsschutzbedürfnisses nicht; BFH v. 8.6.2011 – I R 79/10, *BStBl. II* 2012, 421; v. 25.4.2012 – I R 2/11, *BFH/NV* 2012, 1649; dazu Besprechungsaufsätze v. *Heidrich*, *DStR* 2013, 2670; *Hageböke/Hendricks*, *Der Konzern* 2013, 106; *Pohl/Raupach* in *FS Frotzcher*, 2013, 495; vgl. auch BFH v. 6.6.2013 – I R 36/12, *BFH/NV* 2014, 74 (fehlende Beschwer für übertragende Ges. bei formwechselnder Umwandlung nach § 9 i.V.m. §§ 3 und 4 UmwStG); v. 19.12.2012 – I R 5/12, *BFH/NV* 2013, 743 (fehlende Beschwer bei Nullfestsetzung).

5 *BT-Drucks.* 16/2710, 47; s. *BMF* v. 2.1.2025, *BStBl. I* 2025, 92 Rz. 22.04 (UmwSt-Erlass) und das dort gebildete Bsp.; zum Ganzen s. näher *Stangl* in R/H/G/H⁴, § 22 UmwStG Rz. 44 ff.

§ 16 | Veräußerung des Betriebs

Steuer entrichtet wurde (!), im Wj. der (steuerschädlichen) Veräußerung der gewährten Anteile durch den Einbringenden gewinnneutral als Erhöhungsbetrag ansetzen.

- 21 § 20 UmwStG ist nur anwendbar, wenn das **gesamte, funktional wesentliche BV** (bei MU'anteilen auch des SBV I und II¹) eingebracht wird.² Die bloße Nutzungsüberlassung (entgeltlich oder unentgeltlich) genügt – anders als i.R.d. § 24 UmwStG – nicht.³ Wenn funkt. wesentl. SBV nicht mitübertragen, sondern lediglich an die KapGes. vermietet oder gar in ein anderes BV des MU'ers zum **Buchwert** überführt wird, geht die Rspr. mangels Anwendbarkeit des § 20 v. einem **Zwang zur Gewinnrealisierung wegen eines tauschähnlichen Veräußerungsgeschäfts** hinsichtlich des gesamten eingebrachten Gesellschaftsanteils aus.⁴ Dabei soll es sich um einen lfd. Gewinn i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 handeln. Eine wahlweise Aufdeckung der stillen Reserven des in ein anderes BV überführten SBV ist gem. § 6 Abs. 5 unzulässig. Wird allerdings das wesentliche SBV in PV überführt, so ist insgesamt § 16 Abs. 3 S. 1 anwendbar. Wird nur der **Bruchteil eines Gesellschaftsanteils** eingebracht, ist die Buchwertfortführung (nur dann) möglich, wenn auch das funktional wesentliche SBV quotäl mit eingebracht wird (s. auch Rz. 130). Die in Rz. 18–21 skizzierten Regeln gelten entspr. für den Fall, dass eine PersGes./Partnerschaftsgesellschaft nach § 1a KStG zur KSt optiert, da die Option gem. § 1a Abs. 2 S. 1 KStG als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG gilt (s. § 15 Rz. 163b).
- 22 Die **verdeckte Sacheinlage v. Betrieben**, TB und MU'anteilen in KapGes. fällt nicht unter § 20 UmwStG, weil dafür gerade keine neuen Anteile an der KapGes. gewährt werden.⁵ Dasselbe gilt bei einer verschleierte Sachgründung.⁶ Nach Auffassung der Rspr. soll bei einer **verdeckten Einlage keine Veräußerung** i.S.d. Abs. 1 vorliegen.⁷ Vielmehr handele es sich um eine **unentgeltliche Betriebsübertragung auf die KapGes.** Diese ist dann allerdings (vorrangig vor § 6 Abs. 3) nach Abs. 3 als **BetrAufg.** zu behandeln, wenn die Anteile an der KapGes. im PV gehalten werden.⁸
- 23 **b) Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.** Die **offene Einbringung v. Betrieben**, TB und MU'anteilen in eine PersGes. gegen **Gewährung v. Gesellschaftsrechten** (d.h. gegen offene Gutschrift auf einem echten Kapitalkonto zum handelsrechtl. Kapitalanteil, § 15 Rz. 384) wird v. Rspr.⁹ und hL¹⁰ im Einklang mit der Behandlung der offenen Einlage in eine KapGes. (s. Rz. 17 ff.) als **tauschähnliche Veräußerung i.S.d. Abs. 1** angesehen. Auch hier greift vorrangig die **Spezialregelung des § 24 UmwStG** ein.¹¹ Danach gewährt § 24 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen das **Wahlrecht zur Buchwertfortführung** (oder zum Ansatz eines Zwischenwerts) und somit die Möglichkeit zur (ganz oder teilweisen) Vermeidung einer ansonsten gewinnrealisierenden Veräußerung nach Abs. 1.¹²

- 1 BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808 Rz. 14 = FR 2010, 611 m. Anm. *Schell* (zu nicht bilanziertem Namens-/Zeichenrecht und Beteiligung an Komplementär-GmbH); v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 Rz. 18 ff. = FR 2010 m. Anm. *Wendt* (Wesentlichkeit für nicht entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung vermittelnde Anteile des K'disten an der Komplementär-GmbH verneint – aber zu Recht sehr umstr.).
- 2 BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738 Rz. 14 = FR 2018, 508 m. Anm. *Wendt* (s.a. *Micker*, Ubg 2018, 354; *Trossen*, Ubg 2018, 358; *Bergmann*, Ubg 2018, 359); v. 29.9.2016 – III R 42/13, BStBl. II 2017, 339 Rz. 33; v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 Rz. 15 = FR 2010, 381 m. Anm. *Wendt*; v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808 Rz. 12; BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 20.06 (UmwSt-Erlass).
- 3 BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808 Rz. 13 f. = FR 2010, 611 m. Anm. *Schell* (nicht bilanziertes Namensrecht); v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 = FR 1996, 500 m. Anm. *Kempermann*.
- 4 BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939.
- 5 BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457 = GmbHR 2005, 1436 m. Anm. *Hoffmann*; v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; v. 1.12.2011 – I B 127/11, BFH/NV 2012, 1015 (m. Anm. *Trossen*, GmbH-StB 2012, 170).
- 6 BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; dazu auch *Kontny* in R/H/G/H⁴, § 20 UmwStG Rz. 208.
- 7 BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457 = GmbHR 2005, 1436 m. Anm. *Hoffmann*; v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463 = FR 2002, 585 m. Anm. *Weber-Grellet* (zu wesentlicher Beteiligung); v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; vgl. auch v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253 (jeweils zu verdeckten Sacheinlagen nur einzelner WG); v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634 = FR 2009, 954 m. Anm. *Wendt*.
- 8 BFH v. 1.12.2011 – I B 127/11, BFH/NV 2012, 1015 (m. Anm. *Trossen*, GmbH-StB 2012, 170); v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512.
- 9 BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 Rz. 43; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 m.w.N. = FR 2000, 143 m. Anm. *Kempermann*; v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856; v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374.
- 10 Siehe nur *Wacker* in Schmidt⁴⁴, § 16 Rz. 29; *Riedel*, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, Diss., 2018, 243 ff.; a.A. *Kitzig*, StuW 2023, 245 (257 f.).

10 | Seer

kest25_estg.k0016.r0130
kest25_estg.k0016.r0018
kest25_estg.k0016.r0021
kest25_estg.k0015.r0163b

kest25_estg.k0015.r0384
kest25_estg.k0016.r0017

A. Grundaussagen der Vorschrift | § 16

Auch § 24 UmwStG ist nur anwendbar, wenn alle (funktional) wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs, TB oder MU'anteils (auch des SBV) eingebracht werden.¹ Str. ist, ob als TB auch die zu einem BV gehörende **100-prozentige Beteiligung an einer KapGes.** anzusehen ist (s. Rz. 51). Dies sollte jedenfalls für die Rechtslage nach Änderung des UmwStG durch das SEStEG² (wie auch i.R.d. § 20 UmwStG³) bejaht werden.⁴ Entscheidend für § 24 UmwStG ist, dass die betr. WG in das Vermögen der PersGes. übertragen werden.⁵ Dabei reicht es aus, wenn das eingebrachte BV teilw. SBV, d.h. an die übernehmende PersGes. vom Einbringenden nur überlassen wird.⁶ Bei einer atypisch stillen Ges. genügt die Übertragung der funkt. wesentlichen Betriebsgrundlagen in das zivilrechtliche Vermögen des Hauptbeteiligten, steuerlich mithin in das BV der MU'schaft.⁷

Nach Rspr. und h.M. soll § 24 UmwStG auch bei **bloßem Eintritt eines weiteren G'ters** und bei **Änderung der Beteiligungsverhältnisse** durch Leistung weiterer Einlagen (sog. **Kapitalerhöhung**) für die Alt-G'ter anwendbar sein, obgleich die PersGes. unverändert als solche bestehen bleibt (§ 15 Rz. 254).⁸ Verlangt wird allerdings, dass der Beitretende zumindest eine Einlage (Geld, WG oder Einzelunt.) in das Gesellschaftsvermögen zu leisten hat.⁹ Zu unterscheiden ist insoweit allerdings eine **Geldeinlage des neuen G'ters** in die PersGes. (Einbringung § 24 UmwStG) gegenüber einer **Geldzahlung an die Alt-G'ter** (Veräußerung i.S.d. Abs. 1 S. 2).¹⁰ Wird den Alt-G'tern eine Änderung des Umfangs der Beteiligung durch Kaufpreiszahlung oder andere Gegenleistung in ihr PV vergütet, liegt noch für den bisherigen Betriebsinhaber insoweit eine nicht unter Abs. 1 S. 1 Nr. 2 (sondern unter Abs. 1 S. 2 = lfd. Gewinn) fallende **Teilanteilsveräußerung der Alt-G'ter an die Neu-G'ter** vor, die mangels Einbringung gerade nicht von § 24 UmwStG erfasst wird. Das muss auch dann gelten, wenn die Gegenleistung (Kaufpreis oder die Einräumung einer Beteiligung an einer anderen Gesellschaft) in das BV des/der Alt-G'ter geleistet wird.¹¹ Kommt es darüber hinaus auch hinsichtlich des für eigene Rechnung eingebrachten Teils durch Ansatz des **gemeinen Werts** nach § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG zur Aufdeckung stiller Reserven (sog. Einbringung zu gemeinen Werten mit Zuzahlung), liegt insgesamt ein nach Abs. 4, § 34 begünstigter Gewinn vor.¹² Dem folgt zutr. auch die FinVerw.¹³

Werden **Betriebe, TB und MU'anteile** nach § 24 UmwStG offen eingebracht, so setzt die Anwendung v. Abs. 4, § 34 Abs. 1 und Abs. 3 nach § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG voraus, dass das eingebrachte BV bei der **PersGes. mit den gemeinen Werten** angesetzt wird. Nicht (mehr) begünstigt ist die Einbringung v. Teilen eines MU'anteils (s. § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG). Da die Rspr. auch **WG des SBV** als Teil des MU'anteils betrachtet, wird verlangt, dass auch bisher funktional und quantitativ wesentliches SBV mit den **gemeinen Werten** angesetzt wird. Dies ist unproblematisch möglich, wenn das SBV zusammen mit dem Gesellschaftsanteil in die aufnehmende Ges. gegen Gewährung v. Gesellschaftsrechten tatsächlich eingebracht wird. Das Wahlrecht nach § 24 UmwStG geht insoweit dem § 6 Abs. 5 S. 3 vor. Sofern aber die bisherigen WG des SBV oder

11 BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 Rz. 32; v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 Rz. 33; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, 64 m.w.N. = FR 2000, 143 m. Anm. *Kempermann*.

12 Vgl. BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 Rz. 27.

1 Vgl. dazu BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638 Rz. 29 (vorherige Veräußerung einzelner wesentlicher WG ist aber unschädlich).

2 S. auch Begr. Entw. SEStEG zu § 24 UmwStG, BT-Drucks. 16/2710, 50; BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 24.02 i.V.m. Rz. 15.05 f. (UmwSt-Erlass).

3 BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 20.06. i.V.m. Rz. 15.02 (UmwSt-Erlass).

4 Eingehend zu der Fragestellung *Bulk*, FR 2025, 788 (792 ff.), mit einer rechtshistorischen Analyse.

5 Ausreichend ist die Übertragung des „wirtschaftlichen Eigentums“, vgl. BFH v. 22.4.2015 – X R 8/13, BFH/NV 2015, 1409.

6 BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 24.05 (UmwSt-Erlass).

7 Vgl. BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935 (zur Geschäftswertüberlassung zur Nutzung an atypisch stille Ges.); s. auch *Demuth*, KÖSDI 2015, 19483 (19487); *Schulze zur Wiesche*, StBp. 2015, 221.

8 BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 24.01 i.V.m. Rz. 01.47 (UmwSt-Erlass); BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847 m.w.N. = FR 2006, 874 m. Anm. *Kempermann*.

9 BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 24.01 i.V.m. Rz. 01.47 (UmwSt-Erlass); BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265 (Aufnahme einer GmbH ohne Einlage als pHG in KG). Nicht genügt die Erhöhung der Beteiligungsquote wegen erhöhtem Arbeitseinsatz mangels Einlagefähigkeit der Arbeitsleistung, vgl. dazu auch BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604 = FR 1999, 703 m. Anm. *Kempermann*.

10 BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717 Rz. 20 ff.; v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600 Rz. 35; v. 6.8.2019 – VIII R 12/16, BStBl. II 2020, 378 Rz. 34 f.

11 BFH v. 17.9.2014 – IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717 Rz. 20 f. (dazu Anm. *Schimmele*, EStB 2015, 117).

12 BFH v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178; v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 = FR 2000, 143 m. Anm. *Kempermann*.

13 So BMF v. 2.1.2025, BStBl. I 2025, 92 Rz. 24.12 (UmwSt-Erlass).

§ 16 | Veräußerung des Betriebs

eines Einzelbetriebs weiterhin im Eigentum des Einbringenden verbleiben und **lediglich als SBV an die aufnehmende PersGes. vermietet** werden, stellt sich die Frage, ob ein Ansatz mit dem **gemeinen Wert** überhaupt möglich ist. Die Rspr. hat dies bejaht (s.a. **Rz. 24**).¹ Hält man § 24 UmwStG für anwendbar, so geht er § 6 Abs. 5 S. 1 und S. 2, die eine Buchwertfortführung verlangen, vor.² Bei Ansatz des gemeinen Wertes sind die aufgedeckten stillen Reserven im SBV allerdings nach § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG voll als lfd. Gewinn zu versteuern,³ während i.Ü. Abs. 4, § 34 anwendbar sind.

- 27 Wird ein Betrieb (1) teils für eigene Rechnung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, (2) teils unentgeltlich/schenkweise für Angehörige gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an diese und (3) teils gegen Entgelt (echte Verbindlichkeit, Darlehensgewährung, Tausch gegen andere Sachgüter, Anteile und Beteiligungen) in die MU'schaft eingebracht, sind § 24 UmwStG (Wahlrecht zur Buchwertfortführung), § 6 Abs. 3 (zwingende Buchwertfortführung) und § 16 EStG (Veräußerung) **nebeneinander anwendbar**.⁴ Die Anwendung von Abs. 4 und § 34 kommt dafür kaum in Betracht, weil in einem solchen Vorgang i.d.R. nicht sämtliche stille Reserven aufgedeckt werden.
- 28 § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 erfasst ausdrücklich die **unentgeltliche Aufnahme** einer nat. Pers. in ein **Einzelunternehmen**. Dadurch wurde klarstellend (s. § 6 Rz. 193 ff.) die bisherige Besteuerungspraxis abgesichert.⁵ § 6 Abs. 3 S. 2 trifft eine Sonderregelung für den Fall, dass bei der unentgeltlichen Aufnahme einer nat. Pers. in ein bestehendes Einzelunternehmen oder bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines MU'anteils WG des bisherigen BV oder SBV nicht mit übertragen werden. Hier bleibt die Buchwertfortführung für die eingebrachten WG dennoch zwingend, wenn die zurückbehaltenen WG „weiterhin zum (Sonder-)BV (des Einbringenden bei) ders. (neu gegründeten) MU'schaft gehören“ (**Rz. 167**). Zu weiteren Einzelheiten s. § 6 **Rz. 193 ff., 197 f.**
- 29 Die **verdeckte Einlage** in eine PersGes. führt nach Ansicht der Rspr. ebenso wie die verdeckte Einlage in eine KapGes (**Rz. 22**) nicht zu einem tauschähnlichen Veräußerungsgeschäft für den Übertragenden.⁶ Konsequenterweise ist für die verdeckte Einlage **in eine PersGes.** § 24 UmwStG grds. nicht anwendbar, weil die tatsächlich eintretende Werterhöhung der Anteile lediglich einen Reflex auf die verdeckte Einlage und demgemäß gerade keine Gewährung (neuer) Gesellschaftsrechte darstellt. Jedoch kommt die Annahme einer vorherigen gewinnrealisierenden BetrAufg. (Abs. 3 S. 1) anders als bei der verdeckten Einlage in eine KapGes. gerade nicht in Betracht.⁷ Vielmehr ist gem. § 6 Abs. 3 bzw. nach Auffassung der FinVerw.⁸ auch nach § 6 Abs. 5 die Buchwertfortführung geboten.
- 29a Keines Rückgriffs auf § 24 UmwStG bedarf der **einkommensteuerrechtliche Formwechsel** von einer atypisch stillen Ges. in eine KG und umgekehrt. Auch wenn die Rechtsträger zivilrechtlich nicht identisch sind und sich die sachenrechtliche Rechtszuständigkeit ändert, liegt weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe eines MU'anteils vor; vielmehr bleibt der Formwechsel steuerneutral.⁹ Dabei soll der einkommensteuerliche Formwechsel auch nicht bei einer Veränderung der Beteiligungsquoten der MU'er scheitern, wenn der G'ter-Bestand der MU'schaft identisch bleibt.¹⁰
- Aus Platzgründen muss hinsichtlich weiterer umwandlungssteuerrechtlicher Einzelheiten auf die einschlägigen **Kommentierungen der §§ 20, 24 UmwStG** verwiesen werden.¹¹

1 BFH v. 18.9.2007 – IV B 87/06, BFH/NV 2008, 105 m.w.N.; v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893 = FR 2004, 1159 m. Anm. *Wendt*; v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458.

2 *Wacker in Schmidt*⁴⁴, § 16 Rz. 397.

3 BFH v. 29.11.2007 – VIII B 213/06, BFH/NV 2008, 373; v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754; v. 21.9.2000 – IV R 54/99, BStBl. II 2001, 178.

4 BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 Rz. 29 ff. (dazu *Krüger*, FR 2015, 1108 [Teil I], FR 2016, 18 [Teil II]); s.a. BFH v. 6.8.2019 – VIII R 12/16, BStBl. II 2020, 378 Rz. 34 f.

5 Begr. Entw. UntStFG, BR-Drucks. 638/01 zu § 6 Abs. 3.

6 BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253.

7 So lediglich für die verdeckte Einlage in eine KapGes. wegen der Übertragung auf die KapGes. als ein anderes Steuersubjekt BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

8 BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 6 (Anwendungsschreiben zu § 6 Abs. 5).

9 BFH v. 28.11.1989 – VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561 (563); v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118 (119); v. 3.8.2022 – IV R 16/19, BFH/NV 2023, 120 Rz. 34; FG BaWü. v. 29.7.2021 – 12 K 374/19, EFG 2022, 751 Rz. 55 m. Anm. *Tiedchen* = GmbHR 2022, 492 m. Anm. *Riedel*, wertet die MU'schaft als (wirtschaftlich) identitätswahrend in neuer Rechtsform fortgeführt. Dies gilt auch beim Wechsel zw. einer Innen- zu einer Außenges. und umgekehrt (rkr.); s. dazu *Stein*, DStR 2022, 459.

10 FG BaWü. v. 29.7.2021 – 12 K 374/19, EFG 2022, 751 Rz. 66 m. Anm. *Tiedchen* = GmbHR 2022, 492 m. Anm. *Riedel* (rkr.); *Stein*, DStR 2022, 459 (462 f.).

B. Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (Abs. 1 S. 1 Nr. 1) | § 16

III. Anwendungsbereich. Für **unbeschränkt StPfl.** ist § 16 uneingeschränkt auch hinsichtlich im Ausland belegener Betriebe, TB oder MU'anteile an inländ. PersGes. mit ausländ. Betriebsstätten oder an ausländ. MU'schaften mit in- und ausländ. Betriebsstätten anwendbar. Ob eine MU'schaft vorliegt, entscheidet sich anhand eines Typenvergleichs mit deutschen MU'schaften, etwa den PersGes.,¹ aber auch der Gütergemeinschaft² oder Erbengemeinschaft. Hinsichtlich ausländ. Betriebsstätten ist allerdings häufig das Besteuerungsrecht entspr. Art. 7 i.V.m. Art. 23 OECD-MA durch Freistellung unter ProgrVorb. ausgeschlossen. Soweit die Anrechnungsmethode oder § 34c eingreift, sind für nat. Pers. Abs. 4, § 34 vorrangig anzuwenden.³ Mit Ausnahme v. Abs. 4⁴ ist § 16 auch für **beschränkt StPfl.** anzuwenden, soweit inländ. Betriebsstätten unterhalten werden oder die Veräußerung im Inland belegenes unbewegliches Vermögen oder Sachinbegriffe oder in inländ. Register eingetragene Rechte umfasst (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a und f). Hinsichtlich des inländ. Betriebsstättenvermögens sowie des im Inland belegenen unbeweglichen Vermögens bleibt das Besteuerungsrecht i.d.R. auch nach den DBA aufrechterhalten. § 16 gilt auch für **Körperschaften** aufgrund der **Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG**. Allerdings ist v. Tatbestand her **Abs. 4 nicht** anwendbar und § 34 gilt als Tarifnorm **nicht** für Körperschaften. Hält man daher § 16 lediglich für deklaratorisch, hat er für Körperschaften keine Bedeutung. Im Falle einer **Organschaft** zu einer nat. Pers. ist trotz Zurechnung des Einkommens § 34 **nicht** anwendbar für den v. der Körperschaft erzielten Veräußerungsgewinn.⁵

B. Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (Abs. 1 S. 1 Nr. 1).

Literatur: *Wälzholz*, Der Teilbetriebsbegriff im Steuerrecht, Diss., 1999; *Blumers*, Teilbetrieb und wesentliche Betriebsgrundlage, DB 2010, 1670; *Feldgen*, Der Teilbetrieb im Steuerrecht, Ubg 2012, 459; *Graw*, Der Teilbetrieb im UmwSt-Recht nach dem UmwStErl. 2011, ifst-Schrift Nr. 488, 2013; *Herlinghaus*, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441; *Rödel*, Der Teilbetriebsbegriff in den Einbringungstatbeständen des UmwStG, Diss., 2016; *Maetz*, Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip, Diss., 2017; *Micker/Uphues*, Die Auslegung des Teilbetriebsbegriffs im Steuerrecht, Ubg 2021, 320; *Ungemach*, Die Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen der Umstrukturierung von Unternehmen, DStZ 2023, 610; *Leber*, Der Betriebsbegriff im Ertragsteuerrecht, Diss., 2024; *Lehmann*, Umwandlungssteuerlicher Teilbetrieb in Theorie und Praxis, Diss., 2024; frühere Literatur s. 14. Aufl.

I. Ganzer Gewerbebetrieb als Objekt der Veräußerung (Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 Alt. 1). **1. Gewerbebetrieb als Tätigkeit und Vermögensmasse.** Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 bezeichnet als Objekt der Veräußerung den „ganzen Gewerbebetrieb“ und knüpft damit an den Begriff des GewBetr. in § 15 Abs. 2 (dazu ausf. § 15 Rz. 11 ff.) an. Dort allerdings ist der GewBetr. als eine v. StPfl. „**unternommene Betätigung**“ gekennzeichnet. Eine Tätigkeit als solche ist zwar nicht übertragbar. Die Tätigkeit GewBetr. wird jedoch regelmäßig unter Einsatz v. WG unternommen, die dann ihrerseits zum **BV des GewBetr.** des StPfl. nach § 4 Abs. 1 gehören. Die Veräußerung nach Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 setzt danach jedenfalls voraus, dass die dem GewBetr. dienenden WG auf **einen** Erwerber übertragen werden. Allerdings bewirkt die Übertragung sämtlicher WG des bisherigen GewBetr. des StPfl. nicht, dass dieser als solcher übertragen wird. Entscheidend ist vielmehr, dass der GewBetr. als sog. „**lebender Organismus des Wirtschaftslebens**“ auf **einen Erwerber** übertragen wird.⁶ Gemeint ist damit, dass der Erwerber in den Stand versetzt wird, die bisher v. Veräußerer ausgeübte gewerbliche Betätigung in gleicher Weise wie bisher der Veräußerer fortzuführen, unabhängig davon, ob der Erwerber dies auch tatsächlich tut.⁷ Die Möglichkeit zur Fortsetzung setzt grds. voraus, dass a) auf den Erwerber alle bisher bilanzierten und nicht bilanzierten WG des **BV rechtl. übertragen** werden, b) dem Erwerber der **Eintritt in rechtl. nicht übertragbare Beziehungen** ermöglicht wird, soweit es in der Macht des Veräußerers steht (u.a. Kundenbeziehungen, Lieferantenbeziehungen) und c) der **Veräußerer seine bisherige Tätigkeit GewBetr. nicht** neben dem Erwerber **fortsetzt**. Kurz gesagt ist die Veräußerung des ganzen GewBetr. der

11 Siehe ausf. Kommentierungen v. *Kontny* in R/H/G/H⁴, § 20 UmwStG, und v. *Rasche* in R/H/G/H⁴, § 24 UmwStG.

1 Vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336 zur US limited partnership.

2 BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384.

3 BFH v. 21.2.1991 – IV R 93/89, BStBl. II 1991, 455.

4 S. § 50 Abs. 1; vgl. zur europa- und verfassungsrechtl. Unbedenklichkeit FG Düss. v. 1.7.2009 – 7 K 4348/08 E, EFG 2009, 2024.

5 BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515.

6 Statt vieler BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380.

7 R 16 Abs. 1 S. 2 EStR.