5. Besondere Sachverhalte bei Gewinneinkunftsarten

Fall 20: Betriebsaufspaltung (§§ 3 Nr. 40, 12, 15, 18, 19 EStG)

Der in Berlin ansässige Steuerberater Anton gründete im Dezember 2013 die Anton-Steuerberatungs-GmbH mit Sitz in Berlin. Er ist alleiniger Gesellschafter. Er verpachtete dieser Anton-GmbH ab 01.01.2014 den Mandantenstamm seines als Einzelunternehmen geführten Steuerbüros für unstrittige 3.000 € monatlich. Die Anton-GmbH überwies diese Pacht regelmäßig vorschüssig zum 10. eines jeden Monats auf das Privatkonto des Anton. Dieser erklärte diese Einnahmen als sonstige Einnahmen nach § 22 Nr. 3 EStG. Nach den vertraglichen Beziehungen zur GmbH ist Anton vom Wettbewerbsverbot befreit und auch weiterhin berechtigt, einzelne Mandanten aus dem verpachteten Mandantenstamm herauszunehmen und als selbständiger Steuerberater zu betreuen.

Anton erzielte im Kalenderjahr 2014 aus seiner Tätigkeit als selbständiger Steuerberater unstrittige Einkünfte i.H.v. 80.000 €. Sein nicht zu beanstandender Arbeitsvertrag als alleiniger Geschäftsführer mit der Anton-GmbH führte im Kalenderjahr 2014 zu weiteren Einnahmen (Bruttolohn) von 42.000 €. Die ordnungsgemäß durchgeführte (Vorab-)Gewinnausschüttung der Anton-GmbH führte zu weiteren Einnahmen auf dem Privatkonto des Anton von 3.681,25 €. Die ordnungsgemäße Steuerbescheinigung über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag liegt vor.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie die Einkünfte aus dem vorgenannten Sachverhalt.

Lösung:

Verpachtung des Mandantenstamms – Betriebsaufspaltung

Bei den Einkünften aus der Verpachtung des Mandantenstamms an die Anton-GmbH handelt es sich um Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der BFH bestätigte mit Beschluss vom 08.04.2011, VIII B 116/10, das Urteil des FG München vom 10.06.2010, 8 K 460/10, welches eben zu diesem Ergebnis kam. Danach ist es rechtlich geklärt, dass der Mandantenstamm eines Steuerberaters als eigenständiges Wirtschaftsgut Gegenstand eines Pachtvertrages sein kann und dass es sich dabei regelmäßig um den wesentlichsten und werthaltigsten Teil des Betriebsvermögens handelt. Eine sachliche Verflechtung ist damit gegeben.

Im vorliegenden Sachverhalt ist der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer Anton auch in der Lage, sowohl in der GmbH wie auch in seinem Einzelunternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Damit ist auch jeder Zweifel an der personellen Verflechtung ausgeräumt. Die vermietende oder verpachtende Tätigkeit einer freiberuflichen Besitzgesellschaft führt damit unstrittig zu einer freiberuflichen Betriebsaufspaltung und daraus folgend zu gewerblichen Einkünften.

Die zugeflossenen 36.000 € Pachteinnahmen stellen damit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dar, weil aus dem Sachverhalt keine Betriebsausgaben für diesen Bereich ersichtlich sind. Die Erklärung der Einkünfte als solche nach § 22 Nr. 3 EStG ist nicht korrekt.

Die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung färbt auf die Gewinnausschüttung der GmbH ab, nicht jedoch auf die freiberuflichen Einkünfte des Einzelunternehmens als Steuerberater. Da für freiberufliche Einzelunternehmen eine dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entsprechende Vorschrift fehlt, erfolgt nach den vorgenannten Urteilen eine getrennte Betrachtung dieser Einkünfte.

Dividendenausschüttung der GmbH

Gemäß § 20 Abs. 8 EStG gehen die gewerblichen Einkünfte denen des § 20 EStG vor. Es liegen Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 EStG vor. Gemäß § 12 Nr. 3 EStG handelt es sich bei den Steuern vom Einkommen um nicht abzugsfähige Ausgaben. Die Gewinnausschüttung von 3.681,25 € ist daher um die Kapitalertragsteuer i.H.v. 1.250 € und den Solidaritätszuschlag von 68,75 € auf 5.000 € zu erhöhen.

Damit ist im vorliegenden Sachverhalt die Dividende nach § 2 Abs. 5b EStG in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen, weil keine Kapitalerträge i.S.d. § 32d Abs. 1 EStG vorliegen. Gleichzeitig ist

auch der Werbungskostenabzugsausschluss nach § 20 Abs. 9 EStG und die Versagung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG nicht anzuwenden; vgl. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG und § 2 Abs. 2 S. 2 EStG.

Die Gewinnausschüttung i.H.v. 5.000 € ist danach zu 40 % steuerfrei und es verbleiben 3.000 € steuerpflichtig. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer anzurechnen. Für den Solidaritätszuschlag gilt Gleiches nach dem SolzG.

Somit ergeben sich im vorliegenden Sachverhalt gewerbliche Einkünfte i.H.v. 36.000 € aus den Pachteinnahmen und 3.000 € aus dem steuerpflichtigen Teil der Gewinnausschüttung = 39.000 €.

Der Gewerbesteuer-Messbetrag für diese Einkünfte ist gem. § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit dem 3,8fachen Wert als Steuerermäßigung von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen. Dabei ist nach § 35 Abs. 1 S. 5 EStG zu beachten, dass der Abzug auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt ist.

Einkünfte als Steuerberater

Die Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater in dem Einzelunternehmen sind nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit 80.000 € zu berücksichtigen.

Einkünfte als angestellter Geschäftsführer

Für die Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer sind Einnahmen i.H.v. 42.000 € nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Nach den Angaben im Sachverhalt liegen ein unstrittiger Arbeitsvertrag und damit auch ein Arbeitsverhältnis vor. Da dem Sachverhalt keine Werbungskosten nach § 9 EStG zu entnehmen sind, ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Nr. 1 Buchst. a EStG i.H.v. 1.000 € zu berücksichtigen. Einkünfte nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG damit 41.000 €.

Fall 21: Betriebsverpachtung (§ 16 Abs. 3, 3b, 4 und § 34 EStG)

Berta betreibt auf einem eigenen Grundstück in attraktiver Lage in der Berliner Innenstadt eine Gaststätte mit angeschlossenem Club. Ihr liegt ein Kaufangebot vor, wonach sie das Grundstück mit Gaststätte und Club für einen Gewinn von insgesamt 600.000 € veräußern könnte. Der Gewinn von 600.000 € resultiert aus den stillen Reserven des Grund und Bodens, des Gebäudes und für 100.000 € auf den selbst geschaffenen Firmenwert. Berta will jedoch ihr Unternehmen nicht veräußern, sich aber gleichzeitig aus dem aktiven Geschäft zurückziehen. Sie verpachtet daher ab dem 01.07.2014 die Gaststätte an Anton für monatlich 5.000 €.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Möglichkeiten ergeben sich für Berta aufgrund der Verpachtung des Gewerbebetriebs?

Lösung:

Gemäß § 16 Abs. 3b EStG gilt ein Gewerbebetrieb im Falle der Betriebsverpachtung im Ganzen grundsätzlich nicht als aufgegeben. Eine Betriebsverpachtung im Ganzen ermöglicht dem Verpächter oder seinem Rechtsnachfolger objektiv die Möglichkeit, den Betrieb selber später fortzuführen. Im Falle der Betriebsverpachtung ist damit grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung solange von einer Fortführung des Gewerbebetriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen.

Wird keine Betriebsaufgabe erklärt und gilt der Gewerbebetrieb somit als fortgeführt, handelt es sich bei den Pachteinnahmen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und die im Betrieb entstandenen stillen Reserven müssen nicht aufgedeckt werden. Es verbleibt dann bei einer jährlichen Besteuerung der erzielten Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit verbundene Ausgaben sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Wird der Betrieb hingegen aufgegeben, sind zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die stillen Reserven gem. § 16 Abs. 3 EStG zu versteuern, da eine Entnahme in das Privatvermögen stattfindet. Hierbei ist

nach § 16 Abs. 3 S. 7 EStG grundsätzlich der gemeine Wert der entsprechenden Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. Auch für die Betriebsaufgabe sind die möglichen Vergünstigungen – der Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die ermäßigte Besteuerung gem. § 34 Abs. 3 EStG – zu prüfen.

Berta kann sich daher entscheiden, ob sie Betriebsaufgabe erklärt und damit die stillen Reserven der Besteuerung zuführt, oder auch weiterhin laufende gewerbliche Einkünfte erzielt.

Soll im Rahmen der Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe gewählt werden, so muss Berta dies gem. § 16 Abs. 3b S. 1 Nr. 1 EStG dem Finanzamt ausdrücklich erklären. Gemäß § 16 Abs. 3b S. 2 EStG besteht für Berta die Möglichkeit, die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate rückwirkend abzugeben.

Der § 16 Abs. 3b S. 1 Nr. 2 EStG unterstellt außerdem zwingend eine Betriebsaufgabe im Falle einer Betriebsverpachtung, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufgabe vorliegen. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn die bisherige Tätigkeit nach der Verpachtung nicht mehr ausgeübt werden kann. Das ist beispielsweise der Fall bei einer Konzessionsrückgabe oder wenn der künftige Betrieb in der bisherigen Gaststätte z.B. ein Blumeneinzelhandel ist.

Für den Fall einer Betriebsaufgabe ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des Aufgabegewinns weder der originäre noch ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen ist. Dieser Wert ist erst dann zur Versteuerung heranzuziehen, wenn bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens ein Entgelt für ihn geleistet wird. Siehe dazu BFH vom 30.01.2002, BStBl II 2002, 387 und H 16 Abs. 5 „Geschäfts- oder Firmenwert“ EStH.

Würde Berta also die Betriebsaufgabe erklären und die stillen Reserven versteuern, würde dies nicht für den Firmenwert gelten. Das hätte auch zur Folge, dass die monatlichen Pachteinnahmen, soweit sie anteilig auf den Firmenwert entfallen (1/3), weiterhin gewerbliche Einkünfte darstellen und nur die übrigen Pachteinnahmen (2/3) den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären.

Fall 22: Betriebsveräußerung mit Teileinkünfteverfahren (§§ 3, 16 EStG)

Der 58-jährige Anton, wohnhaft in Berlin, verkauft seinen Gewerbebetrieb zum 31.12.2014 für 1 Mio. €. Die unstrittigen Veräußerungskosten betragen 20.000 €. Seine unstrittige Schlussbilanz per 31.12.2014 weist folgende Werte aus:

Aktiva	31.12.2014 (€)		Passiva
Sonstiges AV	300.000	Kapital	750.000
Sonstiges UV	300.000		
X-GmbH-Anteil	150.000		
Bilanzsumme	750.000	Bilanzsumme	750.000

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn. Die Begünstigungsregeln der §§ 16, 34 EStG sollen, soweit möglich, beantragt werden.

Alternative: Vom Veräußerungspreis entfallen nach vertraglicher Vereinbarung unstrittig 350.000 € auf den Anteil der X-GmbH. Von den Veräußerungskosten entfallen allein 10.000 € auf diesen Vorgang.

Lösung:

Es liegt unstrittig eine Betriebsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Der Betrieb wird mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Entgelt in der Weise auf den Erwerber übertragen, sodass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann. Siehe hierzu auch ausführlich R 16 Abs. 1 EStR.

Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis – nach Abzug der Veräußerungskosten – den Wert des Betriebsvermögens (das Kapitalkonto) übersteigt.

Dieser Veräußerungsgewinn kann um einen Veräußerungsfreibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG gemindert werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Der Veräußerer muss das 55. Lebensjahr vollendet haben oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig sein.
- Der Freibetrag wird dem Steuerpflichtigen nur einmal im Leben gewährt. Vor dem 01.01.1996 beanspruchte Freibeträge bleiben dabei nach § 52 Abs. 34 S. 5 HS. 2 EStG unberücksichtigt.
- Der Freibetrag von 45.000 € mindert sich um den Wert, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt.

Hinweis! Bei einem Gewinn von 181.000 € ist danach der Freibetrag auf 0 € gekürzt. Wird der Freibetrag nicht vollständig aufgebraucht, weil der Veräußerungsgewinn entsprechend gering ist, kann der verbleibende Rest nicht für andere Betriebsveräußerungen verwendet werden. Der gesamte Freibetrag ist dann verbraucht; § 16 Abs. 4 S. 2 EStG.

Bei dem so zu ermittelnden Gewinn handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die zugleich außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG darstellen. Hier gilt es zu beachten, dass der Teil des Veräußerungsgewinns, der nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG steuerbefreit ist, nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist. Der Veräußerungsgewinn ist somit stets in einen Teil aufzuteilen, der nicht nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG begünstigt ist und in den verbleibenden Gewinn.

Im Grundfall wurde der Veräußerungspreis nicht vertraglich aufgeteilt, sodass eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Buchwerte vorzunehmen ist. Der GmbH-Anteil von 150.000 € stellt 20 % der Summe der Aktiva dar. Demzufolge sind 20 % des Veräußerungspreises und der Veräußerungskosten dieser Berechnung zuzuordnen.

Berechnung	
GmbH-Anteil von 150.000 € zur Summe aller Aktiva 750.000 €	20 %
Veräußerungserlös	1.000.000 €
20 % vom gesamten Veräußerungspreis 1 Mio. €	200.000 €
40 % von 200.000 € nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG steuerfrei	80.000 €
der steuerpflichtige Teil beträgt damit	120.000 €
abzüglich Veräußerungskosten	20.000 €
20 % von 20.000 €	4.000 €
davon 60 % gem. § 3c Abs. 2 EStG	2.400 €
abzüglich Anschaffungskosten	150.000 €
60 % von 150.000 € gem. § 3c Abs. 2 EStG	<u>90.000 €</u>
der anteilige Veräußerungsgewinn für den GmbH-Anteil beträgt damit	27.600 €
verbleibender Veräußerungspreis 80 % von 1 Mio. €	800.000 €

abzüglich anteilige Veräußerungskosten 80 % von 20.000 €	./. 16.000 €
und abzüglich Restkapital 750.000 € ./. 150.000 €	./. 600.000 €
der anteilige Veräußerungsgewinn beträgt damit	184.000 €

Der gesamte Veräußerungsgewinn beträgt 211.600 € (= 27.600 € + 184.000 €) und schließt damit – ohne jede weitere Prüfung, ob die Anwendungsvoraussetzungen überhaupt vorliegen – einen Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG aus.

Eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG oder auf Antrag gem. § 34 Abs. 3 EStG, abweichend von § 34 Abs. 1 EStG, kann für den anteiligen Veräußerungsgewinn von 184.000 € gewährt werden. Da Anton das 55. Lebensjahr vollendet hat und aus dem Sachverhalt nicht hervorgeht, dass er bereits § 34 Abs. 3 EStG in einem anderen Fall beantragt hat. Zu beachten ist für diesen Bereich, dass § 34 Abs. 1 EStG automatisch zur Anwendung kommt, wenn kein Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG gestellt wurde.

Variante:

In diesem Fall erfolgte eine vertragliche Einigung, in welcher Höhe der Veräußerungspreis auf den GmbH-Anteil entfällt und in welcher Höhe auf die restlichen Wirtschaftsgüter. Demnach sind 350.000 € direkt für den GmbH-Anteil bezahlt worden.

Berechnung	
Veräußerungserlös	350.000 €
40 % von 350.000 € nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG steuerfrei	./. 140.000 €
der steuerpflichtige Teil beträgt damit	210.000 €
abzüglich Veräußerungskosten	10.000 €
davon 60 % gem. § 3c Abs. 2 EStG	6.000 €
abzüglich Anschaffungskosten	150.000 €
60 % von 150.000 € gem. § 3c Abs. 2 EStG	90.000 €
der anteilige Veräußerungsgewinn für den GmbH-Anteil beträgt damit	114.000 €
verbleibender Veräußerungspreis	650.000 €
abzüglich anteilige Veräußerungskosten	./. 10.000 €
und abzüglich Restkapital 750.000 € ./. 150.000 €	./. 600.000 €
der anteilige Veräußerungsgewinn beträgt damit	40.000 €

Der gesamte Veräußerungsgewinn beträgt nach dieser Variante, bei sonst gleichen Vorgaben, nur noch 154.000 €.

Durch den geringeren Veräußerungsgewinn liegen nun die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG vor.

Höhe des zu gewährenden Freibetrags

154.000 € übersteigt 136.000 € um 18.000 €

45.000 € abzüglich 18.000 € = 27.000 €

Der gekürzte Freibetrag beträgt 27.000 €.

Der Veräußerungsgewinn wird entsprechend gekürzt und der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beträgt 127.000 €.

Hinweis! Siehe hierzu H 16 Abs. 13 „Teileinkünfteverfahren“ EStH.

Eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 oder § 34 Abs. 3 EStG kann aber auch hier nur für den anteiligen Veräußerungsgewinn von 40.000 € gewährt werden, also für den Anteil, für den § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG nicht zur Anwendung kommt.

Der Freibetrag ist vorrangig von dem Anteil des Veräußerungsgewinns abzuziehen, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Dies führt zu einer höheren Begünstigung des Veräußerungsgewinns, H 16 Abs. 13 „Teileinkünfteverfahren“ EStH.

Fall 23: Betriebsveräußerung gegen Ratenzahlung mit Teileinkünfteverfahren (§§ 3, 16, 34 EStG)

Anton betrieb einen Gewerbebetrieb – Herstellung von Speiseeismaschinen – in Berlin. Gleich nach seinem abgeschlossenen Kunststudium gründete er dieses Einzelunternehmen und führte es bis jetzt fort.

Zum 01.01.2014 verkaufte – der zu diesem Zeitpunkt 70-jährige – Anton diesen Gewerbebetrieb an Berta. Für die Entrichtung des Kaufpreises wird folgende Vereinbarung getroffen:

1. Berta zahlt 11 Jahresraten – jeweils zum 31.12., beginnend am 31.12.2014, i.H.v. 100.000 €.
2. Eine Verzinsung ist nicht vereinbart.
3. Im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindet sich eine Beteiligung an der X-AG (Buchwert 10.000 €).
4. 10 % des Kaufpreises sollen auf diese Beteiligung entfallen.
5. Das Kapitalkonto des Einzelunternehmens beträgt zum Zeitpunkt des Verkaufs 100.000 €.
6. Nach dem Inhalt des Kaufvertrages wurde die Ratenzahlung vereinbart, um dem Anton eine Versorgung zu verschaffen.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für Anton aus diesem Veräußerungsvorgang in den Jahren 2014, 2015 und 2016?

Lösung:

Es handelt sich um eine Betriebsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG, weil Anton seinen ganzen Gewerbebetrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen an Berta verkauft. Veräußerungsgewinn ist gem. § 16 Abs. 2 EStG der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und des Werts des Betriebsvermögens.

Da die Raten während eines Zeitraums von mehr als 10 Jahren geleistet werden und sich aus dem Vertrag die Absicht des Veräußerers ergibt, sich mit diesen Ratenzahlungen auch zugleich eine Versorgung zu verschaffen, ist R 16 Abs. 11 EStR auch auf die Ratenzahlungen anzuwenden; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH.

Anton hat somit in Bezug auf die Raten ein Wahlrecht. Er kann sich für die Sofortversteuerung oder für die Zuflussbesteuerung entscheiden.

Sofortversteuerung

Jahr 2014:

Bei der Sofortversteuerung ermittelt sich der Veräußerungspreis aus dem Barwert der Ratenzahlungen. Nach Anlage 9a zum § 13 BewG (alternativ § 12 Abs. 3 BewG i.V.m. Beck StE 200 § 12/1 Tab. 2) ergibt sich für 11 Raten ein Kapitalwert von 8,315. Der ermittelte Ratenbarwert für 11 Jahresraten von jeweils 100.000 € beträgt dementsprechend 831.500 €.

Hinweis! Der Veräußerungspreis kann nicht direkt der Aufgabenstellung entnommen werden, wenn eine Ratenzahlung über mehrere Jahre vereinbart und diese unverzinslich ist.