



Die BGB-Gesellschaft (GbR)

Fallstricke bei Betriebsaufgabe

Wer als GbR-Unternehmer gegenüber dem Finanzamt die Betriebsaufgabe erklärt, sollte sich diesen Schritt im Vorfeld gut überlegen. Denn damit sind nicht nur steuerliche, sondern auch weitreichende gesellschafts- und haftungsrechtliche Konsequenzen verbunden.

Zunehmend müssen Firmenchefs ihren Mitarbeitern mitteilen, dass eine Betriebsschließung unumgänglich ist

Eine BGB-Gesellschaft oder GbR liegt vor, wenn sich mehrere Personen zum Betrieb eines kleingewerblichen Unternehmens zusammenschließen. Die gesetzliche Grundlage findet sich im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB). Dort heißt es: „Durch den Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten“. Die Rechtsform der BGB-Gesellschaft steht und fällt mit ihren Gesellschaftern. Das Ausscheiden Einzelner hat grundsätzlich die Auflösung zur Folge. Diese Konsequenz kann in der Praxis zu äußerst unbefriedigenden Ergebnissen führen. Soweit nun die Betriebsaufgabe unumgänglich ist, sind Fragen über die Haftung nach der Auflösung der Gesellschaft, über steuerliche Konsequenzen oder aber die Auseinandersetzung des Gesamtvermögens entscheidend.

Die Fehlbetragshaftung

Mit der Auflösung der Gesellschaft ist die Abwicklung und Verwertung des gesamten Gesellschaftsvermögens verbunden. Die Problematik negativer Kapitalkonten spielt dabei in der Praxis eine wichtige Rolle. Häufig unterschätzt werden dabei die Auswirkungen. Ein negatives Kapitalkonto entsteht durch Verluste der Gesellschaft oder aber durch übermäßige Entnahmen. Das GbR-Recht kennt keine Entnahmebeschränkungen kraft Gesetz, so dass die Gesellschafter durchaus der GbR das Vermögen entziehen können. Es besteht aber die Möglichkeit, das Entnahmerecht der Gesellschafter vertraglich auf eine

bestimmte Höhe zu begrenzen. Dennoch geschieht es immer wieder, dass Gesellschafter vor dem Ausscheiden aus der GbR hohe Entnahmen tätigen und so ein negatives Kapitalkonto hinterlassen. Diese unrechtmäßigen Entnahmen wieder zurückzufordern, wenn der Gesellschafter ausgeschieden ist oder sich die Gesellschaft in Liquidation befindet, scheint auf den ersten Blick einfacher als es in Wirklichkeit ist. Der Bundesgerichtshof entschied nämlich, dass „bei der Auseinandersetzung einer GbR Ansprüche auf Rückzahlung unzulässiger Entnahmen regelmäßig nicht mehr selbständig geltend gemacht werden können und daher der ausscheidende Gesellschafter nicht im Wege der fiktiven bi-

lanziellen Aktivierung dieser Entnahmen auf einen getrennten, rechnerisch verkürzten Verlustausgleich nach § 739 BGB verwiesen werden kann“.

Fälligkeit der Nachschusspflicht

Die Fehlbetragshaftung (Nachschusspflicht) kann somit nicht allein auf das negative Kapitalkonto gestützt werden. Zur Geltendmachung von Ansprüchen, die auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen, bedarf es grundsätzlich einer Auseinandersetzungsrechnung, die für BGB-Gesellschaften ebenfalls nicht gesetzlich vorgeschrieben ist. Aus dem Kapitalkonto allein lässt sich im Rahmen der Auseinandersetzung lediglich rechnerisch herleiten, in welcher Höhe der betreffende Gesellschafter seinen Mitgesellschaftern gegebenenfalls ausgleichspflichtig ist. Es stellt aber keinen eigenständigen Anspruch dar, „sondern bringt nur den wirtschaftlichen Wert seiner (negativen) Beteiligung am Gesellschaftsvermögen in Form einer buchmäßigen Rechenziffer zum Ausdruck“. Nachdem die Auseinandersetzungsrechnung durch die Gesellschafter festgestellt wurde, wird der Anspruch auf Nachschuss fällig. Da der einzelne Gesellschafter den Fehlbetrag dann aus seinem Privatvermögen aufzubringen hat, besteht die Gefahr, bei insolvent gewordenen Gesellschaftern eine Befriedigung der Schulden nicht sofort zu erlangen. Der Anspruch muss dann unbedingt gerichtlich durchgesetzt werden, da die regelmäßige Verjährungsfrist von 30 Jahren durch die Schuldrechtsreform ab dem 1. Januar 2002 verkürzt wurde. Die Einrede der Verjährung kann durch den nachschusspflichtigen Gesellschafter nunmehr



Die Baukrise hat sich zugespitzt

nach drei Jahren erhoben werden (§ 195 BGB i.V.m. § 199 Abs. 1 BGB). Die Verjährung wird nur durch die Erhebung der Leistungsklage gehemmt. Weiterhin haben die übrigen Gesellschafter Nachschuss zu leisten, wenn von einem Gesellschafter keine Leistung erlangt werden kann. Eine gesellschaftsvertragliche Beschränkung bzw. vollkommene Ausschließung der Nachschusspflicht im Auflösungsstadium kann hier sinnvoll sein.

Haftung aus Verbindlichkeiten

Völlig unabhängig davon ist aber die Haftung der Gesellschafter gegenüber Dritten. Die Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag wirkt insoweit nur im Innenverhältnis. So werden die übrigen Gesellschafter für Gesellschaftsschulden haften müssen, soweit die Gläubiger keine Befriedigung von dem insolventen Gesellschafter erlangen können. Die Haftung der Gesellschafter aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft erstreckt sich über fünf Jahre, nachdem der Gläubiger von der Auflösung Kenntnis erlangt hat. Deshalb ist es unbedingt notwendig, die Gesellschaftsgläubiger frühzeitig über die Auflösung zu informieren, da ansonsten der Nachweis über die Kenntnis des Gläubigers schwer zu erbringen ist. Gleichfalls beginnt ferner die Frist für die einzelnen Gläubiger zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu laufen. Durch individualvertragliche Vereinbarungen mit den Gläubigern kann aber die Haftung gegenüber Dritten beschränkt oder ausgeschlossen werden. Auch der Schuldnerlass durch den Gläubiger ist eine weitere Alternative, sich von der Haftung zu befreien. Steuerlich birgt das negative Kapitalkonto jedoch die Gefahr, einen erheblichen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG versteuern zu müssen. Das negative Kapital entfällt nicht einfach mit der Aufgabe des Gewerbebetriebs, sondern es wird Bestandteil bei der Ermittlung des Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinns. So ist die Höhe des negativen Buchkapitals den anteiligen Veräußerungs- und Aufgabepreisen hinzuzurechnen. Eine Folge daraus kann sein, dass bereits durch die Höhe des Kapitalkontos der Gewinn mit dem Spitzensteuersatz besteuert wird. Sodann stellt sich die Frage, wie die Steuerschuld durch den Gesellschafter getilgt werden kann. Damit wird deutlich, dass übermäßige Entnahmen erhebliche Gefahren für beide Seiten mit sich bringen.

Praxistipps:

- Um dies zu vermeiden, ist auf jeden Fall die Entnahme der Gesellschafter auf eine bestimmte Höhe zu beschränken. Außerdem sollte mit der Geschäftsbank vereinbart werden, dass für eine Barabhebung oder

Überweisung auf Privatkonten der Gesellschafter bzw. naher Angehöriger in Höhe einer festzulegenden Summe die Zustimmung aller Gesellschafter notwendig ist. Darüber hinaus muss überlegt werden, ob nicht „überflüssiges“ Bankvermögen angelegt und so vor Eingriffen geschützt wird.

- Weiterhin gibt es die Möglichkeit, zu Beginn der Auseinandersetzung festzulegen, dass der ausscheidende Gesellschafter eine Sicherheitsleistung auf ein Notaranderkonto hinterlegt, um eine während der Auseinandersetzung festgestellte Nachschusspflicht einfordern zu können.
- Ebenfalls können über Jahre hinweg aufgebaute negative Konten noch während des Bestehens der GbR durch eine (außer-)ordentliche Gesellschafterversammlung verbunden mit dem Beschluss über eine Nachschusspflicht (Kapitalerhöhung) frühzeitig beseitigt werden.

Geschäfts- oder Firmenwert

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob ein bisher noch nicht bilanzierter, selbstgeschaffener (originärer) Geschäfts- oder Firmenwert nicht zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos führt. Ebenfalls ist zu klären, ob und in welcher Höhe ein etwaiger Goodwill (Geschäfts- oder Firmenwert) bei der Bewertung des Gesellschaftsvermögens zum Ansatz kommt. Grundsätzlich finden bei der Aufstellung der Schlussrechnung die handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln keine Anwendung, so dass nicht nur die bisher bilanzierten Vermögensgegenstände, sondern auch selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Geschäftswert) mit dem „wahren Wert“ ausgewiesen werden können. Weiterhin ist bei der gesellschaftsrechtlichen Wertermittlung zwi-

schen Auflösung und Fortsetzung der Gesellschaft zu unterscheiden. Im Fall der Kündigung eines Gesellschafters ist gesetzlich die Auflösung der Gesellschaft vorgesehen. Die Gesellschafter können die Auflösung der Gesellschaft rückgängig machen, solange die Liquidation noch nicht abgeschlossen und die Gesellschaft daher noch nicht endgültig beendet ist. Notwendig dazu ist eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung aller Gesellschafter (auch des Ausgeschiedenen), wonach bei Kündigung oder Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft fortgesetzt wird. Scheidet dann ein Gesellschafter aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern an. Der Ausscheidende wird nach § 738 Abs. 1 BGB jedoch so gestellt, als würde zum Zeitpunkt seines Ausscheidens die Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen liquidiert. Für die Berechnung des Abfindungsanspruchs ist nach herrschender Meinung aber nicht der Liquidationswert, sondern der wirkliche Wert des lebenden Unternehmens einschließlich aller stillen Reserven und ein etwaiger Geschäftswert maßgebend.

Ermittlung des tatsächlichen Werts

Der wirkliche Wert „ergibt sich im Allgemeinen aus dem Preis, der bei einem Verkauf des Unternehmens als Einheit erzielt würde“. Das Gesetz sieht hierzu keine besondere Berechnungsmethode vor, sondern verweist auf die Möglichkeit der Schätzung (§ 738 Abs. 2 BGB). Diese hat aufgrund konkreter Unterlagen zu erfolgen, so dass im Allgemeinen ein Sachverständigengutachten erforderlich sein wird. Rechtsprechung und Literatur stellen hier allerdings auf die Ertragswertmethode ab. Maßgebend sind somit die zukünftigen Jahresüberschüsse, die auf den Bewertungszeitpunkt abzuzinsen sind. Wird die Gesell-



Der Griff in die Kasse durch ausscheidende Gesellschafter hinterlässt nicht selten ein negatives Kapitalkonto

Management

schaft jedoch nicht fortgesetzt, sondern aufgelöst, kann nicht auf den Ertragswert abgestellt werden, denn eine Schätzung der zukünftigen Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben ist unmöglich.

Ansatz des Ertragswerts

Als Auflösung wird jegliche gestaltende Maßnahme zur Trennung des Unternehmens von der werbenden Tätigkeit des Unternehmens verstanden. Soweit nun mit der Auflösung der GbR die Zerschlagung des Betriebs einhergeht und dieser als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört, geht ein etwaiger Geschäftswert ebenfalls mit der Auflösung unter. Unter dem Geschäfts- oder Firmenwert versteht man nämlich den guten Ruf des Unternehmens, der auf viele geschäftswertbildende Faktoren wie die Erfahrung von Unternehmer und Belegschaft, die Organisationsstruktur, der Kundenstamm oder Standort beruht. In diesem Fall bildet der Substanzwert des Unternehmens die Untergrenze. Folglich errechnet sich der Wert der Beteiligung aus der Summe der Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter und den darin enthaltenen stillen Reserven. Der Ansatz des Ertragswerts bedeutet für die fortbestehende Gesellschaft erhebliche Nachteile. Einerseits belastet die gesetzliche Bestimmung die Liquidität der fortbestehenden Gesellschaft, wenn ein Gesellschafter mit einer hohen Beteiligung ausscheidet und abzufinden ist. Andererseits ist ungewiss, ob die geschätzten stillen Reserven und der Geschäftswerts in der Zukunft zu realisieren sind. Darüber hinaus ist die Wertermittlung durch ein Sachverständigengutachten zeitaufwendig und kostspielig, und bietet nicht die Gewissheit, den „richtigen“ Wert ermittelt zu haben. Aufgrund der vielfältigen Bewertungswahlrechte und der Anwendung der verschiedenen Unternehmensbewertungsmethoden ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse.

Klar und eindeutig definieren

Um die vorgenannten Nachteile zu vermeiden, ist es zulässig und sinnvoll, im Gesellschaftsvertrag eine andere Bestimmung zu treffen. Eine klare Formulierung könnte dahin gehen, dass der Ausscheidende seinen buchmäßigen Kapitalanteil der letzten Steuerbilanz zuzüglich stiller Reserven, aber ohne Goodwill verlangen kann. So empfiehlt sich auch vertraglich zu regeln, wie die Bewertung und nach welchen Grundsätzen sie vorgenommen werden soll. Auch sollte darauf geachtet werden, welche Bilanz für die Auseinandersetzung maßgeblich ist. Es reicht nicht festzulegen, dass die „letzte Bilanz“ maßgebend ist. Die eindeutige Bestimmung z. B. Steuerbilanz, zukünftige Betriebsprüferbilanz etc. ist von Bedeutung. Handels- wie steuerrechtlich darf jedenfalls nur ein entgeltlich erworbener (derivativer) Geschäfts- oder Firmenwert bilanziert werden. Die für die steuerrechtliche Schlussbilanz geltenden Grundsätze sind für die Aufgabebilanz jedoch grundsätzlich ohne Bedeutung. In dieser können somit insbesondere auch Wirtschaftsgüter anzusetzen sein, die – wie die selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter, also auch der originäre Geschäftswert des Unternehmens – in der letzten Jahresbilanz nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG nicht auszuweisen sind. Der unter Umständen in der gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung zum Tragen kommende originäre bzw. derivative Geschäftswert ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs bei der Ermittlung des Aufgabegewinns auf jeden Fall nicht anzusetzen, da dieser nicht „privatisierbar“, sondern nur im Rahmen eines gewerblichen Betriebs denkbar ist. Mit der Zerschlagung der betrieblichen Organisationseinheit hören die den Geschäftswert bestimmenden Faktoren zu existieren auf. Ein bis zum Zeitpunkt der Aufgabe noch nicht voll abgeschriebener derivativer Geschäftswert ist dann in vollem Umfang zu Lasten des Aufgabegewinns ab-

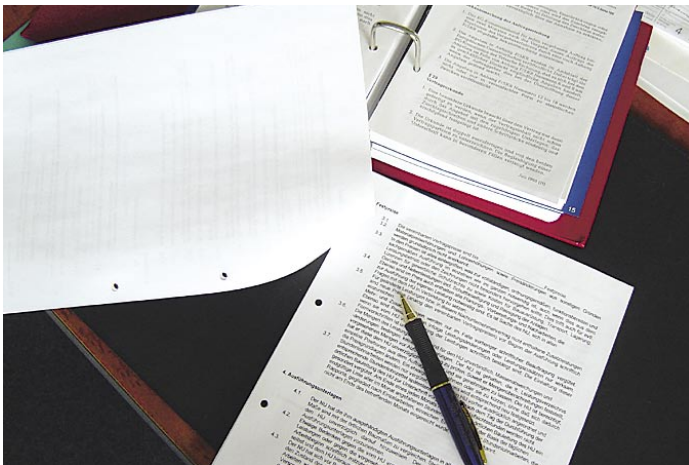
zuschreiben. Ausnahmen gelten beispielsweise bei sofortiger verdeckter Einlage des Geschäftswerts in eine Kapitalgesellschaft oder bei Übernahme des Geschäftswerts im Rahmen einer Realteilung durch einen der Mitunternehmer. So stellt die Überführung von Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen steuerlich zwar keine Betriebsaufgabe dar, zivilrechtlich kann dies aber durchaus eine Liquidation sein.

Betriebsaufgabe im Sinne des Steuergesetzes

Nach herrschender Meinung und gefestigter Rechtsprechung liegt eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG nur vor, wenn aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, die bisherige Tätigkeit endgültig eingestellt wird und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb eines kurzen Zeitraums an verschiedene Abnehmer veräußert oder endgültig in das Privatvermögen überführt werden, so dass der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört. Der Annahme einer Betriebsaufgabe steht nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige zur Einstellung des Gewerbebetriebs gezwungen wurde wie z. B. im Fall der Kündigung. Soweit jedoch vertraglich eine Fortsetzungsklausel vereinbart ist, scheidet der Gesellschafter aus der Personengesellschaft aus und erzielt Einkünfte aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils. Mit Ausscheiden des Gesellschafters wächst dieser Anteil den verbleibenden Gesellschaftern kraft Gesetz an, so dass dies steuerlich eine Anschaffung darstellt, die Abschreibungsvolumen schafft. Die Abfindung über den Buchwert seines Kapitalkontos muss bilanziert werden. Als Abfindung ist auch ein negatives Kapitalkonto, das durch den Gesellschafter nicht ausgeglichen werden muss, anzusehen. Eine Aktivierung ist nicht vorzunehmen, soweit eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Geschäftswert vertraglich ausgeschlossen wurde. Die Abfindung ist dann als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln. Ansonsten hat die Aktivierung bei denjenigen Wirtschaftsgütern zu erfolgen, die stille Reserven enthalten. Die Aufstockung erfolgt dabei nur in der Höhe, in welcher der Ausscheidende an den stillen Reserven beteiligt war. Soweit die Abfindung höher ist als der Buchwert plus anteilige stille Reserven, wird der Mehrbetrag als Geschäftswert verbucht. Der Fall der Anwachsung ist steuerlich aber nicht als Betriebsaufgabe zu werten, da die bisherige Tätigkeit nicht endgültig eingestellt wird. Eben-



Wer sich im Steuerrecht auskennt kann bei der Betriebsaufgabe dennoch bares Geld sparen



Vor Auflösung der Gesellschaft sollten in jedem Fall die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen überprüft werden

so sind alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zu veräußern oder ins Privatvermögen zu überführen.

Grundstücke im Betriebsvermögen

In diesem Zusammenhang ist gerade die „Aufgabe“ von wesentlichen Betriebsgrundlagen besonders problematisch. Insbesondere die Zuordnung der Vermögensgegenstände zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gestaltet sich äußerst schwierig, da der § 16 EStG weder eine Definition noch eine abschließende Aufzählung enthält. Der Bundesfinanzhof lässt sich bei seiner Beurteilung hauptsächlich von der Branche, der Eigenart des Betriebs sowie den besonderen Umständen im Einzelfall leiten. In vielen Fällen befinden sich Grundstücke sowie Gebäude im Betriebsvermögen. Gerade deren Zukunft ist besonders wichtig für die Gesellschafter. Vielfach wollen diese die Gebäude als Altersvorsorge behalten. Werden die Gebäude jedoch nicht veräußert, so ist nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG der gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen. Bei unwesentlichen Wirtschaftsgütern besteht auch die Möglichkeit, dass Gebäude nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zu überführen. Diese Möglichkeit besteht für wesentliche Wirtschaftsgüter nicht, da sonst keine steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vorliegt.

Wert oder Funktion der Betriebsgrundlage

Gemäß § 16 EStG bestimmt sich die Wesentlichkeit nach der funktional-quantitativen Betrachtungsweise, d. h. sie stellt auf den Wert oder auf die Funktion der Betriebsgrundlage im Betrieb ab. Die funktionale Wesentlichkeit eines materiellen Wirtschaftsguts für einen Betrieb richtet sich danach, ob es im Unternehmen tatsächlich eingesetzt wird, und aufgrund seiner Funktion im Betriebsablauf erfor-

derlich und von einem besonderen Gewicht für die Führung des Betriebs ist. So ist für den Handwerksbetrieb das Lager- und Werkstattgebäude funktional wesentlich und dient somit der betrieblichen Leistungserstellung. Ein Bürogebäude hingegen ist nicht funktional wesentlich, kann aber quantitativ als wesentlich gelten. Bei der quantitativen Betrachtungsweise wird ein Wirtschaftsgut aufgrund seiner erheblichen stillen Reserven als wesentliche Betriebsgrundlage angesehen.

Stille Reserven

Oft enthalten die Grundstücke und Gebäude erhebliche stille Reserven, so dass hier immer von einer wesentlichen Betriebsgrundlage ausgegangen werden kann. Die Aufdeckung der stillen Reserven wird durch die Gewährung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG, durch die Besteuerung mit einem ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG sowie dem Wegfall der Gewerbesteuer auf den Aufgabegewinn gemindert. Umsatzsteuerlich unterliegt die Entnahme der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9a UStG. Die auf die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge sind jedoch nach § 15a UStG zu berichtigen. Die Übertragung auf den Gesellschafter unterliegt ebenfalls der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Vergünstigungen ergeben sich dabei nach § 6 Abs. 2 GrEStG. Die Steuer wird in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Gesellschafter am Vermögen des Gesamtband zum Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs beteiligt ist. Der zu besteuerte Wert ergibt sich dabei nach § 8 Abs. 2 GrEStG und wird nach dem Bewertungsgesetz ermittelt. In der Regel gilt der Verkehrswert als gemeiner Wert.

Größtmöglichen Nutzen ziehen

Eine Berichtigung der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vor-



Suchen nach Lösungen, um die Pleitewelle in Deutschland einzudämmen (v. l.): Bundeswirtschafts- und Arbeitsminister Wolfgang Clement, ZDH-Generalsekretär Hanns-Eberhard Schleyer und ZDH-Präsident Otto Kentzler

steuerbeträge ist bei Gebäuden nur innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 UStG). Nach Ablauf der Frist bleibt der volle Vorsteuerabzug erhalten, auch wenn das Gebäude steuerschädlich ins Privatvermögen entnommen wird. Aus den im Grunderwerbsteuergesetz enthaltenen Befreiungsvorschriften sollte ebenfalls der größtmögliche Nutzen gezogen werden. Beispielsweise kann abweichend vom Beteiligungsverhältnis eine Auseinandersetzungsquote vereinbart werden. In Höhe dieser Quote wird dann die Steuer nicht erhoben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Quote mindestens fünf Jahre vor der Auflösung vereinbart wurde. Weiterhin erhalten der Ehegatte oder nahe Angehörige des Gesellschafters Steuervergünstigungen nach § 3 GrEStG, wenn das Grundstück nun im Zuge der Auflösung auf sie übergeht. Durch eine Beteiligung an der GbR kann nicht nur die Steuerfreiheit nach § 6 GrEStG in Anspruch genommen werden, sondern auch die Steuervergünstigung nach § 3 GrEStG durch Grundstückserwerb des Ehegatten oder der Kinder. Soweit der Ehegatte an der GbR beteiligt ist, können die Steuervergünstigungen der §§ 16, 34 EStG von beiden Ehepartnern geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind.

Steuervergünstigungen im Rahmen der Betriebsaufgabe

Um die Steuervergünstigungen zu erhalten, muss zunächst eine Betriebsaufgabe nach § 16 EStG vorliegen. Dies vorausgesetzt,

kann bei Erreichen der Altersgrenze von 55 Jahren oder nach Vorliegen einer dauernden Berufsunfähigkeit der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 45 000 Euro auf Antrag gewährt werden. Dieser Freibetrag, der einmal im Leben in Anspruch genommen werden kann, darf aber nicht auf mehrere Gewinne aufgeteilt werden. Ebenso kann ein unverbraucher Betrag auch nicht in ein späteres Jahr verschoben werden. Gleiches gilt für die Beantragung der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG. Soweit die Voraussetzungen für den Freibetrag sowie der Tarifiermäßigung nicht erfüllt sind bzw. die Obergrenze (§ 16 Abs. 4 EStG: 136 000 Euro, § 34 Abs. 3 EStG: 5 Millionen Euro) überschritten ist, besteht die Möglichkeit, den Aufgabegewinn der Fünftelungsregelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG zu unterwerfen. Das bedeutet, dass die „ordentlichen“ Einkünfte sowie ein Fünftel der „außerordentlichen“ Einkünfte (Aufgabegewinn) bei der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

Vorteilhaftigkeitsberechnung zur optimalen Ausnutzung

Der Freibetrag sollte nur beantragt werden, wenn später nicht noch ein höherer Aufgabegewinn zu erwarten ist bzw. wenn der Betrag voll ausgeschöpft werden kann. Um auch die Tarifiermäßigung optimal zu nutzen, sollte immer eine Vorteilhaftigkeitsberechnung durchgeführt werden, in dem geprüft wird, ob sich die Fünftelungsregelung nicht günstiger auswirkt als der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG. Der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG, der 56 % des durchschnitt-

lichen Steuersatzes beträgt, führt nur bei einem hohen zu versteuernden Gewinn zur Steuerentlastung.

Steuerminderung bei Anwendung der Tarifiermäßigung

Der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sollte daher vorsichtig gewählt werden. Es ist zum Beispiel ratsam, die außerordentlichen Einkünfte in dem Jahr zu realisieren, in dem das übrige Einkommen niedrig ist. Möglichkeiten dies zu erreichen, sind die Aufgabe zum Jahresanfang, der Verlustvortrag oder -rücktrag oder die Erzeugung von ausgleichsfähigen und verrechenbaren Verlusten im Jahr der Betriebsaufgabe. Ebenfalls kann die Beantragung der getrennten Veranlagung der Ehegatten oft von Vorteil sein. Die Einkünfte der Eheleute unterliegen dann dem Grundtarif, wobei die positiven (ordentlichen) Einkünfte auf den Ehepartner verlagert werden sollten. Der Steuerpflichtige erzielt so eine höhere Steuererminderung bei der Anwendung der Tarifiermäßigung des § 34 EStG, da die verbleibenden „ordentlichen“ Einkünfte niedrig sind.

Die mit der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit verbundenen Folgen sind äußerst komplex. Gerade Rechtsfragen und Gestaltungsüberlegungen bereiten Probleme. Die gesetzlichen Bestimmungen des BGB sind oft unzureichend und unzweckmäßig. Die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag enthalten ebenfalls meistens keine ausreichenden Regelungen bezüglich der Auseinandersetzung. Gesetz, Rechtsprechung und Literatur bieten gesellschaftsrechtlich wie steuerrechtlich insofern auch keine einheitlichen Richtlinien. Bei der Betriebsaufgabe sollte auf jeden Fall nicht übereilt gehandelt werden. Vielmehr sind die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zu überprüfen und gegebenenfalls zu ergänzen. Bei der Vorbereitung kann eine Checkliste als Unterstützung dienen, um einen reibungslosen Ablauf und ein steuerlich optimales Ergebnis zu erzielen. Auf jeden Fall sollte frühzeitig der Steuerberater sowie ein Rechtsanwalt konsultiert werden.



Unsere Autorin Dipl.-Betriebswirtin **Diana Blaffert** ist bei der KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft in Hamburg beschäftigt. Ihre Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der betriebswirtschaftlichen Beratung und Schulung. Darüber hinaus absolviert sie zur Zeit ihr Master-Studium „International Taxation“. 20535 Hamburg, diana_blaffert@web.de