Downloaded from Blogs on 29.11.2026 05:05

By PwC Deutschland | 27 July 2022

Update: Zur Zurechnung eines aus einer Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierenden Gewinns

Ein Gewinn i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, den ein Realteiler erzielt, weil er seinen Betrieb, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, innerhalb der Sperrfrist veräußert, ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 05:05

Sachverhalt

Die Klägerin und ihre Kollegin (die beigeladen war) betrieben eine ärztliche Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR, an deren Vermögen die Gesellschafterinnen zu jeweils 50 % mit entsprechender Gewinnverteilungsquote beteiligt waren. Die GbR wurde im Jahr 2012 beendet und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Realteilung auseinandergesetzt. Regelungen zu einer Veräußerung oder Entnahme des Gesamthandsvermögens innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) in der Vereinbarung nicht getroffen.

Die Beigeladene veräußerte im Jahr 2013 ihre aus der Realteilung hervorgegangene Einzelpraxis und beantragte den Gewinn aus der Realteilung im Jahr 2012 mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der daraus resultierende Gewinn stelle laufenden Gewinn dar; der Übertragungsgewinn sei nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen, soweit er auf das Gesamthandsvermögen entfalle. Ein weiterer Teil des Gewinns sei dem Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen zuzuordnen.

Nachdem das Finanzamt entsprechend veranlagt hatte, legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. In ihrer nun erhobenen Klage begehrte die Klägerin, wie schon im Einspruchsverfahren, den Veräußerungsgewinn vollständig der Beigeladenen zuzurechnen.

Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht Sachsen-Anhalt hatte keinen Erfolg, vgl. unseren **Blogbeitrag**.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben. Entgegen der Entscheidung des Finanzgerichts ist der streitgegenständliche Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein der die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG verletzenden Beigeladenen zuzurechnen.

§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sieht nach seinem Wortlaut allein den rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes der betroffenen Wirtschaftsgüter vor, enthält jedoch keine Aussage zur Zurechnung des so entstehenden Gewinns. Der so rückwirkend durch eine Betriebsveräußerung entstehende Gewinn ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein dem die Sperrfrist verletzenden Realteiler zuzurechnen.

Nach dieser Vorschrift ist bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG stellt eine Sonderregelung für die Ermittlung des Aufgabegewinns bei Mitunternehmerschaften dar. Sie schreibt nicht allein den Ansatz des gemeinen Wertes vor (anderer Auffassung z.B. Pupeter in Widmann/Mayer, a.a.O., Anh. 10 Rz. 824), sondern regelt auch die Gewinnzurechnung.

Die Norm rechnet dem einzelnen Beteiligten im Fall der aufgabebedingten Übernahme von Wirtschaftsgütern unmittelbar das zu, was er tatsächlich erhält. Nur wenn im Rahmen der Betriebsaufgabe überhaupt kein Wirtschaftsgut von einem Beteiligten übernommen wird, sondern alle Wirtschaftsgüter

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 05:05

veräußert werden, ist dem einzelnen Beteiligten ein Anteil am Aufgabegewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (vgl. Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 16 EStG Rz. 554).

Dementsprechend ist § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG als spezielle Gewinnzuweisungsnorm zu verstehen, die die Gewinnverteilung vom allgemeinen Gewinnverteilungsmaßstab loslöst (vgl. Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 16 Rz. 202; vgl. auch Schacht in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 Rz. 1227 ff.; vgl. auch BFH Urteil vom 19. Januar 1982, VIII R 21/77, BStBl II 1982, 456, unter III.3.f [Rz. 11] zur Verteilung des Aufgabegewinns im Falle der Realteilung und § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F.).

Ohne die von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG vorgesehene Gewinnzurechnung käme es in den Fällen der Betriebsveräußerung innerhalb der Sperrfrist nicht nur zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten (vgl. hierzu z.B. Crezelius, FR 2002, 805), sondern auch zu einer nicht mehr vom Normzweck des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG gedeckten typisierenden Gewinnzurechnung.

§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG soll Gestaltungen verhindern, die einer gezielten Verlagerung von Wirtschaftsgütern und stillen Reserven im Wege der Realteilung mit dem Ziel der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts dienen. An einer solchen Gestaltung fehlt es indes, wenn der Realteiler innerhalb der Sperrfrist durch einen Praxisverkauf sämtliche stillen Reserven aus den übernommenen Wirtschaftsgütern aufdeckt und -wie im Streitfall- keine Anhaltspunkte für eine gezielte Verlagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf den Realteiler mit dem Ziel einer Statusverbesserung für den Fall der zeitnahen Veräußerung/Entnahme des Wirtschaftsguts ersichtlich sind.

Die Frage, ob der aus der Verletzung der Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierende Gewinn nicht nur im vorliegenden Fall der Betriebsveräußerung, sondern stets nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist, sofern die Beteiligten keine abweichende Zurechnung in der Realteilungsvereinbarung bestimmt haben, hat der BFH ausdrücklich offen gelassen.

Update (27. Juli 2022)

Das Urteil VIII R 14/19 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2022, Seite 371.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 23. November 2021 (**VIII R 14/19**), veröffentlicht am 24. März 2022.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Realteilung, Rückwirkung, Sperrfrist