



Gert Müller-Gatermann
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

DATUM 3. August 2004

BETREFF **Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei der Veräußerung von Betrieben,
Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
gegen wiederkehrende Leistungen, bei denen der Steuerpflichtige die
Zuflussbesteuerung gewählt hat;
Anwendung von R 139 Abs. 11 und R 140 Abs. 7 Satz 2 EStR**

GZ **IV A 6 - S 2244 - 16/04** (bei Antwort bitte angeben)

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG gegen eine Leibrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis (zur Verschaffung einer Versorgung) veräußert, hat der Veräußerer die Wahl zwischen der sofortigen Besteuerung eines Veräußerungsgewinns (Sofortbesteuerung) und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung als nachträgliche Betriebseinnahmen im Jahr des Zuflusses (Zuflussbesteuerung) (vgl. R 139 Abs. 11, R 140 Abs. 7 Satz 2 EStR). Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

A. Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2003

1. Veräußerung gegen Leibrente

Bei Veräußerung gegen eine Leibrente sind die Rentenzahlungen bei der Wahl der Zuflussbesteuerung in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen.

1.1 Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (§ 16 EStG)

Mit ihrem Zinsanteil unterliegen die Rentenzahlungen im Jahr ihres Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG der Besteuerung. Der Tilgungsanteil ist nach Verrechnung mit dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos und etwaigen Veräußerungskosten im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG) zu versteuern. Bei Mitveräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, der im Betriebsvermögen gehalten wird, siehe ergänzend Nr. 3.

Die Aufteilung in einen Zins- und einen Tilgungsanteil ist nach §§ 13, 14 BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vorzunehmen.

1.2 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 17 EStG

Mit ihrem Zinsanteil unterliegen die Rentenzahlungen im Jahr ihres Zuflusses als sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr.1 Satz 3 Buchst. a EStG in voller Höhe der Besteuerung. Der Tilgungsanteil ist nach Verrechnung mit den Anschaffungskosten der Beteiligung und etwaigen Veräußerungskosten im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 17 i.V.m. §§ 15, 24 Nr. 2 EStG zu versteuern. Nur auf den Tilgungsanteil ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Der Zinsanteil ist nach der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3 EStG zu ermitteln.

2. Veräußerung gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis

Bei Veräußerung gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis ist dieser in den Fällen, in denen die Raten während eines mehr als zehn Jahre dauernden Zeitraums zu zahlen sind und die Ratenvereinbarung sowie die sonstige Ausgestaltung des Vertrags eindeutig die Absicht des Veräußerers zum Ausdruck bringen, sich eine Versorgung zu verschaffen, nach Tab. 2 zu § 12 BewG in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Aus Vereinfachungsgründen kann der Zinsanteil auch in Anlehnung an die Ertragswerttabelle des § 55 Abs. 2 EStDV bestimmt werden.

2.1 Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (§ 16 EStG)

Der Zinsanteil unterliegt nach § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr des Zuflusses der Besteuerung. Der Tilgungsanteil ist nach Verrechnung mit dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos und etwaigen Veräußerungskosten im

Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG) zu versteuern. Bei Mitveräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, der im Betriebsvermögen gehalten wird, siehe ergänzend Nr. 3.

2.2 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 17 EStG

Der Zinsanteil unterliegt nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ggf. nach Abzug des Sparerfreibetrags (§ 20 Abs. 4 EStG) im Jahr des Zuflusses in voller Höhe der Besteuerung. Der Tilgungsanteil nach Verrechnung mit den Anschaffungskosten der Beteiligung und etwaigen Veräußerungskosten gehört im Jahr des Zuflusses zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§17 EStG). Das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG ist nur auf den Tilgungsanteil anzuwenden.

Beispiel:

A veräußert zum 1. Januar 2004 seine 50%ige Beteiligung an der AB-GmbH gegen einen in 11 gleichen Jahresraten zu zahlenden Kaufpreis von 1.100.000 €. Die erste der jährlichen Raten von 100.000 € ist am 31.12.2004 zur Zahlung fällig. Eine Verzinsung ist nicht vereinbart. Nach dem Inhalt des Kaufvertrags wurde die Ratenzahlung vereinbart, um A eine Versorgung zu verschaffen. Die Anschaffungskosten der Beteiligung betragen 100.000 €.

Die Jahresraten sind nach Tab. 2 zu § 12 Abs. 1 BewG in einen Tilgungs- und in einen Zinsanteil aufzuteilen:

Jahr	Zugeflossene Rate	Kapitalwert am Anfang	Kapitalwert am Ende	Tilgungsanteil	Zinsanteil § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	Steuerpflicht § 17 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG
2004	100.000	831.500	774.500	57.000	43.000	0
2005	100.000	774.500	714.300	60.200	39.800	8.600
2006	100.000	714.300	650.900	63.400	36.600	31.700
2007	100.000	650.900	583.900	67.000	33.000	33.500
2008	100.000	583.900	513.300	70.600	29.400	35.300
2009	100.000	513.300	438.800	74.500	25.500	37.250
2010	100.000	438.800	360.200	78.600	21.400	39.300
2011	100.000	360.200	277.200	83.000	17.000	41.500
2012	100.000	277.200	189.700	87.500	12.500	43.750
2013	100.000	189.700	97.400	92.300	7.700	46.150
2014	100.000	97.400	0	97.400	2.600	48.700
Summe	1.100.000			831.500	268.500	365.750

Die jeweiligen Zinsanteile sind im Jahr des Zuflusses als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in vollem Umfang zu versteuern. Der jeweilige Tilgungsanteil unterliegt nach Verrechnung mit den Anschaffungskosten der Beteiligung im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 i.V.m. §§ 15, 24 Nr. 2 EStG dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG).

3. Mitveräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, der im Betriebsvermögen gehalten wird

Wird ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft, der im Betriebsvermögen gehalten wird, im Rahmen der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende Leistungen verkauft, so gelten die vorgenannten Regelungen mit der Maßgabe, dass die Zinsanteile Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, sinngemäß.

Beispiel

Einzelunternehmer A hält eine Beteiligung an der B-GmbH (Buchwert 10.000 €) in seinem Betriebsvermögen. A verkauft seinen Gewerbebetrieb zum 1. Januar 2004 gegen einen in 11 gleichen Jahresraten zu zahlenden Kaufpreis von insgesamt 1.100.000 €. Auf die Veräußerung der Beteiligung entfällt ein Anteil von 10 % des Kaufpreises. Die erste der jährlichen Raten von 100.000 € ist am 31.12.2004 zur Zahlung fällig. Eine Verzinsung ist nicht vereinbart. Nach dem Inhalt des Kaufvertrags wurde die Ratenzahlung vereinbart, um A eine Versorgung zu verschaffen. Das Kapitalkonto zum Zeitpunkt des Verkaufs beträgt 100.000 €.

Jahr	Zugeflossene Rate	Kapitalwert am Anfang	Kapitalwert am Ende	Tilgungsanteil	Zinsanteil § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG	voll stpfl. Teil des Tilgungsanteils	Stpfl. Teilbetrag aus Beteiligung § 15 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG	Stpfl. Gesamtbetrag Tilgungsanteil (§ 15 i.V.m. § 24 Nr. 2) insgesamt
2004	100.000	831.500	774.500	57.000	43.000	0	0	0
2005	100.000	774.500	714.300	60.200	39.800	15.480	860	16.340
2006	100.000	714.300	650.900	63.400	36.600	57.060	3.170	60.230
2007	100.000	650.900	583.900	67.000	33.000	60.300	3.350	63.650
2008	100.000	583.900	513.300	70.600	29.400	63.540	3.530	67.070
2009	100.000	513.300	438.800	74.500	25.500	67.050	3.725	70.775
2010	100.000	438.800	360.200	78.600	21.400	70.740	3.930	74.670
2011	100.000	360.200	277.200	83.000	17.000	74.700	4.150	78.850
2012	100.000	277.200	189.700	87.500	12.500	78.750	4.375	83.125
2013	100.000	189.700	97.400	92.300	7.700	83.070	4.615	87.685
2014	100.000	97.400	0	97.400	2.600	87.660	4.870	92.530
Summe	1.100.000			831.500	268.500	658.350	36.575	694.925

Die Zinsanteile sind im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb in vollem Umfang zu versteuern. Die jeweiligen Tilgungsanteile unterliegen nach Verrechnung mit dem Kapitalkonto und unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens bei dem auf die Beteiligung entfallenden Teil (siehe vorletzte Spalte) ebenfalls als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.

B. Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2004, bei denen im Fall der Sofortbesteuerung das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden wäre

1. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen Leibrente

Bei Veräußerung gegen eine Leibrente sind die Rentenzahlungen mit den Anschaffungskosten der Beteiligung und etwaigen Veräußerungskosten zu verrechnen. Nach vollständiger Verrechnung sind die Rentenzahlungen in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Mit ihrem Zinsanteil unterliegen die Rentenzahlungen im Jahr ihres Zuflusses als sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr.1 Satz 3 Buchst. a EStG in voller Höhe der Besteuerung. Der Tilgungsanteil ist im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 17 i.V.m. §§ 15, 24 Nr. 2 EStG zu versteuern. Nur auf den Tilgungsanteil ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Der Zinsanteil ist nach der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3 EStG zu ermitteln.

2. Veräußerung gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis

Ratenzahlungen sind mit den Anschaffungskosten der Beteiligung und etwaigen Veräußerungskosten zu verrechnen und nach vollständiger Verrechnung in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Die jeweiligen Zinsanteile sind im Jahr des Zuflusses nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ggf. nach Abzug des Sparerfreibetrags (§ 20 Abs. 4 EStG) in vollem Umfang zu besteuern. Der Tilgungsanteil unterliegt im Jahr des Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 17 EStG i.V.m. §§ 15, 24 Nr. 2 EStG dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG)

3. Mitveräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, der im Betriebsvermögen gehalten wird

Wird ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft, der im Betriebsvermögen gehalten wird, im Rahmen der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende Leistungen verkauft, so gelten die vorgenannten Regelungen mit der Maßgabe, dass die Zinsanteile Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, sinngemäß.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
gez. Müller-Gatermann