

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Stundung der auf den Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 3a entfallenden Einkommensteuer
- ▶ Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

## § 36

### Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

- (1) Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.
- (2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:
  1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37);
  2. die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf die nach § 3 Nummer 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Absatz 1 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. <sup>2</sup>Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wird nicht angerechnet, wenn die in § 45a Absatz 2 oder Absatz 3 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. <sup>3</sup>In den Fällen des § 8b Absatz 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 und 3 vorgelegt wird, die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellt worden ist.
- (3) <sup>1</sup>Die Steuerbeträge nach Absatz 2 Nummer 2 sind auf volle Euro aufzurunden. <sup>2</sup>Bei den durch Steuerabzug erhobenen Steuern ist jeweils die Summe der Beträge einer einzelnen Abzugsteuer aufzurunden.

### ESTG § 36

(4) <sup>1</sup>Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zuungunsten des Steuerpflichtigen ergibt, hat der Steuerpflichtige (Steuerschuldner) diesen Betrag, soweit er den fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen entspricht, sofort, im Übrigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlusszahlung). <sup>2</sup>Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. <sup>3</sup>Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind, wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten.

(5) <sup>1</sup>In den Fällen des § 16 Absatz 3a kann auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn entfällt, in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, sofern durch diese Staaten Amtshilfe entsprechend oder im Sinne der Richtlinie 77/799/EWG einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150 vom 10.6.2008, S. 28) einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts geleistet werden. <sup>2</sup>Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Mai der Folgejahre fällig. <sup>3</sup>Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen. <sup>4</sup>Wird der Betrieb oder Teilbetrieb während dieses Zeitraums eingestellt, veräußert oder in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlegt, wird die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach diesem Zeitpunkt fällig; Satz 2 bleibt unberührt. <sup>5</sup>Ändert sich die festgesetzte Steuer, sind die Jahresraten entsprechend anzupassen.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...  
(50d) <sup>1</sup>§ 36 Absatz 2 Nummer 2 und 3 und Absatz 3 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Absatz 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. <sup>2</sup>§ 36 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals für Erträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt. <sup>3</sup>**§ 36 Absatz 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) gilt in allen Fällen, in denen § 16 Absatz 3a anzuwenden ist.**

...

Autor: Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Berlin/Cottbus  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

**Schrifttum:** Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, Beil. Nr. 7, 4; Gluth/Jarosch/Rund, Steuergestaltungen zum Jahreswechsel, StB-Sonderheft 2010/2011, 3; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2010 im Überblick, DStR 2010, 2481; Warnke, Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das JStG 2010, EStB 2011, 25.

## Kompaktübersicht

**Grundinformation:** Der neu eingefügte Abs. 5 ist eine Folgeregelung zu § 16 Abs. 3a, mit der in den Fällen der Betriebsverlegung ins Ausland eine Betriebsaufgabe fingiert wird. Die Vorschrift (antragsgebundenes Wahlrecht) ermöglicht bei der Verlegung des Betriebs in bestimmte andere EU- oder EWR-Staaten, die auf den Aufgabegewinn und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn festgesetzte Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten (vgl. BTDrucks. 17/3549, 25). Dies soll eine eklatante Unausgewogenheit der Besteuerung einer Betriebsaufgabe bei der Aufdeckung der stillen Reserven bei der fiktiven Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a abmildern. Die Vorschrift lehnt sich an die vergleichbaren Vorschriften des § 4g EStG und des § 6 Abs. 5 AStG an. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des entsprechenden EStBescheids zu entrichten; die weiteren vier Jahresraten, die nicht zu verzinsen sind (Abs. 5 Satz 3), sind am 31.5. der folgenden Jahre

J 10-1

fällig (Abs. 5 Satz 2). Im Fall der tatsächlichen Betriebsveräußerung oder -aufgabe oder der Verlegung des Betriebs in einen Staat außerhalb der EU oder des EWR ist die gesamte noch nicht entrichtete Steuer einen Monat nach der Verlegung des Betriebs fällig (Abs. 5 Satz 4). Schließlich sieht Abs. 5 Satz 5 eine Anpassung der Jahresraten vor, wenn der StBescheid des Jahres der fiktiven Betriebsverlegung geändert wird.

J 10-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2002* s. § 36 Anm. 2.

- ▶ **StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Die bisherige Hinzurechnungsvorschrift des gezahlten Kindergelds in Abs. 2 Satz 1 wurde aufgehoben.
- ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 3 Satz 1 wurde die Angabe „Absatz 2 Satz 2 Nr. 2“ durch die Angabe „Absatz 2 Nr. 2“ ersetzt.
- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 5 wird neu eingefügt.

J 10-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen § 16 Abs. 3a anzuwenden ist (§ 52 Abs. 50d Satz 3) und damit für alle noch offenen Fälle (§ 52 Abs. 34 Satz 5).

J 10-4 **Grund der Änderung:** Durch die Einfügung des Abs. 5 sollen – wie auch bei der Vorschrift des § 4g (s. hierzu § 4g Anm. 4) – die stl. Folgen der sofortigen Besteuerung bei der fiktiven Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3a unionsrechtskonform abgemildert werden. Indessen ist im Fall der Verlegung des Betriebs ins Ausland und des in den Fällen des § 16 Abs. 3a damit verbundenen Ausscheidens dieses Betriebs mangels einer Ermittlung eines laufenden Gewinns nach dem Aufgabezeitpunkt die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g nicht möglich. Deshalb musste der Gesetzgeber eine dem § 4g vergleichbare Regelung auf der Erhebungsebene einführen.

J 10-5 **Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderung:**

- ▶ **Rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung:** Aufgrund der jüngeren Rspr. des BFH zur Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe (BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 = BFH/NV 2010, 346) geht der Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3a weitgehend fehl (s. hierzu § 16 Anm. J 10-7). Daher ist der Anwendungsbereich des Abs. 5 in gleicher Weise überaus eingeschränkt. Zudem begünstigt die Vorschrift nur eine fiktive Betriebsaufgabe, bei der sämtliche WG in einen unter Abs. 5 Satz 1 fallenden Betrieb überführt werden (s. Anm. J 10-6). Damit wird nicht nur der Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 erheblich eingeschränkt, die Vorschrift bleibt

zudem weit hinter § 4g, der die Bildung einer wirtschaftsgutbezogenen Rücklage ermöglicht, zurück.

- ▶ **Verfassungsmäßigkeit und Europarecht:** Die rückwirkende Einführung der Vorschrift ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden. Denn Abs. 5 führt zu einer Vergünstigung für den Stpfl. Die Vorschrift hat in unionsrechtl. Hinsicht vor allem das Ziel, die Wirkungen der Sofortversteuerung ohne Realisationsakt des § 16 Abs. 3a unionsrechtl. abzusichern (s. im Übrigen auch § 4g Anm. 6).

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 5 Satz 1 (Stundung der auf den Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 3a entfallenden Einkommensteuer)

#### Voraussetzungen für die Steuerstundung:

J 10-6

- ▶ **Vorliegen eines Aufgabegewinns iSd. § 16 Abs. 3a:** Die Möglichkeit der Steuerstundung setzt voraus, dass bei dem Stpfl. ein Aufgabegewinn iSd. § 16 Abs. 3a entstanden ist (s. hierzu § 16 Anm. J 10-7). Dieser Aufgabegewinn ist Bestandteil des nach Abs. 5 Satz 1 begünstigten Gewinns.
- ▶ **Erfassung auch des durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinns:** Wird der Betrieb aufgegeben, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Wert des BV nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2). Daher müssen Stpfl., die zuvor den Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt haben, zum Bestandsvergleich übergehen. Dieser Übergang führt zu Gewinnkorrekturen (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.), die bei der Berechnung des für die Steuerstundung maßgeblichen Gewinns mit zu berücksichtigen sind. Dabei ist auch ein etwaiger Verlust aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berücksichtigen. Dieser Verlust mindert folglich den einzubeziehenden Aufgabegewinn und damit den nach Abs. 5 Satz 1 begünstigten Gewinn.
- ▶ **Steuerstundung nur bei begünstigter Überführung:** Die Steuerstundung ist nach Abs. 5 Satz 1 nicht in allen Fällen des § 16 Abs. 3a zulässig. Vielmehr müssen die WG, die bislang zu dem inländ. Betrieb gehörten, nach der fiktiven Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3a weiterhin zu einem BV des Stpfl. gehören. Darüber hinaus müssen die WG einem Betrieb des Stpfl. zugeordnet werden, der sich
  - in einem Mitgliedstaat der EU oder
  - einem Mitgliedstaat des EWR

befindet. Die Überführung in Betriebsstätten in Drittstaaten (wie etwa die USA, Japan, Kanada oder die Schweiz) ist daher nicht nach Abs. 5 begünstigt. Mit dem betreffenden Staat muss zudem ein Amtshilfeabkommen nach Maßgabe der Richtlinie 77/799EWG bestehen, so dass eine Stundung bei einer Überführung nach Liechtenstein nicht in Betracht kommt (vgl. § 2a Anm. 129).

► **Begünstigter Gewinn:** Der Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 stellt auf den Aufgabegewinn und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn ab und verweist zudem auf die dem BV des Stpfl. in einem begünstigten Mitgliedstaat zugeordneten WG. Ferner stellt Abs. 5 Satz 4, der eine sofortige Zahlung der noch offenen Jahresraten im Fall der Einstellung, Veräußerung oder Verlegung des Betriebs/Teilbetriebs vorsieht, auf den nunmehr ausländ. Betrieb/Teilbetrieb des Stpfl. ab. Nach diesem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut ist daher eine Steuerstundung nach Abs. 5 Satz 1 nur möglich, wenn sämtliche WG in einen unter Abs. 5 Satz 1 fallenden Betrieb/Teilbetrieb überführt werden. Werden also im Rahmen der fiktiven Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a WG veräußert oder in das PV überführt, scheidet eine Steuerstundung aus. Denn in diesem Fall sind diese WG zwar bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 3a iVm. Abs. 3 Satz 6 und 7 mit zu berücksichtigen, jedoch gehören sie nicht mehr zu einem BV des Stpfl. Wird allerdings eine Betriebsaufgabe für einen Teilbetrieb nach § 16 Abs. 3a fingiert, kann der Stpfl. die Stundung in Anspruch nehmen, wenn sämtliche WG dieses Teilbetriebs in den anderen Betrieb/Teilbetrieb überführt werden.

Vor diesem rechtl. Hintergrund erweist sich die Neuregelung des Abs. 5 als zu eng und im Ergebnis als verunglückt. Denn selbst der Gesetzgeber ist bei der Einführung des § 16 Abs. 3a davon ausgegangen, dass die fiktive Betriebsaufgabe iS dieser Vorschrift bereits durch § 4 Abs. 1 Satz 3 abgedeckt ist (s. BTDrucks. 17/3549, 22). Ist nach Auffassung des Gesetzgebers jedoch bereits § 4 Abs. 1 Satz 3 anwendbar, müsste der Stpfl. dem Grunde nach auch eine Rücklage nach § 4g für jedes einzelne als entnommen geltende WG bilden dürfen. Diese Möglichkeit wird durch die betriebsbezogene Gesamtbetrachtung des Abs. 5 Satz 1 ausgeschlossen, und es wird hierdurch in zahlreichen Fällen das gesetzgeberische Ziel, in bestimmten Fällen der Entstrickung eine sofortige Versteuerung zu vermeiden, nicht erreicht. Gleichwohl ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass eine wirtschaftsgutbezogene Steuerstundung mit einem erheblichen Berechnungsaufwand – auch für den Stpfl. – verbunden sein kann, der einen entstehenden Zinsgewinn aus der Steuerstundung kompensiert.

► **Antrag des Steuerpflichtigen als formelle Voraussetzung:** Die Steuerstundung setzt einen Antrag voraus. Der Antrag ist nicht form- oder frist-

gebunden. Daher kann der Stpfl. uE auch nach dem Eintritt der Fälligkeit der Steuer nachträglich einen Stundungsantrag iSd. Abs. 5 Satz 1 stellen. Denn es handelt sich bei der Stundung nach dieser Vorschrift um einen gesetzlich geregelten Fall der Stundung iSd. § 222 AO. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 vor, kann also auch nachträglich eine Steuerstundung beantragt werden. Allerdings bietet es sich an, die Steuerstundung zugleich mit der StErklärung zu beantragen, da die Stundung zinslos erfolgt (Abs. 5 Satz 3). Im Übrigen kann der Antrag jederzeit zurückgenommen werden.

**Rechtsfolge** des Abs. 5 Satz 1 ist die Stundung in fünf gleichen Jahresraten.

► **Ermittlung der zu stundenden Steuer:** In einem ersten Schritt ist der nach Abs. 5 Satz 1 begünstigte Gewinn zu ermitteln. Dieser errechnet sich aus der Summe

- des Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 3a und
- des Gewinns, der sich aus dem etwaigen Wechsel der Gewinnermittlungsart ergibt.

Für die Berechnung der zu stundenden Steuer ist sodann die Steuer zu errechnen, die sich

- unter Einbeziehung des begünstigten Gewinns und
- unter Außerachtlassung des begünstigten Gewinns

ergibt. Der sich hiernach ergebende (positive) Differenzbetrag ist in fünf gleiche Jahresraten zu teilen. Ist der Differenzbetrag dagegen negativ, kommt schon mangels einer Steuerbelastung durch die fiktive Aufgabe eine Stundung nicht in Betracht.

► **Verfahrensrechtliche Fragen:** Die Steuerstundung nach Abs. 5 Satz 1 stellt einen eigenständigen Verwaltungsakt dar, der mit dem StBescheid verbunden werden kann. Daher wird in dem zugrunde liegenden StBescheid nur die ESt. berechnet, die sich unter Einbeziehung des gesamten begünstigten Gewinns ergibt. Dementsprechend können zu einem späteren Zeitpunkt keine Einwendungen gegen den Grund und/oder die Höhe des im Zusammenhang mit der fiktiven Betriebsaufgabe iSd. Abs. 3a bei der Gewinnermittlung berücksichtigten Gewinns erhoben werden, wenn der StBescheid bestandskräftig geworden ist. Denn Abs. 5 betrifft die StErhebung, nicht die StFestsetzung. Es kann daher auch zu einem späteren Zeitpunkt, ungeachtet der Bestandskraft der StFestsetzung, die Stundung beantragt werden. Erfolgt der Antrag aber zu einem späteren Zeitpunkt und waren einzelne Jahresraten bereits fällig, kommt insoweit eine Stundung nicht mehr in Betracht.

■ **Absatz 5 Satz 2 (Fälligkeit der Jahresraten)**

---

- J 10-7 Die erste Jahresrate ist nach Abs. 5 Satz 2 einen Monat nach Bekanntgabe des StBescheids, in dem der Aufgabegewinn iSd. § 16 Abs. 3a berücksichtigt wird, fällig. Im Ergebnis wird also die festgesetzte Steuer um die vier Jahresraten der Folgejahre gemindert. Die weiteren vier Jahresraten sind jeweils am 31.5. der Folgejahre fällig. Wird der Antrag zurückgenommen, wird die verbleibende Steuer uE einen Monat nach Bekanntgabe des Widerrufs/der Rücknahme der Stundung fällig.

■ **Absatz 5 Satz 3 (Keine Verzinsung)**

---

- J 10-8 Abs. 5 Satz 3 sieht abweichend von § 234 Abs. 1 AO vor, dass die Jahresraten nicht zu verzinsen sind, weil eine Verzinsung im wirtschaftlichen Ergebnis zu einer der Sofortbesteuerung vergleichbaren Situation führen würde. Damit soll den unionsrechtl. Bedenken gegen die Sofortversteuerung in Entstrickungsfällen begegnet werden.

■ **Absatz 5 Satz 4 (Sofortige Fälligkeit der nicht entrichteten Steuer)**

---

- J 10-9 Abweichend von der Grundregel der Fälligkeit der Jahresraten nach Abs. 5 Satz 2 sieht Abs. 5 Satz 4 eine § 4g Abs. 2 Satz 2 vergleichbare sofortige Fälligkeit der verbleibenden Jahresraten vor, wenn der Betrieb/Teilbetrieb, dem die WG nach der fiktiven Aufgabe zuzuordnen waren,
- eingestellt,
  - veräußert oder
  - in einen nicht in Abs. 5 Satz 1 genannten Staat verlegt
- wird.

Die verbleibenden Jahresraten sind innerhalb eines Monats nach der Einstellung, Veräußerung oder Verlegung fällig.

Eine besondere Meldepflicht des Stpfl. sieht Abs. 5 Satz 4 nicht vor. Allerdings besteht uE nach allgemeinem Abgabenrecht eine Mitwirkungspflicht des Stpfl. (§ 90 Abs. 1 und 2 AO). Unterlässt der Stpfl. pflichtwidrig die Information über das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 4, kann die Stundung nach § 130 Abs. 1 AO mit Wirkung für die Vergangenheit zurückgenommen werden. In diesem Fall entstehen auf die rückwirkend fälligen Beträge Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 1 Satz 1 AO). Da Abs. 5 Satz 4 die



sofortige Fälligkeit der zur Zeit der Betriebseinstellung, -veräußerung oder -verlegung iSd. Abs. 5 Satz 4 noch nicht entrichteten Beträge vorsieht, kommt eine abweichende Fälligkeit, wie sie der Grundfall des Abs. 5 Satz 2 vorsieht, nicht mehr in Betracht. Der Verweis auf Abs. 5 Satz 2 ist daher nicht verständlich.

■ **Absatz 5 Satz 5 (Anpassung der Jahresraten bei Änderung der Festsetzung)**

Abs. 5 Satz 5 sieht eine eigenständige Rechtsgrundlage für die abweichende Stundung vor. Hiernach sind die Jahresraten anzupassen, wenn sich aufgrund einer Änderung des StBescheids des Jahres, in dem der fiktive Aufgabegewinn iSd. § 16 Abs. 3a der Besteuerung zugrunde gelegt wurde, eine abweichende StFestsetzung ergibt. Aus dem Gesetz ergibt sich nicht, wann die geänderten Jahresraten fällig werden, wenn bereits einzelne Jahresraten fällig geworden waren. Insoweit bietet sich eine analoge Anwendung des Abs. 5 Satz 2 für die bereits fällig gewordenen Jahresraten an.

J 10-10

**Beispiel:** A erzielt im Jahr 01 einen fiktiven Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3a. Auf diesen Gewinn entfällt eine festgesetzte Steuer iHv. 10000 €. Die Jahresraten werden mit dem StBescheid für 01 v. 15.3.02 auf jeweils 2000 € festgesetzt. A zahlt die erste Jahresrate mit Fälligkeit der festgesetzten Steuer am 18.4.02. Am 31.5.03 und 31.5.04 entrichtet A weitere Jahresraten iHv. jeweils 2000 €. Am 30.6.04 ergeht nach einer Betriebsprüfung ein geänderter StBescheid für das Jahr 01. Nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung beträgt die auf den Aufgabegewinn entfallende Steuer nunmehr 15000 €.

Nach Abs. 5 Satz 5 sind die Jahresraten entsprechend anzupassen. Sie betragen nunmehr 3000 €. Da A die Jahresraten der Jahre 02–04 bereits entrichtet hat, muss er den Unterschiedsbetrag iHv. jeweils 1000 € für die Jahre 02–04 innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids entrichten (Abs. 5 Satz 2 analog). Die Jahresraten für die Jahre 05 und 06 iHv. jeweils 3000 € sind am 31.5.05 und 31.5.06 fällig (Abs. 5 Satz 2 aE).

