

HLBS-STEUERFORUM 2020

Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

**Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Personengesellschaften

2.2.1 Eingeschränkte Abfärbewirkung bei negativen Beteiligungseinkünften

2.2.1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft als Gewerbebetrieb, wenn diese

- auch eine (gewerbliche) Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt (Alternative 1)
- oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht (Alternative 2).

Eine Personengesellschaft, die ansonsten Einkünfte aus LuF, aus sonstiger selbständiger Tätigkeit oder auch aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wird durch gewerbliche Einkünfte insgesamt gewerblich infiziert, die gewerbliche Tätigkeit färbt ab. Dabei kommt es durch eine eigene gewerbliche Tätigkeit zu einer Seitwärtsinfektion, durch das Halten einer gewerblichen Beteiligung und den Bezug gewerblicher Einkünfte zu einer Aufwärtsinfektion.

Die Personengesellschaft erzielt durch die Abfärbung insgesamt gewerbliche Einkünfte; Einkünfte aus LuF oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit werden umqualifiziert. Bei Personengesellschaften, die ansonsten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder solche aus Kapitalvermögen beziehen, entsteht steuerverstricktes Betriebsvermögen. Die Folgen sind also erheblich, sodass es nicht verwunderlich ist, dass Fragen der Abfärbung immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung sind.

2.2.1.2 Urteil des BFH vom 06.06.2019 – IV R 30/16¹

Sachverhalt:

An der Klägerin, einer Familien-KG, waren die Eheleute E und V als Komplementäre ohne Vermögen und ihre vier Kinder als Kommanditisten beteiligt. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Im Jahr 2008 übertrug V Kommanditbeteiligungen an zwei Flugzeug-Leasingfonds unentgeltlich auf die Klägerin. Die Einkünfte der Untergesellschaften waren solche aus Gewerbebetrieb und wurden einheitlich und gesondert festgestellt. Das Finanzamt stellte aufgrund der gewerblichen Beteiligungseinkünfte sämtliche Einkünfte der Klägerin gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als solche aus Gewerbebetrieb fest. Die Fondsgesellschaften veräußerten im Jahr 2008 bzw. im Jahr 2010 ihre Flugzeuge vertragsgemäß an die Leasingnehmer.

Für das Streitjahr 2011 wurden geringfügige Verluste in Höhe von ./ 1.804,15 € bzw. ./ 497,95 € für die Fondsgesellschaften festgestellt. Das Finanzamt ging für das Jahr 2011 weiter von einer gewerblichen Infizierung aus und qualifizierte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen in solche aus Gewerbebetrieb um. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass nach dem Verkauf der Flugzeuge die unternehmerische Tätigkeit eingestellt worden sei, die Gewerbebetriebe der Fondsgesellschaften hätten daher bereits vor dem Streitjahr geendet. Eine Abfärbung käme daher mangels Vorliegen eines Gewerbebetriebes nicht mehr in Betracht, jedenfalls wäre die Anwendung der Abfärberegelung anhand des „äußerst geringen Anteils“ der im Streitjahr der Klägerin zugerechneten gewerblichen Beteiligungseinkünfte unverhältnismäßig.

¹ BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BFH/NV 2019, S. 994.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH:

Die Revision hatte keinen Erfolg, nach Auffassung des BFH war der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid rechtmäßig.

Der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei im Streitfall erfüllt. Danach gilt als Gewerbebetrieb im vollen Umfang die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 EStG ausübt (Alternative 1) oder gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG bezieht (Alternative 2). Dass gewerbliche Einkünfte bezogen wurden, war nicht im Streit.

Nach Entscheidung des Senats ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze verfassungsgemäß. Einkommensteuerlich führt damit jede Beteiligung, aus der eine Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, zu einer Umqualifizierung aller weiteren Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb. Allerdings sei § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein Unternehmen, das nur kraft der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewerbesteuer unterliege, da ansonsten eine nicht gerechtfertigte Schlechterstellung der Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmer vorläge. Ohne verfassungskonforme Auslegung der Norm würde die Umqualifizierung der Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb dazu führen, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen würden. Das gälte auch für an sich nicht gewerbliche Einkünfte, sodass auch diese mit Gewerbesteuer belastet würden. Darin liegt eine Ungleichbehandlung gegenüber Einzelunternehmern, die gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen können.

Bezogen auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG sei diese Regelung verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da so die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger Personengesellschaften vereinfacht würde, außerdem sei die Anwendung für Bagatellfälle durch die Rechtsprechung des BFH eingeschränkt.

Für die gewerbesteuerlichen Folgen der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG könne diese verfassungsrechtliche Beurteilung nicht übernommen werden. Der Schutz des Gewerbesteueraufkommens sei nicht relevant, da die Gewinne der Obergesellschaft wegen § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet werden. Auch Vereinfachungsgründe bei der Einkünfteermittlung spielten keine Rolle, da anders als im Fall einer gemischt tätigen Gesellschaft (Alternative 1), bei der die Einkünfte auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln sind, im Fall einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft mit Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft die gewerblichen Einkünfte lediglich zugerechnet werden. Wegen dieser gewerbesteuerlichen Ungleichbehandlung hielt der Senat aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Einschränkung für notwendig.

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht hingegen sei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG ohne Bagatellgrenze verfassungsgemäß. Die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart sei ein legitimer Gesetzeszweck, auch wenn das Ausmaß hier geringer sei als bei originär gewerblicher Tätigkeit in Alternative 1. Die Regelung sei auch verhältnismäßig, da den Einkommensteuernachteilen für Personengesellschaften auch Vorteile gegenüberständen. Zwar seien die Wirtschaftsgüter steuerverstrickt, wenn sie dies nicht ohnehin seien, auch könne die Umqualifizierung von Kapitaleinkünften zu einer höheren Steuer führen. Der Senat wies darauf hin, dass insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus Vermögensverwaltung auch steuerliche Vorteile resultieren. So seien nach einer Umqualifizierung Veräußerungsverluste steuerlich berücksichtigungsfähig und Teilwertabschreibungen möglich, steuermindernde Rücklagen nach § 6b EStG könnten gebildet und Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG berücksichtigt werden. Zudem könnten Erbschaft- und schenkungsteuerliche Freibeträge und Bewertungsabschläge in Anspruch genommen werden. Schließlich könnten Steuerpflichtige durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltungen wie der Gründung einer zweiten per-

sonenidentischen Personengesellschaft die Folgen vermeiden, diese Auswahlmöglichkeiten habe ein Einzelunternehmer nicht.

Die verfassungskonforme einschränkende Auslegung berücksichtigt der BFH dabei durch Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Auf der Ebene der Obergesellschaft könne es nicht zu einer Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens kommen, da die gewerblichen Beteiligungseinkünfte auf Ebene der Obergesellschaft wegen § 9 Nr. 2 GewStG ohnehin nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Die Vermögensverwaltung, die wegen Abfärbung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert würde, sei deshalb nicht gewerbesteuerpflichtig.

2.2.1.3 Hinweise für die Praxis

Eine Abfärbung gibt es nur bei Personengesellschaften, also bei OHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft wie einer GbR oder einer Partnerschaftsgesellschaft. Auf andere Mitunternehmerschaften wie die Erbengemeinschaft, die eheliche Gütergemeinschaft oder andere „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ (wie Bruchteilsgemeinschaften) ist die Abfärbung nicht anzuwenden.²

Eine Personengesellschaft mit landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Einkünften kann daneben Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung oder aus Kapitalvermögen haben, hier erfolgt keine Umqualifizierung zu einer Einkunftsart, da der § 15 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 und 2 ausdrücklich von gewerblichen Einkünften ausgeht.

Alternative 1:

Diese Alternative bezieht sich auf den häufig anzutreffenden Sachverhalt, dass eine Personengesellschaft mit landwirtschaftlichen (oder auch freiberuflichen) Einkünften auch gewerbliche Umsätze erzielt, also bspw. Einnahmen aus Energieproduktion oder aus Tätigkeiten, die die Grenzen des EStR 15.5 zur Abgrenzung zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Tätigkeit überschreiten. Nach verfassungskonformer Auslegung des Gesetzes durch den BFH³ tritt eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb demnach nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Die Rechtsprechung ist zu freiberuflichen Einkünften ergangen, dürfte aber auch bei Einkünften aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit sowie aus Vermögensverwaltung anzuwenden sein. Bei Übernahme der Bagatellgrenze durch die Finanzverwaltung in H 15.8 Abs. 5 EStR ist jedenfalls keine Beschränkung auf einzelne Einkunftsarten vorgenommen worden. Allerdings: Ob die Bagatellgrenze noch anwendbar ist, könnte zweifelhaft sein. Der BFH hatte für die Alternative 1 entschieden,⁴ dass Verluste aus gewerblichen Tätigkeiten nicht zur Abfärbung führen. Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist mit dem Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Jahressteuergesetz 2019) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ergänzt worden: „Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Abs. 1 S. 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind.“ Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG soll diese Regelung auch für VZ vor 2019 anwendbar sein.

Nach der Gesetzesbegründung soll mit dieser Änderung sichergestellt werden, „dass – mit Ausnahme der von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung angewandten Bagatellgrenzen – nicht in jedem Jahr erneut zu prüfen ist, ob eine gewerbliche Abfärbung der Einkünfte anzunehmen ist. Dies würde im Übrigen dazu führen, dass es je nach Höhe der Einkünfte (Gewinn oder Verlust) zu einem ständigen Wechsel zwischen

² Wendt in Leingärtner, Besteuerung der Landwirtschaft, Kap. 3, Nr. 44.

³ BFH v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl 2015 II, S. 1002; BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl 2015 II, S. 996; BFH v. 27.08.2014 – VIII R 41/11, BStBl 2015 II, S. 999.

⁴ BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, S. 881.

gewerblicher Abfärbung (Gewinnjahr) und keiner gewerblichen Abfärbung (Verlustjahr) kommen kann.“⁵ Fraglich ist, ob das Festhalten an den Bagatellgrenzen trotz des eindeutigen Wortlauts des Gesetzes möglich ist. Auch wenn die Verwaltung die EStR nicht geändert hat, ist nur schwer vorstellbar, dass Tätigkeiten mit Verlusten und bei Umsätzen über 24.500 € bzw. 3 % des Gesamtumsatzes zukünftig abfärben sollen, innerhalb der Bagatellgrenze hingegen nicht. Dann könnte sich auch wieder die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Abfärberegulation stellen, die das BVerfG auch wegen der restriktiven Anwendung durch den BFH als vertretbar angesehen hatte.⁶ Einen Rechtsstreit wegen dieser Regelung zu führen, könnte zur Folge haben, dass die Rechtsprechung die für die Beratung einfach handhabbare Regelung in Frage stellt.

Fraglich ist mit Einführung dieser gesetzlichen Regelung auch, ob die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern von einer Personengesellschaft an eine andere, von den gleichen Gesellschaftern beherrschte Personengesellschaft (Idw. GbR überlässt Gebäude an Photovoltaik GbR) nicht wieder problematisch wird. Argumentiert werden könnte hier mit der Überlegung, dass bei einer unentgeltlichen Überlassung weder positive noch negative Einkünfte entstehen. Außerdem werden die Einkünfte der Betriebspersonengesellschaft nicht der Besitzpersonengesellschaft, sondern direkt den Gesellschaftern zugerechnet, was auch gegen eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung spricht.

Alternative 2:

Für die Alternative 2, also der Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft, gibt es nach dem Besprechungsurteil keine Bagatellregelung. Dadurch ergeben sich für die Praxis Risiken, aber auch Chancen. Falls gewünscht, lassen sich nunmehr gewerbliche Einkünfte einer Personengesellschaft durch schlichte Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft gestalten (Aufwärtsinfektion). Es kommt auch nicht darauf an, ob die gewerbliche Untergesellschaft Gewinne oder Verluste erzielt, im Streitfall lagen bei beiden Beteiligungen negative Einkünfte vor. Einer originär gewerblichen Tätigkeit oder einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bedarf es dann nicht mehr. Wichtig ist nur, die gewerbliche Beteiligung aufrecht zu erhalten, da ansonsten die gewerbliche Infektion beendet ist und eine Betriebsaufgabe vorliegen dürfte.

Gewerblich infizierte Personengesellschaften können Teilwertabschreibungen oder Verluste aus Kapitalanlagen geltend machen, außerdem können auf solche Gesellschaften Rücklagen nach § 6b EStG übertragen werden. Die vom BFH angeführten erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vorteile ergeben sich nach der Erbschaftsteuerreform 2008 allerdings nicht mehr.

Für die Beratungspraxis dürften jedoch die Risiken überwiegen. Schon eine wirtschaftlich unbedeutende Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft führt zu einer Aufwärtsinfektion:

- Bei Gesellschaften mit Privatvermögen ist eine Steuerverstrickung des Vermögens in der Regel nicht erwünscht, jedenfalls dann nicht, wenn in dem Vermögen stille Reserven gebildet wurden und werden.
- Bei Maschinengemeinschaften, Rübenrode- oder Transportgesellschaften, die als Personengesellschaften organisiert sind, besteht die Gefahr, dass sich an ihnen landwirtschaftliche Personengesellschaften beteiligen, die dann unmittelbar gewerblich infiziert werden. Dabei reicht jede noch so unbedeutende Beteiligung aus, die möglicherweise – mangels Einlage – von der Steuerberatung der Obergesellschaft nicht einmal erkannt wird.
- Auch bei der Gründung von Personengesellschaften sollte streng darauf geachtet werden, dass in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft keine Beteiligung

⁵ BT-Drs. 19/13436 v. 23.09.2019, S. 96.

⁶ BVerfG v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BFH/NV 2008, S. 247.

des bisherigen Einzelunternehmers an einer gewerblichen Personengesellschaft übertragen wird.

Bei gewerblicher Infektion ergeben sich bei Gesellschaften mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Auswirkungen vor allem auf die Zurechnung der Gewinne, da bei Land- und Forstwirten, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, der Gewinn nach § 4a Abs. 2 EStG entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen ist. Bei Gewerbebetrieben gilt der Gewinn in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Gewerbesteuerliche Auswirkungen ergeben sich wegen des Besprechungsurteils nicht. Ob bei gewerblichen Einkünften nach wie vor von dem Wahlrecht der Nichtaktivierung des Feldinventars nach R 14 Abs. 3 EStR 2012 Gebrauch gemacht werden kann, könnte nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH⁷ zweifelhaft sein: „Die Nichtaktivierung des Feldinventars setzt demnach das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebs voraus. Hieran fehlt es, wenn die Einkünfte bestandskräftig als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden“. Allerdings unterliegen die Einkünfte bei Alternative 2 nicht der Gewerbesteuer, es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass nach wie vor ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, sodass wie bei Körperschaften nach R 8.3 Satz 2 KStR die Beibehaltung der Nichtaktivierung trotz gewerblicher Einkünfte zulässig sein könnte. Ein Rechtsstreit bei anderer Auffassung der Finanzverwaltung wird allerdings keinen Sinn machen. Der BFH hat es dahingestellt gelassen, „ob in Ansehung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 – GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl. II 2017, 393) noch an der Auffassung festgehalten werden kann, die Finanzverwaltung könne es durch allgemeine Verwaltungsvorschriften im Billigkeitswege gemäß § 163 AO zulassen, von der gesetzlich geforderten Aktivierung des Feldinventars abzusehen.“⁸ Mehr noch: Ein Rechtsstreit könnte im Ergebnis die Billigkeitsregelung zur Nichtaktivierung des Feldinventars insgesamt in Frage stellen.

Reaktionsmöglichkeiten zur Abwehr der Infektion nach Alternative 1 oder Alternative 2 gibt es verschiedene:

- Die gewerbliche Tätigkeit oder Beteiligung könnte in einer personenidentischen Schwestergesellschaft durchgeführt bzw. gehalten werden, die gleiche Gewinnverteilungsmodalitäten wie in der landwirtschaftlichen Gesellschaft vermitteln kann.⁹
- Die gewerbliche Tätigkeit eines Gesellschafters führt nicht zu einer gewerblichen Infektion der Personengesellschaft, auch gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters einer freiberuflich tätigen Gesellschaft färben nicht ab.¹⁰ Die Verlagerung der gewerblichen Einkünfte in den Sonderbereich eines Gesellschafters führt deshalb nur bei diesem zu gewerblichen Einkünften.

Es kommt wie so häufig auf eine angepasste Gestaltung an.

2.2.2 Keine Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG

2.2.2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Umwandlungsvorgänge gehören bei der Beratung von Personengesellschaften zur Praxis. Nach dem Umwandlungssteuergesetz sind verschiedene Erleichterungen antragsgebunden, so kann bei Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung neuer Gesellschafterrechte (Sacheinlagen) neben dem grundsätzlich anzuwendenden gemeinen Wert auf Antrag und unter weiteren Voraussetzungen auch der

⁷ BFH v. 09.05.2019 – VI R 48/16, BFH/NV 2019, S. 908.

⁸ BFH v. 09.05.2019 – VI R 48/16, a. a. O.

⁹ BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl 1998 II, S. 254.

¹⁰ BFH v. 28.06.2006 – XI R 31/05, BStBl 2007 II, S. 378.

Buchwert oder ein Zwischenwert bis zum gemeinen Wert angesetzt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Gleiches gilt nach § 24 Abs. 2 UmwStG auch bei Einbringung in eine Personengesellschaft, wenn der Einbringende Mitunternehmer wird. Weiter kann auf Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG das Einkommen und das Vermögen der einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so ermittelt werden, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages, der höchstens 8 Monate vor der Anmeldung der Einbringung in das Handelsregister liegen darf, zurückbezogen wird. Das gilt nach § 24 Abs. 4 UmwStG auch in Fällen der Einbringung in eine Personengesellschaft bei Gesamtrechtsnachfolge, also beispielsweise bei Einbringungen, Verschmelzungen oder Ausgliederungen nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz.

Ungeklärt war, welche Wirkungen einmal gestellte Anträge haben und ob diese geändert werden können.

2.2.2.2 Urteil des BFH vom 19.12.2018 – I R 1/17¹¹

Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, war mit einem Anteil von 21,2 % an der B GmbH & Co. KG beteiligt. Diesen Anteil brachte sie mit einem Teil ihres Geschäftsbetriebes in eine AG ein. Vereinbart wurde, dass die Einbringung steuerlich mit Rückwirkung auf den 31.12.2006 24:00 Uhr erfolgen sollte. Die AG setzte die Wirtschaftsgüter in ihrer Bilanz zum 31.12.2006 mit dem gemeinen Wert an, die KG erklärte in ihrer Feststellungserklärung keinen Veräußerungsgewinn. Die KG war zwischenzeitlich liquidationslos erloschen, das Vermögen ist auf die AG übergegangen. Mit einer geänderten Feststellungserklärung wurde der Veräußerungsgewinn nacherklärt. Gegen den entsprechenden Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein mit der Begründung, der steuerliche Übertragungstichtag sei nachträglich auf den 01.01.2007 geändert worden, die einbringende KG und übernehmende AG hätten gleichlautende Anträge gestellt.

Das Finanzamt wies die Einsprüche zurück, die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

Entscheidung des BFH:

Der BFH hielt die Revision des FA für begründet und hob das FG-Urteil auf.

Zuständig für das Wahlrecht zur Rückbeziehung sei die aufnehmende Gesellschaft, die über den Wertansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter entscheidet. Diese Entscheidung muss sich notwendigerweise auf einen bestimmten Bewertungszeitpunkt beziehen. Das Rückbeziehungswahlrecht sei zwar nicht befristet, der Antrag könne aber auch konkludent (etwa durch rückwirkenden Ertrags- und/oder Vermögensansatz in der Steuererklärung) ausgeübt werden. Die AG habe mit dem Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter in ihrer eigenen Bilanz mit dem gemeinen Wert nicht nur das Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG ausgeübt, sondern zugleich konkludent einen Antrag nach § 20 Abs. 5 UmwStG gestellt.

Eine nachträgliche Änderung sei ausgeschlossen, da der Antrag nicht lediglich die Rechtsfolgen eines einmal realisierten Lebenssachverhalts regelt, sondern (auch) den der Einbringungsbesteuerung zugrunde liegenden Lebensverhalt bestimmt. Nur so sei der verfolgte Vereinfachungszweck zu erreichen.

¹¹ BFH v. 19.12.2018 – I R 1/17, BFH/NV 2019, S. 888.

2.2.2.3 Hinweise für die Praxis

Dieses Urteil berührt in der Vergangenheit auch im HLBS-Steuerforum¹² diskutierte Probleme. So können Anträge nach dem UmwStG auch konkludent gestellt werden, selbst wenn nach wie vor die Empfehlung gilt, den Antrag auf Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 i. V. m. § 20 Abs. 2 UmwStG unmittelbar nach Vereinbarung zu übermitteln. Ein konkludenter Antrag kann dabei in dem Einreichen einer Steuerbilanz gesehen werden, in der die Buchwerte angesetzt sind. Häufig wird, zumindest bei Gesellschaftsgründungen unter Fremden bei Personengesellschaften in der Gesamthandsbilanz mit dem Verkehrswert bilanziert, aufgedeckte stille Reserven werden dann über negative Ergänzungsbilanzen abgebildet. Das muss bei der (elektronischen) Einreichung der Steuerbilanz berücksichtigt werden, wenn ein konkludenter Antrag zutreffend ausgeübt werden soll.

Auch rückwirkende Einbringungen kommen bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften inzwischen häufiger vor. Möglich ist die Rückbeziehung bei allen Umwandlungsvorgängen mit Gesamtrechtsnachfolge, also beispielsweise Verschmelzungen, aber auch bei handelsrechtlichen Ausgliederungen. Die handelsrechtliche Ausgliederung des Vermögens eines Einzelkaufmanns auf eine Personenhandelsgesellschaft führt zu einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge. Vorteil dieser Umwandlungsform im Vergleich zu einer Einzelrechtsnachfolge ist, dass im notariell zu beurkundenden Ausgliederungsvertrag nicht nur genau bestimmt werden kann, welche Wirtschaftsgüter (meist die beweglichen Wirtschaftsgüter ohne Grundstücke) in die Zielgesellschaft eingebracht werden, auch sämtliche Vertragsverhältnisse, insbesondere Pachtverträge, gehen mit Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister kraft Gesetzes über, sodass es sich nicht um eine zustimmungspflichtige Überlassung an Dritte nach § 585 BGB handelt.¹³ Wird rückwirkend eingebracht, ist eine Änderung des steuerlichen Übertragungsstichtages nach Einreichung des (konkludenten) Antrages beim Finanzamt nicht mehr möglich.

Beispiel:

Landwirt L hat ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen mit 100 ha Eigentum und 150 ha langfristig und zu einem günstigen Preis gepachteten Flächen. Die Landwirte C und D haben vor Jahren die BC Agrar GbR gegründet und wollen L, der aus Altersgründen aus der aktiven Bewirtschaftung ausscheiden will, als Gesellschafter aufnehmen. Nicht sicher ist, ob alle Verpächter von L der Überlassung der Flächen an die GbR zustimmen, eine Kündigung wegen § 589 BGB – Überlassung an Dritte – soll vermieden werden. Mit der Beratung wird folgende Lösung entwickelt:

Im ersten Schritt beteiligt sich L mit einer geringen Einlage an der BC Agrar GbR, die formwechselnd und identitätswahrend durch Eintragung in das Handelsregister in eine KG umgewandelt wird. Um persönliche Risiken aus der Beteiligung zu vermeiden, wird L zunächst atypisch still und erst mit Eintragung in das Handelsregister als Kommanditist beteiligt.

Im zweiten Schritt lässt sich L als e. K. in das Handelsregister eintragen, da nur im Handelsregister eingetragene Rechtsträger an einer handelsrechtlichen Umwandlung beteiligt sein können.

Im dritten Schritt – nach Eintragung der KG und des e. K. – gliedert L einen Teil seines Vermögens, nämlich das bewegliche Anlagevermögen, das Umlaufvermögen und die vom landwirtschaftlichen Unternehmen abgeschlossenen Verträge nach §§ 125 und 152-160 UmwG aus und bringt es gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Erhöhung des Kapitalkontos I und des variablen Eigenkapitalkontos II) in die BC Agrar KG ein. Die Eigentumsgrundstücke behält L zurück und überlässt sie der KG gegen ein festes Entgelt. Um kein Rumpfwirtschaftsjahr entstehen zu lassen, wird vereinbart, dass der Übertragungsstichtag der 30.06. sein soll. Vereinbarungen nach dem UmwG sind notariell zur beurkun-

¹² HLBS-Steuerforum 2018, S. 123.

¹³ Entschieden für die Verschmelzung BGH-Urteil v. 26.04.2002 – LwZR 20/01.

den. Die Anmeldung der Ausgliederung muss wegen der Rückwirkung – unter Beifügung der Bilanz zum 30.06. – innerhalb der ersten 8 Monate nach dem Bilanzstichtag, hier also bis zum 28.02. des Folgejahres, in elektronischer Form beim Handelsregister angemeldet werden.

Mit Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister gehen das einbezogene Vermögen, die Schulden und die Vertragsverhältnisse – im Innenverhältnis rückwirkend – auf die KG über. Gläubiger können nach § 22 UmwG innerhalb von 6 Monaten nach Eintragung Sicherheit verlangen.

Ertragsteuerlich ist zu beachten, dass nach § 24 UmwStG Anträge auf Buchwertfortführung gestellt werden sollten, auch wenn in der Einreichung einer Steuerbilanz mit Buchwertausweis ein konkludenter Antrag zu verstehen ist. Die Rückwirkung gilt auch für die Ertragsteuern; umsatz- und lohnsteuerlich tritt keine Rückwirkung ein. Das ausgegliederte Vermögen wird Gesamthandsvermögen der KG, das nur überlassene Vermögen Sonderbetriebsvermögen. Umsatzsteuerlich liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG vor.

2.2.3 Zur Mitunternehmerinitiative eines Kommanditisten als Voraussetzung der Durchschnittssatzbesteuerung

2.2.3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Die gemeinschaftliche Tierhaltung von Landwirten ist nach § 51a BewG begünstigt, da auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, auf Vereine und auf Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, unter bestimmten sachlichen und persönlichen Voraussetzungen¹⁴ von den Gesellschaftern nicht genutzte Vieheinheiten auf die Gesellschaft übertragen werden können. So ist eine Viehhaltung im Rahmen einer landwirtschaftlichen Nutzung auch ohne eigene landwirtschaftliche Flächen möglich, es werden Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft erzielt, was wiederum Voraussetzung für die in der Regel gewünschte Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG ist.

In der Praxis wird die gemeinschaftliche Tierhaltung regelmäßig als Mitunternehmerschaft gestaltet, also in einer GbR, einer atypisch stillen Gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft. Aus Haftungsgründen wird dabei in der Regel die Kommanditgesellschaft bevorzugt, wobei bei dieser der Landwirt, der seine Viehhaltung ausdehnen möchte, als Komplementär das volle Haftungsrisiko übernimmt. Die Landwirte, die Vieheinheiten zur Verfügung stellen, sollen als Kommanditisten möglichst geringfügig an der KG beteiligt werden, dieser im Wesentlichen nur Vieheinheiten (gegen Gewinnvorab oder gegen gesondertes Entgelt) zur Verfügung stellen und, was bei einer KG grundsätzlich möglich ist, möglichst geringe Einwirkungsrechte haben. Allerdings ist Mitunternehmer nur, wer Mitunternehmerinitiative und -risiko entfalten kann. Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z. B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen (Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten) obliegen. Mitunternehmerisiko liegt vor, wenn der Gesellschafter am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens einschließlich Geschäftswert vermittelt.¹⁵ Je nach Gestaltung kann im Rahmen einer Betriebsprüfung die Frage problematisiert werden, ob nach Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages noch eine Mitunternehmerschaft vorliegt.

¹⁴ Kreckl in Leingärtner, *Besteuerung der Landwirte*, Kap. 7 Rn. 1 ff.

¹⁵ Stephany in Leingärtner, *Besteuerung der Landwirtschaft*, Kap. 15 Rn. 11.

2.2.3.2 Urteil des BFH vom 13.02.2019 – XI R 24/17¹⁶

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine KG, die mit der Produktion und Aufzucht von Ferkeln im Rahmen einer Gesellschaft nach § 51a BewG landwirtschaftliche Einkünfte erzielte. Gesellschafter waren der Komplementär M mit 98 %, Kommanditisten waren N und S mit jeweils 1 % Beteiligung. Das Stallgebäude war von M gepachtet. Die KG unterlag der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG.

Im Rahmen einer Prüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Kommanditisten nicht als Mitunternehmer anzusehen seien, da sie nach dem Gesellschaftsvertrag keinerlei Entscheidungskompetenz hätten, eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen sei damit ausgeschlossen. Der gegen die Steuerbescheide geführte Einspruch hatte keinen Erfolg, auch das Niedersächsische Finanzgericht wies die Klage ab. Es folgte der Ansicht des FA, dass die Kommanditisten nicht als Mitunternehmer anzusehen seien.

Entscheidung des BFH:

Die Revision der Klägerin war begründet, das angefochtene Urteil des FG wurde aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlungen und Entscheidungen an das FG zurückverwiesen.

Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen seien, allerdings sei nicht geprüft worden, ob die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung des § 51a BewG vorliegen.

Der § 51a BewG a. F. setzt u. a. Gesellschaften voraus, bei denen die Gesellschafter ertragsteuerliche Mitunternehmer sind. Der Begriff Gesellschaft sei nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerlich zu verstehen: Entscheidend sei daher nicht das Vorliegen einer Personengesellschaft – wie hier einer KG – im zivilrechtlichen Sinne, sondern einer Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinne.

Mitunternehmer ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Kennzeichnend für einen Mitunternehmer sei, dass er ein Unternehmerisiko (Mitunternehmerisiko) trägt und zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) gestalten kann. Beide Hauptmerkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, müssen aber beide vorliegen. Für die Mitunternehmerschaft eines Kommanditisten müsse der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung haben, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild eines Kommanditisten bestimmt. Nach den Bestimmungen des HGB ist der Kommanditist am Gewinn, im Fall seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven und – beschränkt – am Verlust beteiligt. Als Initiativrechte sieht das HGB insbesondere Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte vor.

Das war im Urteilsfall nach Auffassung des BFH gegeben. Die Kommanditisten trugen – unstreitig – Mitunternehmerisiko. Sie konnten auch – abweichend von der Vorentscheidung – Mitunternehmerinitiative entfalten. Besteht das Risiko entsprechend dem handelsrechtlichen Bild eines Kommanditisten, scheidet die Mitunternehmerstellung danach nicht deshalb, weil seine Initiativrechte nur in den Rechten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und den Kontrollrechten, die Kommanditisten nach § 166 HGB haben, bestehen. Sogar ein Kommanditist, dessen Widerspruchsrecht ausgeschlossen sei, könne grundsätzlich noch Mitunternehmer sein. Lediglich der Kommanditist, der in der Gesellschafterversammlung nicht mitstimmen darf und für den zugleich das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB abbedungen ist, sei kein Mitunternehmer. Im Urteilsfall war das Widerspruchsrecht nicht ausgeschlossen, allerdings konnte auf Antrag des Komplementärs die

¹⁶ BFH v. 13.02.2019 – XI R 24/17, BFH/NV 2019, S. 597.

Gesellschafterversammlung über den Widerspruch entscheiden, in der wiederum der Komplementär das beherrschende Stimmengewicht hatte, sodass ein solcher (möglicherweise) folgenlos bleiben wird. Daraus ergebe sich aber nicht, dass das Widerspruchsrecht genommen sei, sondern es folge dem Stimmengewicht des Komplementärs. Es bleibe genügend Raum für eine Mitunternehmerinitiative. Zu berücksichtigen sei dabei auch, dass die Kommanditisten im Urteilsfall die weitaus überwiegende Zahl der freien Vieheinheit zu übertragen hätten. Bei Würdigung aller, die rechtliche und wirtschaftliche Stellung der Kommanditisten bestimmenden Umstände, sei dies zu berücksichtigen. Die Kommanditisten könnten auf die Geschicke der Gesellschaft bestimmenden Einfluss nehmen und das Stimmengewicht des Komplementärs in der Gesellschafterversammlung sei dadurch faktisch relativiert.

2.2.3.3 Hinweise für die Praxis

Das Urteil ist für die Praxis relevant, da Tierhaltungskooperationen in aller Regel in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführt werden. Der Gesellschaftsvertrag wird dabei aus der Sicht des Komplementärs gestaltet, der über eine Tierhaltungskooperation seine landwirtschaftliche Tierhaltung erweitern will und dafür Vieheinheiten anderer, viehärmer Landwirte benötigt. Die Kommanditisten sollen möglichst geringe Rechte haben, ein möglichst festes Entgelt für die Vieheinheiten erhalten und idealerweise an den Gewinnen der Gesellschaft nicht teilhaben. Aufgabe der Beratung ist es, den Beteiligten zu vermitteln, dass nicht nur die zivilrechtlichen Aspekte der Gestaltung einer Kommanditgesellschaft, sondern auch die steuerrechtlichen Aspekte einer Mitunternehmerschaft beachtet werden müssen, auf die in der Vergangenheit wenig Gewicht gelegt worden ist und die deshalb auch Gegenstand dieses Rechtsstreites wurden. Erstaunlich ist dabei, dass der BFH für seine Beurteilung neben formalen gesellschaftsrechtlichen Aspekten auch wirtschaftliche Überlegungen herangezogen hat, indem der Senat die wirtschaftliche Stellung der Kommanditisten nicht nur an ihrer Beteiligungsquote und damit an den Stimmrechten, sondern auch an den wirtschaftlichen Auswirkungen einer (drohenden) Kündigung festgemacht hat. Ob das Widerspruchsrecht eines Kommanditisten in der Praxis eine Rolle spielt, dürfte ohnehin zweifelhaft sein, da sich die wirtschaftliche Bedeutung der Gesellschafterstellung in der Regel darin erschöpft, dass er regelmäßig über Vieheinheiten und Gewinnanteil am Ergebnis beteiligt wird.

Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative müssen zwingend vorliegen, wobei die Merkmale unterschiedlich ausgeprägt sein können. Das **Mitunternehmerisiko** kommt i. d. R. zum Ausdruck in der Haftung für die Schulden der Gesellschaft (allerdings nicht zwingend erforderlich) sowie in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswertes. Diese Gegebenheiten sind aber je für sich keine unabdingbaren Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft. Das Unternehmerisiko kann auch durch andere Umstände begründet werden, z. B. wenn ein Gesellschafter einer Gesellschaft typische unternehmerische Entscheidungen treffen und Entscheidungen der anderen Gesellschafter durch Verweigerung der ihm vertraglich eingeräumten Zustimmung verhindern kann, wobei Erfolg oder Misserfolg ihn selbst entscheidend wirtschaftlich berühren. Eine Beteiligung allein am Gewinn und der Ausschluss einer Verlustbeteiligung und sogar fehlende Beteiligung an den stillen Reserven kann in einem solchen Fall unschädlich sein.¹⁷ Bei einer landwirtschaftlichen Innengesellschaft etwa hat der BFH entschieden,¹⁸ dass der Inhaber des Betriebes allein schon aufgrund der unbeschränkten Außenhaftung und des nur ihm möglichen Auftretens im Rechtsverkehr Mitunternehmer ist, auch wenn ihm außer einer festen Vergütung für die Tätigkeit keine weiteren Gewinne zustehen und Geschäftsführungsmaßnahmen im Außenverhältnis der Zustimmung des stillen Beteiligten bedürfen.

¹⁷ Bode in Blümich, EStG § 15 Rn. 350.

¹⁸ BFH v. 10.05.2007 – IV R 2/05, BStBl 2007 II, S. 927.

Mitunternehmerinitiative bedeutet, dass der Beteiligte eine Unternehmerinitiative entfalten, d. h. auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann auch dann MU sein, wenn er auf die Geschäftsführung der Gesellschaft keinen unmittelbaren Einfluss hat. Denn MU-Initiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des HGB oder der gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 BGB. Deshalb genügt für das Vorliegen einer Unternehmerinitiative schon das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung sowie ein Widerspruchsrecht, wie es einem Kommanditisten nach § 164 HGB zustehen würde. Umgekehrt schließt der vertragliche Ausschluss von Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrecht die MU-Initiative aus.¹⁹

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters wie folgt ausgestaltet werden sollte:

Mitunternehmerrisiko:

- Eine Beteiligung am Ergebnis (und auch an den stillen Reserven) ist unabdingbar, so unverständlich das für den Komplementär, der über die Vergütungen oder Gewinnvorabs für die Vieheinheiten hinaus auch einen Teil „seines“ Ergebnisses abgeben muss, sein mag; natürlich könnte eine Gewinnbeteiligung auch ohne feste Vergütung und nur als Gewinnvorab gestaltet werden.
- Ausreichend für das Bestehen eines Mitunternehmerrisikos ist eine geringe Beteiligungshöhe, im Streitfall betrug sie jeweils 1 % oder 100 €.

Mitunternehmerinitiative:

- Die Mitunternehmerinitiative sollte den handelsrechtlichen Maßstäben nachgebildet sein, notwendig sind Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte.
- Das Widerspruchsrecht des Kommanditisten könnte grundsätzlich abbedungen werden. Das ist risikobehaftet, da die Rechte des Kommanditisten in diesem Punkt stark eingeschränkt werden. Sinnvoller ist es, wie im BFH-Fall gestaltet, ein Widerspruchsrecht zu gewähren, und es „ins Leere laufen zu lassen“, indem die Gesellschafterversammlung, in der der Komplementär die weitaus überwiegende Mehrzahl der Stimmen hat, darüber entscheiden kann.

Es kann aber bewusst gewünscht sein, dass ein Gesellschafter mit so wenig Mitunternehmerinitiative und -risiko ausgestattet wird, dass er sozialversicherungsrechtlich kein Unternehmer (mehr) ist.

Dazu ein Beispiel:

Landwirt V Schulze hat vor einigen Jahren zur Vorbereitung der vorweggenommenen Erbfolge seinen Sohn S in sein Einzelunternehmen aufgenommen. Um den Sohn in dem stark wachsenden Unternehmen nicht einem vollen persönlichen Risiko auszusetzen, wurde die Schulze Agrar KG gegründet, an der der Sohn als Kommanditist beteiligt ist. Jetzt möchte V Verantwortung abgeben, seine Eigentumsflächen, die im Sonderbetriebsvermögen zur KG geführt werden, auf seinen Sohn übertragen, seine Ehrenämter ausüben und sein Altenteil genießen. Eine schlichte Übertragung des Vermögens auf S kommt für V nicht in Frage, da er die Rechtsform der Kommanditgesellschaft schätzen gelernt hat und erwartet, dass er Nachbarbetriebe, die keinen Nachfolger haben, in die Kommanditgesellschaft aufnehmen kann. Außerdem ist V in verschiedenen Gremien ehrenamtlich aktiv, sodass er noch Gesellschafter bleiben möchte.

¹⁹ Bode in Blümich, EStG § 15 Rn. 351.

Nach der Beratung wird deshalb folgende Gestaltung gewählt:

V überträgt seinen Mitunternehmeranteil gegen Gewährung lebenslanger Versorgungsleistungen auf S. Die Kommanditgesellschaft wird nicht aufgelöst, allerdings werden die Rollen getauscht: S wird Komplementär, V Kommanditist mit einer Kapitaleinlage von 1.000 €.

V haftet damit für Neuverbindlichkeiten nur noch beschränkt gemäß § 171 HGB, für Altverbindlichkeiten allerdings voll. Da die Enthftung erst fünf Jahre nach Wechsel der Gesellschafterstellung eintritt,²⁰ wird mit den Banken eine Schuldentlassung individuell vereinbart. V möchte die Sozialversicherungspflicht vermeiden, die bei Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 KLVG für die Kranken- und Pflegeversicherung resultieren würde. Der Gesellschaftsvertrag wird deshalb so gestaltet, dass V weder steuer- noch sozialversicherungsrechtlich als Unternehmer anzusehen ist. V erhält deshalb für seine Einlage einen festen Gewinnanteil, keine Beteiligung an den stillen Reserven, nur eingeschränkte Mitspracherechte und kein Widerspruchsrecht. Über die Rechtsform der Kommanditgesellschaft und die Schuldentlassung durch die Bank ist zudem sein Risiko auf die Einlage begrenzt. Zwar ist die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Unternehmerstellung nicht vollständig deckungsgleich mit der ertragsteuerlichen Mitunternehmerstellung, sodass möglicherweise eine Mitunternehmerstellung vorliegen könnte, ohne dass sozialversicherungsrechtlich eine berufliche Tätigkeit als Landwirt ausgeübt wird. Dieser Grat ist aber sehr schmal und sollte durch ein Statusfeststellungsverfahren abgesichert werden. V und S wollen hier kein Risiko eingehen, ihnen kommt es vor allem auf die Fortsetzung der Rechtsform der Kommanditgesellschaft und die Darstellung der Beteiligung des V im Außenverhältnis an, die so erreicht wird.

²⁰ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, Rn. 43 zu § 128.

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.1 Eingeschränkte Abfärbewirkung bei neg. Beteiligungseinkünften

2.2.1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Bei OHG, KG oder anderer Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Abfärbung, falls

- auch eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (Alternative 1) oder
- gewerbliche Einkünfte bezogen werden (Alternative 2)

Folge: bei Seitwärtsinfektion durch gewerbliche Tätigkeit oder Aufwärtsinfektion durch Bezug gewerblicher Einkünfte von Tochtergesellschaft werden ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt, bei Personengesellschaften mit Privatvermögen entsteht steuerverstricktes Betriebsvermögen

48

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.1 Eingeschränkte Abfärbewirkung bei neg. Beteiligungseinkünften

2.2.1.2 Urteil des BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16

Sachverhalt

Familien KG mit Einkünften aus VuV und KapV beteiligte sich an zwei Fonds-KGs und bezog aus diesen im Streitjahr 2011 geringfügige negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das FA ging von einer gewerblichen Infizierung aus und veranlagte insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH

Die Revision hatte keinen Erfolg, der Gewinnfeststellungsbescheid war rechtmäßig:

- der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Alt. 2 EStG sei erfüllt
- eine Geringfügigkeitsgrenze ist anders als bei Alt. 1 nicht anzuwenden

49

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

- § 2 Abs. 1 GewStG sei verfassungskonform so auszulegen, dass ein Unternehmen, das nur wegen der Alt. 2 als Gewerbebetrieb gilt, nicht der Gewerbesteuer unterliegt, da das Steueraufkommen nicht gefährdet ist
- Einkommensteuerlich ist die Alt. 2 auch bei Privatvermögen ohne Bagatellgrenze verfassungsgemäß, da die Gewinnermittlung erleichtert wird, außerdem stehen den Nachteilen der Umqualifizierung auch Vorteile gegenüber
 - Vermögensverluste können steuerlich berücksichtigt werden
 - Teilwertabschreibungen, IAB und § 6b EStG Rücklagen sind möglich
 - erbschafts- und schenkungssteuerliche Freibeträge können geltend gemacht werden (?)
 - Ausweichgestaltungen in Form personenidentischer Schwestergesellschaften vermeiden die Abfärbung

50

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.1 Eingeschränkte Abfärbewirkung bei neg. Beteiligungseinkünften

2.2.1.3 Hinweise für die Praxis

Abfärbung nur bei PersGes, also OHG, KG oder anderen PersGes wie GbR oder PartG, nicht aber bei anderen Mitunternehmerschaften wie Erbengemeinschaften, eheliche Gütergemeinschaften oder Bruchteilsgemeinschaften

Abfärbung nur bei gewerblichen Einkünften, Gesellschaften mit Einkünften aus LuF etwa können daneben Einkünfte aus VuV oder KapV haben

Alternative 1

Häufiger Fall: Ldw. Gesellschaft mit Umsätzen aus Energieproduktion oder Überschreiten der Grenzen des R 15.5 EStR

- Bagatellgrenze durch BFH mit 3 % der Nettoumsatzerlöse bzw. max. 24.500 €

51

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

- Urteil zu freiberuflichen Einkünften, dürfte auch auf andere Einkunftsarten übertragbar sein, keine Einschränkung in H 15.8 Abs. 5 EStR
- allerdings fraglich, ob Bagatellgrenzen nach Jahressteuergesetz 2019 noch anwendbar:
 - Verwaltung will Regelung offensichtlich in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung weiter anwenden
 - Text des Gesetzes spricht dagegen: *Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Abs. 1 S. 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind*
 - Bagatellgrenzen weiter aktiv beraten?
 - für die Vergangenheit: Neufassung soll nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG auch für VZ vor 2019 anwendbar sein => Rückwirkung?

52

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

- es stellt sich im Streitfall wieder die Frage, ob Regelung verfassungsgemäß
- mit neuer gesetzlicher Regelung könnte fraglich sein, ob unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern (Photovoltaik) zu mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung führt
- u.E. nicht, da hier weder positive noch negative Einkünfte möglich sind, außerdem bezieht nicht die Besitzpersonengesellschaft die Einkünfte, sondern die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft

53

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

Alternative 2

Beteiligung an gewerblicher Untergesellschaft ohne Bagatellgrenze

- Chancen
 - einfache Gestaltung gewerblicher Einkünfte
- Risiken (Beispiele)
 - Steuerverstrickung von Privatvermögen
 - Beteiligung von Idw. Personengesellschaften an Rübenrode- oder Transportgesellschaften, die von der Beratung nicht erkannt werden
 - Einbringung von gewerblichen Beteiligungen in das Gesamthandsvermögen bei Gründung von landwirtschaftlichen Gesellschaften
 - nicht erkannte Betriebsaufspaltungen

54

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

Folgen der Abfärbung:

- keine Aufteilung der Gewinne auf zwei Veranlagungszeiträume
- wohl Aktivierung des Feldinventars (Rechtsstreit nicht sinnvoll, da dann die Billigkeitsregelung mangels gesetzlicher Grundlage in Gefahr ist)
- Gewerbesteuer (nicht bei Alternative 2)

Gestaltungsmöglichkeiten:

- gewerbliche Tätigkeit in personenidentischer Schwestergesellschaft
- gewerbliche Tätigkeit durch Gesellschafter, auch im SoBV, ggf. mit Anrechnung auf Gewinnanteil in Gesamthandsvermögen

55

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.2 Keine Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG

2.2.2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

Umwandlungsvorgänge Beratungspraxis bei PersGes

Steuerliche Erleichterungen antragsgebunden

- Buch-/Zwischenwerte bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte
- Rückwirkung für Einkommen und Vermögen bis acht Monate vor Anmeldung nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz, auch für Einbringungen in PersGes bei Gesamtrechtsnachfolge

Unklar, welche Wirkungen Anträge haben und ob diese geändert werden können.

56

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.2 Keine Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG

2.2.2.2 Urteil des BFH v. 19.12.2018 – I R 1/17

Sachverhalt:

Klägerin, eine KG, war mit 21,2 % an B-KG beteiligt und brachte diese mit einem Teil ihres Geschäftsbetriebes in eine AG ein.

Vereinbart war steuerliche Rückwirkung auf den 31.12.2006, AG setzte Wirtschaftsgüter mit gemeinem Wert an, KG erklärte keinen Veräußerungsgewinn.

Veräußerungsgewinn wurde nacherklärt, gegen Bescheid wurde Einspruch eingelegt mit der Begründung, der steuerliche Übertragungstichtag sei nachträglich auf den 01.01.2007 geändert.

Das FA wies die Einsprüche zurück, die Klage vor dem FG hatte Erfolg.

57

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

Entscheidung des BFH:

Die Revision des FA war begründet, das FG Urteil wurde aufgehoben.

Zuständig für das Wahlrecht ist aufnehmende Gesellschaft, die über den Wertansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter entscheidet und diese auf einen bestimmten Zeitpunkt beziehen muss.

Rückbeziehungswahlrecht ist nicht befristet, Antrag kann auch konkludent ausgeübt werden.

Mit Ansatz Wirtschaftsgüter in eigener Bilanz mit gemeinem Wert wurde Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG ausgeübt und zugleich konkludent ein Antrag nach § 20 Abs. 5 UmwStG gestellt.

Nachträgliche Änderung ist ausgeschlossen, da Antrag nicht nur Rechtsfolgen regelt, sondern den der Einbringungsbesteuerung zugrunde liegenden Lebenssachverhalt bestimmen.

58

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.2 Keine Änderung des Antrags nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG

2.2.2.3 Hinweise für die Praxis

Mit dem Urteil ist klargestellt: Anträge nach UmwStG können konkludent gestellt werden, auch wenn der Antrag auf Buchwertfortführung ausdrücklich gestellt werden sollte.

Konkludenter Antrag auf Buchwertfortführung durch Einreichung einer Steuerbilanz, ggf. Gesamthandsbilanz mit Verkehrswerten und neg. Ergänzungsbilanzen, möglich.

Auch bei PersGes rückwirkende Einbringung bei Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, Spaltung, Ausgliederung) möglich

Auch handelsrechtliche Ausgliederung des Vermögens eines eK auf eine Personenhandelsgesellschaft führt zur partiellen Gesamtrechtsnachfolge.

Vorteil: Im Gegensatz zur Einzelrechtsnachfolge gehen alle Vertragsbeziehungen – insbesondere Pachtverträge – auch ohne Zustimmung der Vertragspartner auf die Zielgesellschaft über.

59

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

Beispiel:

L mit 100 ha Eigentum und 150 ha (günstigen) Pachtflächen will aus aktiver Landwirtschaft ausscheiden, BC Agrar GbR will Flächen bewirtschaften, Kündigungsmöglichkeit nach § 589 BGB soll entschärft werden

- Ausgliederung zur Aufnahme §§ 125, 152-160 UmwG mit partieller Gesamtrechtsnachfolge, Beteiligte müssen Handelsgesellschaften sein
- formwechselnde identitätswahrende Umwandlung BC Agrar GbR in KG durch Eintragung in das Handelsregister
- Eintragung L als e.K. in das Handelsregister
- notarielle Ausgliederung des zu übertragenden Vermögens L (ohne eigene Grundstücke) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf BC
- Rückwirkung bis Anmeldung 8 Monate nach Bilanzstichtag möglich
- mit Eintragung Übergang auf KG, im Innenverhältnis und ertragst. Rückwirkung
- Antrag nach § 24 UmwStG notwendig

60

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.3 MU-Initiative Voraussetzung für Durchschnittssatzbesteuerung

2.2.3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen

unter bestimmten sachlichen und persönlichen Voraussetzungen Begünstigung der gemeinschaftlichen Tierhaltung nach § 51a BewG, u.a. durch Mitunternehmerschaften

Übertragung freier Vieheinheiten der Gesellschafter auf Gemeinschaft

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Durchschnittssatzbesteuerung § 24 UStG möglich

in der Praxis häufig Kommanditgesellschaften, Kommanditisten stellen VE gegen Gewinnvorab oder Entgelt zur Verfügung und erhalten Gewinnanteil
Mitunternehmer nur bei Mitunternehmerinitiative (Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen) und -risiko (Teilhabe am Gewinn, begrenzt am Verlust und an den stillen Reserven)

61

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.3 MU-Initiative Voraussetzung für Durchschnittssatzbesteuerung

2.2.3.2 Urteil des BFH v. 13.2.2019 – XI R 24/17

Sachverhalt

§ 51a BewG-KG mit 3 Gesellschaftern, 98 %, 1 %, 1 %, Durchschnittssatzbesteuerung

nach FA Kommanditisten keine Mitunternehmer, da keine Entscheidungskompetenz, bei Widerspruch Kommanditisten konnte Gesellschafterversammlung entscheiden

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg

Entscheidung des BFH

die Revision hatte Erfolg, Zurückverweisung an das FG, da sonstige Voraussetzungen des 51a BewG nicht geklärt, Mitunternehmerschaft bejaht:

- § 51a BewG setzt Gesellschaften voraus, deren Gesellschafter MU sind

62

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

- Mitunternehmerrisiko war unstrittig
- für Mitunternehmerinitiative muss Gesellschafter wenigstens Stellung haben, die dem handelsrechtlichen Bild eines Kommanditisten entspricht, also Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte
- Widerspruchsrecht war gegeben und ausreichend, auch wenn über den Widerspruch die Gesellschafterversammlung zu entscheiden hatte, in der der Komplementär die überwiegende Mehrheit hatte. Das Widerspruchsrecht war nicht genommen, sondern folgte dem Stimmengewicht des Komplementärs
- berücksichtigt werden müsse, dass die Kommanditisten zwar wenig Stimmrechte hatten, bei wirtschaftlicher Betrachtung aber über ihre Vieheinheiten bestimmenden Einfluss ausüben konnten

63

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

2.2.3 MU-Initiative Voraussetzung für Durchschnittssatzbesteuerung

2.2.3.3 Hinweise für die Praxis

Praxis verlangt bei der Gestaltung von Verträgen für § 51a BewG-Gesellschaften eine möglichst starke Stellung der Komplementäre beachtet werden muss, dass nicht nur gesellschaftsrechtliche Aspekte, sondern auch eine ertragsteuerliche MU-schaft gestaltet wird

Mitunternehmerinitiative:

- Regelungen des HGB: Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte
- Widerspruchsrecht kann zur Entscheidung der Gesellschafterversammlung gestellt werden, wird also weitgehend entwertet

64

2 Allgemeine Themen

2.2 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von PersGes

Mitunternehmerrisiko:

- Beteiligung am Ergebnis
(hier auch an stillen Reserven, da geringe Mitunternehmerinitiative)
- ausreichend ist geringe Beteiligungshöhe, im Streitfall 1 % / 100 €

In Praxis kann auch gesellschaftsrechtliche Beteiligung ohne (Mit-)Unternehmereigenschaft gewünscht sein (Beispiel siehe Skript)

- Vater-Sohn-KG
 - Vater V. Komplementär, Sohn S Kommanditist, Rollentausch anlässlich Hofübergabe
 - KG soll erhalten bleiben, S opt. Rechtsform, V Ehrenamt und keine Unternehmerstellung für die Sozialversicherung
 - Gestaltung: kein MU-Initiative da kein Widerspruchsrecht, kein MU-Risiko, da fester „Gewinn“-anteil, keine persönliche Haftung, da KG

65