

HLBS-STEUERFORUM 2018

Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

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

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen

1.1 Aktueller Stand zum Thema „Tarifglättung“

Mit dem Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes¹ ist zur vermeintlichen Unterstützung der Liquiditätskrise der Landwirtschaft wegen der in den Jahren 2015 und 2016 sehr niedrigen Milchpreise eine zwingende Tarifglättungsvorschrift eingeführt worden. Mit der in § 32c EStG normierten „Tarifglättung“ sollen grundsätzlich für je drei Dreijahreszeiträume beginnend mit den Veranlagungszeiträumen 2014, 2017 und 2020 für alle Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die Gewinne geglättet und dadurch negative Progressionseffekte gemildert werden.² Ein etwaiger Entlastungsbetrag würde nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG auf die Einkommensteuervorauszahlung angerechnet. Es handelt sich um eine zwingende Vorschrift, die auch zu einem Belastungsbetrag führen kann. Dieser würde im letzten Jahr des jeweiligen Dreijahreszeitraumes berücksichtigt werden.

Das Gesetz steht unter dem Vorbehalt, dass es erst an dem Tag in Kraft tritt, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelung entweder keine Beihilfe oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbarte Beihilfe darstellt (§ 52 Abs. 33a EStG). Der Beschluss der EU-Kommission stand bis Redaktionsschluss noch aus.

Technisch lässt sich das Gesetz bisher weder von der Finanzverwaltung noch von den führenden Datenverarbeitungsgesellschaften umsetzen. Es führt auch nicht zu der gewünschten Entlastung, da nach Probekalkulationen in der Regel nur sehr geringe Entlastungen und zum Teil sogar Belastungen beispielsweise durch Wegfall von Freibeträgen resultieren. Es ist deshalb zu wünschen, dass das Gesetz, das eine weitere Komplizierung des Steuerrechts bedeutet und für die Praxis Steuerplanungen wegen Schranken der Bilanzänderungsvorschrift zu § 4 Abs. 2 EStG erschwert, nicht in Kraft tritt.

1.2 Zweites Bürokratieentlastungsgesetz

Mit dem zweiten „Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie“ vom 30.06.2017³ haben sich folgende steuerliche Änderungen ergeben:

Einkommensteuer

Die Wertgrenze, oberhalb derer für geringwertige Wirtschaftsgüter besondere Aufzeichnungen geführt werden müssen (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG), ist für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, von 150 € auf 250 € angehoben worden.

Folgende Änderungen gelten schon rückwirkend ab dem 01.01.2017:

In § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG wird die Tageslohngrenze für kurzfristige Beschäftigungen von 68 € auf 72 € angehoben.

Mit Änderung des § 41a Abs. 3 Satz 2 EStG ist der Lohnsteueranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr, falls die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 1.080 €, aber nicht mehr als 5.000 € betragen hat.

¹ BGBl 2016 I, S. 3045.

² HLBS-Steuerforum 2017, S. 7 ff.

³ BGBl 2017 I, S. 2143.

Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Schon für den Veranlagungszeitraum 2017 ist die Höchstgrenze für Kleinbetragsrechnungen nach § 33 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung von 150 € auf 250 € angehoben worden.

Änderung der Abgabenordnung

Bei empfangenen und abgesandten Lieferscheinen, die keine Buchungsbelege sind, endet mit Änderung des § 147 Abs. 3 Satz 2 der Abgabenordnung die Aufbewahrungsfrist mit dem Erhalt bzw. dem Versand der Rechnung. Diese Regelung gilt nach dem ebenfalls geänderten § 19a des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung auch für alle Lieferscheine, deren Aufbewahrungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

1.3 Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz

Mit dem Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften⁴ (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG) wurden Maßnahmen eingeführt, die die Steuerumgehung mit Hilfe ausländischer Gesellschaften erschweren sollen. Erreicht werden soll dies insbesondere durch Änderungen der Vorschriften der Abgabenordnung, in denen erhöhte Mitwirkungspflichten, verbesserte Informationserteilung durch Kreditinstitute, neue Ermittlungsbefugnisse der Finanzverwaltung und verlängerte Festsetzungsfristen normiert worden sind.

Dargestellt werden im Folgenden für die Land- und Forstwirtschaft relevante Änderungen:

Mit der ersatzlosen Aufhebung des § 30a AO wurde das sogenannte steuerliche Bankgeheimnis abgeschafft. Dieses verhinderte in den meisten Fällen Kontrollmitteilungen bei Betriebsprüfungen, die bei Kreditinstituten durchgeführt wurden. Damit werden die Ermittlungsbefugnisse der Finanzverwaltung und die Nutzung der bei Banken gewonnenen Erkenntnisse für die Besteuerung anderer Steuerpflichtiger deutlich verbessert. Verbunden wurde dies mit einer Erweiterung der Möglichkeit für Sammelauskunftsersuchen durch Änderung des § 93 Abs. 1 AO. Ermittlungen „ins Blaue hinein“ sind allerdings nach wie vor nicht zulässig.

Mit dem StUmgBG wurde auch das Erbschaftsteuergesetz geändert. Mit der Änderung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 EStG wurde eine Regelung eingeführt, sodass sämtliche Abfindungen, die für nicht mehr oder nur teilweise geltend gemachte Rechte oder Ansprüche gewährt werden, der Besteuerung unterliegen. Damit werden jetzt alle Zahlungen an Erbprätendenten der Besteuerung unterworfen, also auch Abfindungen, die sich auf streitige Vermächtnisse oder Abfindungszahlungen beziehen. Die Änderung ist Folge einer Besteuerungslücke, da der BFH⁵ entschieden hatte, dass einerseits Abfindungen an weichende Erben nicht der Erbschaftsteuer unterliegen, andererseits die Zahlung des Abfindungsbetrages als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen ist. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG entsteht die Steuer im Zeitraum des Verzichts, der Ausschlagung, der Zurückweisung oder der Erklärung über das nicht geltend machen.

Mit der Änderung des § 16 Abs. 2 ErbStG wird geregelt, dass auch beschränkt steuerpflichtigen Freibeträge gewährt werden, auch wenn diese keinen Antrag nach § 2 Abs. 3 Satz 3 ErbStG gestellt haben. Diese Änderung ist Folge eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs, der diese Ungleichheit als unionsrechtswidrig eingestuft hatte.⁶ Jetzt sind Freibeträge einheitlich anzuwenden, allerdings wird der persönliche Freibetrag um die Quote gekürzt, die auf nicht besteuertes Auslandsvermögen entfällt. Schließlich wird mit Änderung des § 17 ErbStG erreicht, dass auch beschränkt steuerpflichtigen Erwerbenden der

⁴ BGBl 2017 I, S. 1682.

⁵ BFH v. 04.05.2011 – III R 34/09, BStBl 2011 II, S. 725.

⁶ EuGH v. 04.09.2014 – C-211/13.

besondere Versorgungsfreibetrag gewährt wird. Verbunden ist dies mit einer Regelung über Amtshilfe, damit ausländische Versorgungsbezüge berücksichtigt werden können.

1.4 Lizenzschränkengesetz

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017⁷ wird mit Wirkung zum 01.01.2018 die steuerliche Abzugsfähigkeit für Lizenzzahlungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen, die bei (im Ausland ansässigen) Empfängern gar nicht oder niedrig (unter 25 %) besteuert werden, eingeschränkt. Voraussetzung für die Einschränkung der steuerlichen Abzugsmöglichkeit sind unter anderem das Näheverhältnis, eine fehlende substantielle Geschäftstätigkeit und keine oder eine unter 25 % liegende Steuerlast. Damit wird der „Nexus-Ansatz“ der OECD verfolgt, der für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis das Merkmal der fehlenden substantiellen Geschäftstätigkeit heranzieht. Die Höhe des Betriebsausgabenabzugsverbots richtet sich dabei nach der Ertragssteuerbelastung beim Gläubiger der Zahlung. Je höher die Ertragssteuerbelastung, desto höher sind auch die Betriebsausgaben, die abgezogen werden können.

Für die Land- und Forstwirtschaft relevanter ist die Anhebung der Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter von 410 € auf 800 € durch Änderung des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG. Gleichzeitig wurde die Grenze für die Sammelpostenbildung von Wirtschaftsgütern in § 6 Abs. 2a Satz 1 und 4 von 150 € auf 250 € angehoben. Auswirkungen hat die Anhebung der Grenze auch für die Tierbewertung. Bei Anwendung der Richtwerte aus dem BMF-Schreiben zur Bewertung von Tieren⁸ fallen jetzt auch Kühe mit Herstellungskosten von 800 € unter diese Grenze. Entgegen Tz. 25 des Schreibens ist dabei nach der BFH-Rechtsprechung kein Schlachtwert zu berücksichtigen, wenn die Tiere zeitnah nach der Verwendung als Anlagevermögen der Schlachtung zugeführt werden oder sich nur ein unwesentlicher Schlachtwert ergibt.⁹ Der Ansatz eines Schlachtwertes war vom BFH¹⁰ begründet worden mit der zweifachen Zweckbestimmung, nämlich der Nutzung zunächst zur Produktion und anschließend nach Aufmästung zur Schlachtung. Mit dem Urteil IV R 1/10¹¹ weist der Senat darauf hin, dass ein Schlachtwert nur zu berücksichtigen ist, wenn eine doppelte Zweckverwendung von vornherein geplant ist. Soll eine entsprechende Umwidmung nicht stattfinden, so ist – auch mit Blick auf einen nachfolgenden Verkauf – weiter von Anlagevermögen auszugehen. Werden also Tiere des Anlagevermögens, nachdem die Zucht mit ihnen unwirtschaftlich geworden ist, zeitnah der Schlachtung zugeführt und werden keine Maßnahmen zur Förderung der Verkaufsfähigkeit ergriffen, erfolgt keine Umgliederung und damit auch keine Berücksichtigung eines Schlachtwertes.

Die Kommentierung hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen. *Giere*¹² vertritt die Auffassung, dass die vom BFH nunmehr vorgenommene Unterscheidung zwischen einer Weiterfütterung zum Erhalt des Lebens bis zur Schlachtung und zur ernsthaften Aufmästung sachlich und rechtlich zutrifft. Da diese Unterscheidung zu in der Praxis schwer lösba- ren Abgrenzungsfragen führt, hält er es für rechtlich vertretbar und praktisch sinnvoll, generell davon auszugehen, dass zuvor als Anlagevermögen genutzte Tiere bis zur Schlachtung Anlagevermögen bleiben, wenn sie zeitnah nach der Verwendung zu Zucht- zwecken veräußert oder geschlachtet werden. Das dürfte u. E. auf die aktuellen Haltungs- formen von Tieren des Anlagevermögens i. d. R. zutreffen.

⁷ BGBl 2017, S. 2074.

⁸ „Schreiben betr. Bewertung von Tieren in land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG“, BMF-Schreiben v. 14.11.2001, BStBl 2001 I, S. 864.

⁹ BFH v. 24.07.2013 – IV R 1/10, BStBl 2014 II, S. 246.

¹⁰ BFH v. 04.06.1992 – IV R 101/90, BStBl 1993 II, 276.

¹¹ BFH v. 24.07.2013 – IV R 1/10, a. a. O.

¹² *Giere/Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte*, B 751.

Ein Restwert ist zudem nur dann zu berücksichtigen, wenn er wesentlich ist. Der BFH hält es – unter Hinweis auf die notwendige doppelte Zweckbestimmung – für ausgeschlossen, dass bei Wirtschaftsgütern, die unter die Regelungen des § 6 Abs. 2 EStG zu geringwertigen Wirtschaftsgütern fallen, ein wesentlicher Restwert existiert. Auf den Ansatz eines Restwertes kann deshalb verzichtet werden.¹³ Dies gilt u. E. mit der Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter für Tiere mit Anschaffungs-/Herstellungskosten (AK/HK) von bis zu 800 €.¹⁴

Diese bisher nur auf die Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern bezogene Rechtsprechung ist u. E. auf alle fertiggestellten Tiere des Anlagevermögens anzuwenden. Tiere des Anlagevermögens sollten ohne Ansatz eines Schlachtwertes als Restwert bewertet werden, wenn entweder von vornherein eine Aufmästung nach Ende der Nutzung als Anlagevermögen nicht vorgesehen ist oder die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 €/800 € AK/HK für das einzelne Tier nicht überschritten wird.

Diese Betrachtung hat Auswirkungen für die Praxis. Bisher werden Tiere i. d. R. nach den Richtwerten der Finanzverwaltung¹⁵ gruppenweise bewertet, wobei die Gruppenwerte für fertiggestellte Tiere des Anlagevermögens einen Schlachtwert berücksichtigen. Der Gruppenwert entspricht der Hälfte der Summe aus AK/HK und Schlachtwert. Da die Richtwerte für alle Tierarten mit Ausnahme von Pferden AK/HK von maximal 800 € ausweisen, dürfte auf den Ansatz eines Schlachtwertes verzichtet werden können. Die folgende Übersicht zeigt die Richtwerte der Finanzverwaltung¹⁶ für die Tierbewertung:

Tierart und Tiergruppe in € je Tier (1)	Anschaffungs-/ Herstellungskosten (2)	Schlachtwert (3)	Gruppenwert (4)
Pferde¹			
Pferde bis 1 Jahr	800		800
Pferde über 1 bis 2 Jahre	1.400		1.400
Pferde über 2 bis 3 Jahre	2.000		2.000
Pferde über 3 Jahre	2.600	400	1.500
Rinder			
Mastkälber	275		275
Männliche bis 1/2 Jahr	200		200
Männliche über 1/2 Jahr bis 1 Jahre	335		335
Männliche über 1 bis 1,5 Jahre	500		500
Männliche über 1,5 Jahre	700		700
Weibliche bis 1/2 Jahr	180		180
Weibliche über 1/2 bis 1 Jahre	300		300
Weibliche über 1 bis 2 Jahre	500		500
Färsen	750		750
Kühe	800	550	675

¹ Kleinpferde (Stockmaß unter 1,47 m) sind mit jeweils 2/3 und Ponys (Stockmaß unter 1,3 m) mit 1/3 der Werte anzusetzen.

¹³ BFH v. 24.07.2013 – IV R 1/10, a. a. O.

¹⁴ Wendt/Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a Rz. 208.

¹⁵ BMF-Schreiben v. 14.11.2001 betr. Bewertung von Tieren, a. a. O.

¹⁶ <https://www.bmel-statistik.de/de/landwirtschaft/testbetriebsnetz/> Ausführungsanweisung, S. 1-29, entnommen am 28.01.2018.

Tierart und Tiergruppe in € je Tier (1)	Anschaffungs-/ Herstellungskosten (2)	Schlachtwert (3)	Gruppenwert (4)
Schweine			
Ferkel bis 25 kg	30		30
Läufer bis 50 kg	50		50
Mastschweine über 50 kg	80		80
Jungsauen	200		200
Zuchtsauen	210	150	180
Schafe			
Lämmer bis 1/2 Jahr	30		30
Schafe 1/2 Jahr bis 1 Jahr	50		50
Jungschafe bis 20 Monate	70		70
Mutterschafe über 20 Mon.	75	25	50
Geflügel			
Aufzuchtküken	1,00		1,00
Junghennen	2,95		2,95
Legehennen	4,50	0,40	2,45
Masthähnchen	0,65		0,65
Puten	7,25		7,25
Enten	2,25		2,25
Gänse	5,30		5,30

Überlegt werden sollte zudem, ab dem Wirtschaftsjahr 2017/2018 für Tiere die Einzelbewertung anzuwenden, die auch unter Ansatz der Richtwerte möglich ist. Ein Wechsel der Bewertungsmethode von der Gruppen- zur Einzelbewertung ist allerdings nur für den Beginn eines Wirtschaftsjahres und nur für neu angeschaffte oder hergestellte Tiere zulässig.¹⁷ Bei Anwendung der Einzelbewertung besteht die Möglichkeit, die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter (für Anschaffungen nach dem 31.12.2017 bis 800 €) und (bei Unterschreiten der Größenmerkmale) Sonderabschreibungen geltend zu machen. Die dafür notwendigen Anschaffungsdaten können bei Landwirten dem i. d. R. vorhandenen Sauerplaner bzw. aus der HIT-Datenbank entnommen werden. Die Abschreibung muss pro rata temporis erfolgen, wenn nicht für einen Teil der Tiere oder für die gesamten Zugänge von der Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht wird. Die Sofortabschreibung ist dabei nur für fertiggestellte Tiere zulässig, nicht hingegen für Teil-AK/HK; in der Übersicht also für die Tiergruppen, für die ein Schlachtwert ausgewiesen ist. Investitionsabzugsbeträge können auch bei der Gruppenbewertung geltend gemacht werden.¹⁸

Sollte es zu einer Überarbeitung des BMF-Schreibens zur Tierbewertung kommen, müsste berücksichtigt werden, dass bei Tieren des Anlagevermögens i. d. R. kein Schlachtwert zu berücksichtigen sein wird. Würde beispielsweise eine Anhebung der AK/HK für Kühe von 800 € auf 1.100 € erfolgen, ergibt sich ein Durchschnittswert in Höhe von 550 €, der niedriger ist als der aktuelle Durchschnittswert in Höhe von 675 € unter Berücksichtigung des Schlachtwertes. Bei Betrieben, die Investitionsabzugsbeträge geltend machen können, würden sich auch nach einer möglichen Anpassung bis zu einem Betrag in Höhe von 1.333 € nach Abzug der Investitionsabzugsbeträge Anschaffungs-/Herstellungskosten ergeben, die weiterhin zur Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG berechtigen.

¹⁷ Giere/Felsmann, a. a. O., B 750.

¹⁸ BFH v. 15.02.2001 – IV R 43/99, BFH/NV 2001, S. 2021.

Änderungen sind zur Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG erfolgt. Mit Einfügung der § 34a Abs. 6 und 7 EStG wird nach der Gesetzesbegründung klarstellend geregelt, dass bei unentgeltlicher Übertragung eines ganzen Betriebes oder eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen und die spätere Nachversteuerung zu tragen hat. Dies gilt auch für die Fälle der Einbringung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 UmwStG für den nachversteuerungspflichtigen Betrag, der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellt worden ist. Nach der neu eingefügten Nr. 3 zu § 34a Abs. 6 EStG ist in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG eine Nachversteuerung dann durchzuführen, wenn die Übertragung an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG erfolgt. Gleiches gilt für eine Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, soweit der Betrieb oder der Mitunternehmeranteil einen körperschaftsteuerpflichtigen Mitunternehmer zuzurechnen ist.

Eine weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes wurde mit Artikel 2 des Lizenzschränkengesetzes durch Einfügung eines neuen § 3a EStG zu Sanierungserträgen vorgenommen. Damit werden Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung auf gesetzlicher Basis wieder steuerfrei gestellt. Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt nach § 3a Abs. 2 danach vor, wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist. Steuerliche Wahlrechte, insbesondere Teilwertabschreibungen, müssen dabei im Sanierungs- und im Folgejahr gewinnmindernd ausgeübt werden, außerdem kommt es wie bisher zu einer vorrangigen Verrechnung mit negativen Einkünften, nicht ausgeglichenen Verlusten und Verlustvorträgen. Die § 3a Abs. 3 Nr. 1 bis 13 EStG enthalten dazu eine umfangreiche Auflistung und die Reihenfolge der vorzunehmenden Abzüge. Die Regelungen gelten auch für die KSt und die GewSt (§§ 8 Abs. 1 KStG, 7 GewStG). Spezielle Regelungen finden sich im KStG für zusammengefasste Betriebe gewerblicher Art, Betriebe mit Spartenrechnung, für das Zusammentreffen mit einem schädlichen Beteiligungserwerb und bei einem fortführungsgebundenen Verlustvortrag sowie für die Organshaft (§§ 8 Abs. 8 Satz 6 und Abs. 9 Satz 9, 8c Abs. 2, 8d Abs. 1 Satz 9, 15 Satz 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3, Nr. 1a KStG).¹⁹ Die Regelungen stehen unter dem Vorbehalt der Notifizierung durch die EU-Kommission, sind somit noch nicht in Kraft getreten.

Der Gesetzgeber hat mit dem § 3a EStG versucht, die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen wieder einzuführen, nachdem der Große Senat des BFH mit seinem Beschluss den Sanierungserlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27.03.2003 mit der Begründung verworfen hat, dass das BMF mit dem Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen hat.²⁰ Mit diesem Beschluss war eine erfolgreiche Sanierung im Rahmen beispielsweise eines Insolvenzplans oder auch eine freiwillige Sanierung so gut wie ausgeschlossen, da die entstehenden Steuerbelastungen Sanierungsbemühungen konterkarieren. Kurze Zeit nach der Veröffentlichung des Beschlusses am 08.02.2017 erklärte das BMF mit Schreiben vom 27.04.2017 den Schuldenerlass für Vorgänge bis zum 08.02.2017 weiter für anwendbar. Im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung sollten Billigkeitsmaßnahmen weiter vorzunehmen sein, allerdings unter Widerrufsvorbehalt.²¹ Innerhalb weniger Monate wurde dann mit der Ergänzung des Lizenzschränkengesetzes die angekündigte gesetzliche Regelung umgesetzt.

Kurze Zeit nach Veröffentlichung des Lizenzschränkengesetzes im Bundesgesetzblatt hat der BFH mit zwei Entscheidungen des I.²² und des X. Senats²³ festgestellt, dass eine Anwendung des § 3a EStG auf einen Sanierungsgewinn, der vor dem 09.02.2017 entstan-

¹⁹ Förster/Hechtner, *Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gemäß §§ 3a, 3c Abs. 4 ESt*, DB 2017, S. 1336.

²⁰ BFH v. 28.11.2006 – GrS 1/15, BStBl 2017 II, S. 393.

²¹ BMF-Schreiben v. 27.04.2017 – Sanierungserlass, Beschluss des Großen Senats v. 28.11.2016 (GrS 1/15).

²² BFH v. 23.08.2017 – I R 52/14, BFH/NV 2017, S. 1644.

²³ BFH v. 23.08.2017 – X R 38/15, BFH/NV 2017, S. 1669.

den ist, ausgeschlossen ist, weil das Gesetz erst zum 09.02.2017 in Kraft getreten ist und deshalb auf Altfälle nicht angewendet werden kann. Hier ist es offensichtlich zu einer Panne im Gesetzgebungsverfahren gekommen. Nach der Urteilsbegründung zum BFH-Urteil mit dem Az. I R 52/14 hatte der Bundesrat zwar ursprünglich noch vorgeschlagen, dass die Befreiung von der Einkommensteuer „in allen offenen Fällen“ und die Befreiung von der Gewerbesteuer „auch für Erhebungszeiträume vor 2017“ anzuwenden sein sollte. Auf eine solche Regelung ist aber in der endgültigen Gesetzesfassung auf Vorschlag des Finanzausschusses des Bundestages verzichtet worden. In der Begründung der Entwurfsfassung des Finanzausschusses heißt es dazu: „Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8.2.2017 ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I vorgesehenen BMF-Schreiben vom 27.4.2017 ... der Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiter anwendbar.“²⁴ Das hält der BFH nicht für zulässig: Bezieht der Gesetzgeber Altfälle nicht durch eine Übergangsregelung in die Neuregelung ein, steht es der Finanzverwaltung nicht zu, die bisherige Verwaltungspraxis unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte im Billigkeitswege fortzusetzen. Verwaltungsanweisungen, mit denen zur Vermeidung unwilliger Ergebnisse generell Unzulänglichkeiten des Gesetzes – hier: das Fehlen einer Übergangsregelung für Altfälle – korrigiert werden sollen, sind unzulässig.

Damit verbleibt für die Praxis weiter eine erhebliche Unsicherheit. Für Altfälle vor dem 09.02.2017 fehlt es an einer gesetzlichen Regelung, für Neufälle gibt es eine gesetzliche Regelung, die aber noch unter Notifizierungsvorbehalt steht.

1.5 Fahrzeug-Zulassungsverordnung

Mit der zweiten Verordnung zur Änderung der Fahrzeug-Zulassungsverordnung und der Gebührenordnung für Maßnahmen im Straßenverkehr vom 31.07.2017²⁵ ist die Fahrzeug-Zulassungsverordnung in § 2 Nr. 17 geändert worden. Der Begriff der selbstfahrenden Arbeitsmaschinen – Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und ihren besonderen, mit dem Fahrzeug verbundenen Einrichtungen zur Verrichtung von Arbeiten, jedoch nicht zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt oder geeignet sind – ist ergänzt worden. Unter diesen Begriff fallen jetzt auch selbstfahrende Futtermischwagen mit einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 25 km/h. Da selbstfahrende Arbeitsmaschinen nach § 3 Abs. 2 Nr. 1a der Kraftfahrzeug-Zulassungsverordnung von den Vorschriften des Zulassungsverfahrens ausgenommen sind, sind diese Fahrzeuge zukünftig zulassungsfrei. Damit ist der Rechtsprechung des BFH zur Kfz-Steuerbefreiung von Sonderfahrzeugen in der Land- und Forstwirtschaft,²⁶ nach dem Sonderfahrzeuge, im Urteilsfall Futtermischwagen, die auch in gewerblichen Betrieben eingesetzt werden könnten, keine Kfz-steuerbefreiten Sonderfahrzeuge für die Landwirtschaft i. S. d. § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a und b KraftStG sind, der Boden entzogen.

²⁴ BT-Drs. 18/12128, S. 33.

²⁵ BGBl 2017 I, S. 3090.

²⁶ BFH v. 16.07.2014 – II R 39/12, BFH/NV 2014, S. 1863.

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen
1.1 Aktueller Stand Tarifglättungsgesetz

Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes

- zwingende Tarifglättungsvorschrift (siehe HLBS-Steuerforum 2017)
- bisher mangels Notifizierung durch die EU-Kommission noch nicht in Kraft getreten
- technisch schwierig umzusetzen, noch keine Programme der Finanzverwaltung und der Datenverarbeitungsgesellschaften

1

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen
1.2 Zweites Bürokratieentlastungsgesetz

Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie

Einkommensteuer

- Wertgrenze für besondere Aufzeichnungen von geringwertigen Wirtschaftsgütern angehoben von 150 € auf 250 € (ab 01.01.2018)
- Tageslohngrenze für kurzfristige Beschäftigungen von 68 € auf 72 € angehoben (ab 01.01.2017)
- Lohnsteueranmeldungszeitraum Kalendervierteljahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer im Vorjahr mehr als 1.080 €, aber nicht mehr als 8.000 € betragen hat (ab 01.01.2017)

Änderung der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung

- Höchstgrenze für Kleinbetragsrechnungen von 150 € auf 250 € angehoben (ab 01.01.2017)

2

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen
1.2 Zweites Bürokratieentlastungsgesetz

Änderung der Abgabenordnung

- Bei empfangenen und abgesandten Lieferscheinen endet die Aufbewahrungsfrist mit dem Versand bzw. Erhalt der Rechnung, wenn es sich nicht um Buchungsbelege handelt (ab 01.01.2017)

3

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen
1.3 Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz

Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ab 25.06.2017)

Änderung der Abgabenordnung

- Ersatzlose Aufhebung des § 30a AO (Bankgeheimnis), sodass Kontrollmitteilungen ermöglicht werden, gleichzeitig Ausweitung der Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden

Änderung des Erbschaftsteuergesetzes

- Zahlungen an Erbprätendenten unterliegen jetzt der Besteuerung
- Freibeträge nach § 16 Abs. 2 ErbStG werden ohne Antrag auch beschränkt Steuerpflichtigen gewährt, allerdings gekürzt um die Quote, die auf nicht besteuertes Auslandsvermögen entfällt
- Versorgungsfreibetrag auch für beschränkt steuerpflichtige Erwerber, allerdings verbunden mit Regelungen über Amtshilfe zur Erfassung ausländischer Versorgungszüge

4

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen

1.4 Lizenzschränkengesetz

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (ab 01.01.2018)

- Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit für Lizenzzahlungen an nahestehende Personen im Ausland § 4j EStG → nicht relevant für LuF
- Anhebung der Grenze für die Sammelpostenbildung von Wirtschaftsgütern § 6 Abs. 2a EStG von 150 € auf 250 €
- Anhebung der Grenze für Sofortabschreibung GWG § 6 Abs. 2 EStG von 410 € auf 800 €
 - betrifft auch Tiere (Kühe)
 - keine Berücksichtigung eines Schlachtwertes, falls keine Umnutzung als Umlaufvermögen (Aufmästung) oder bei geringem Wert (GWG)
 - gilt u.E. für alle fertiggestellten Tiere des AV, deshalb Ansatz Richtwert ohne Schlachtwert möglich

5

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen

1.4 Lizenzschränkengesetz

- Anhebung der Grenze für Sofortabschreibung GWG von 410 € auf 800 €
 - Wahlrecht GWG ab 01.01.2018 oder Sonderabschreibung (bei Unterschreiten der Größenmerkmale) nur bei Einzelbewertung
 - Umstellung Tierbewertung für Zugänge ab WJ 2017/2018 bzw. KJ 2018 auf Einzelbewertung (ggf. unter Nutzung Richtwerte)
 - Umstellung Tierbewertung auf Einzelbewertung nur für gesamtes WJ möglich, deshalb schon zum 01.07.
 - Abschreibung pro rata temporis bei Einzelbewertung, Zugangsdaten aus Sauenplaner oder HIT-Datenbank
 - IAB können auch bei Gruppenbewertung in Anspruch genommen werden

6

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen

1.4 Lizenzschränkengesetz

- Änderungen (Klarstellung) zur Thesaurierungsbesteuerung § 34a EStG
 - Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrages bei unentgeltlicher Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG und nach § 24 UmwStG
 - Nachversteuerung bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG auf Körperschaftsteuerpflichtige
- Einführung steuerfreier Sanierungserträge § 3a EStG bei unternehmensbezogener Sanierung (ab 08.02.2017 nach Notifizierung)
 - Voraussetzung: Sanierungsfähigkeit, Sanierungseignung und Sanierungsabsicht, Teilwertabschreibungen müssen ausgeübt werden
 - vorrangige Verrechnung mit negativen Einkünften etc.
 - Unsicherheit bleibt, da nach BFH-Rechtsprechung gegen Intention der Verwaltung Sanierungen vor Veröffentlichung des Beschlusses des GrS des BFH nicht von der Neuregelung betroffen sind, außerdem Notifizierungsvorbehalt

7

1 Aktuelle Steuergesetzänderungen

1.5 Fahrzeug-Zulassungsverordnung

Zweite Verordnung zur Änderung der Fahrzeug-Zulassungsverordnung (ab 01.01.2018)

- Änderung des Begriffs der selbstfahrenden Arbeitsmaschinen, jetzt auch selbstfahrende Futtermischwagen mit einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 25 km/h
- Selbstfahrende Arbeitsmaschinen zulassungsfrei, deshalb auch keine Kfz-Steuer

8

2 Allgemeine Themen

2.1 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

2.1.1 Ausscheiden aus Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern folgt Realteilungsgrundsätzen²⁷

Leitsatz des BFH:

Auf das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung aus dem mitunternehmerischen Vermögen finden die Grundsätze der Realteilung auch dann Anwendung, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht (gegen BMF-Schreiben vom 20.12.2016 – BStBl 2017 I, S. 36).

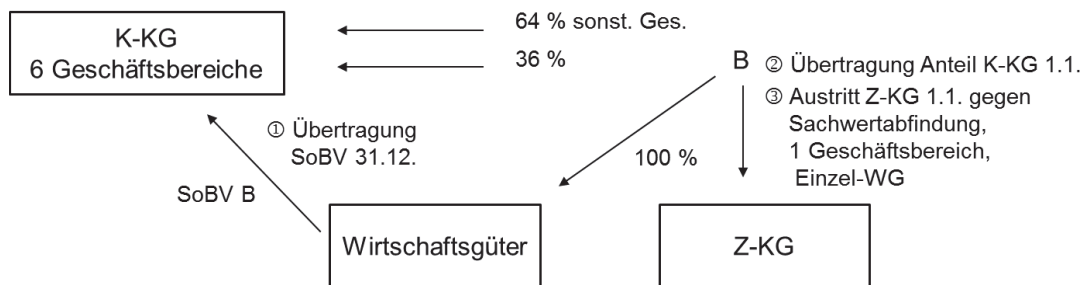
Sachverhalt:

An der Klägerin, einer GmbH & Co. KG (K-KG) war der Beigeladene (B) mit einer Quote von 36 % als Kommanditist beteiligt. B gründete zum 16.12.2012 die Z-GmbH & Co. KG (Z-KG), B war alleiniger Kommanditist der Z-KG und an der nicht am Vermögen beteiligten Komplementärin alleine beteiligt. Die Kommanditeinlage der Z-KG hatte B zum Teil in bar, zum Teil durch Einbringung seines Kommanditanteils an der K-KG an der Klägerin zu leisten. Die buchmäßig über die Einlage hinausgehenden Vermögensteile sollten in der Kapitalrücklage ausgewiesen werden.

Am 28.12.2012 wurde der Beschluss gefasst, dass B zum 31.12.2012 in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in die K-KG zu Buchwerten zugunsten seines Darlehenskontos einlegt, zum 01.03.2013 sollte die Kommanditbeteiligung des B an der K-KG auf die Z-KG übergehen. Anschließend soll die Z-KG als neue Gesellschafterin ihren Austritt aus der K-KG erklären und in diesem Zusammenhang einen von sechs Geschäftsbereichen übernehmen und fortführen. Die zu diesem Geschäftsbereich gehörenden Einzelwirtschaftsgüter sollte die Z-KG zu Buchwerten übernehmen. Ausgleichszahlungen waren nicht zu leisten, weil der Wert des Mitunternehmeranteils des Beigeladenen an der Klägerin dem Wert des Geschäftsanteils entspreche. Die Vereinbarungen wurden in den Jahresabschlüssen entsprechend umgesetzt und zunächst antragsgemäß veranlagt. Nach einer Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Umstrukturierungen wirtschaftlich als das Ausscheiden des Beigeladenen aus der Klägerin gegen Sachwertabfindung mit Spitzenausgleich im Wege eines Tauschs zu würdigen seien, die Feststellungsbescheide wurden entsprechend geändert. Der Gewinn im Zusammenhang mit der Einlage der Auslandsbeteiligungen wurde nach dem bisherigen Beteiligungsverhältnis, der Gewinn aus dem Verkauf des Geschäftsbereichs an B den verbleibenden Gesellschaftern zugerechnet und festgestellt. Ein gegen die Feststellungsbescheide geführter Einspruch blieb mit Ausnahme der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens erfolglos, das Finanzgericht Düsseldorf gab der Klage in vollem Umfang statt.

²⁷ BFH v. 30.03.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, S. 1125.

Vor Umstrukturierung



Nach Umstrukturierung



Entscheidung des BFH:

Der BFH hält die Revision für nicht begründet und hat sie deshalb zurückgewiesen. In die Feststellung der Einkünfte der Klägerin sind keine Gewinne im Zusammenhang mit dem Ausscheiden des B und der Z-GmbH aus der Klägerin aufzunehmen. Der steuerrechtlichen Beurteilung sind die Rechtsgeschäfte grundsätzlich so zugrunde zu legen, wie sie sich zivilrechtlich ereignet haben. Die Gesamtplanrechtsprechung ist im Streitfall nicht anzuwenden, Grundlage der Steuerrechtsanwendung ist hier die verwirklichte zivilrechtliche Gestaltung. Anhaltspunkte für eine Gestaltung, die den Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs gemäß § 42 AO erfüllen könnten, waren nicht ersichtlich. Insbesondere kann die Einbringung der Auslandsbeteiligungen zur Vermeidung eines Spitzenausgleichs nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden. Ungeachtet dessen, ob eine Vergrößerung des Betriebsvermögens vor einer Realteilung überhaupt jemals als Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO gewürdigt werden kann, liegt hier eine Vergrößerung nicht vor, da die Auslandsbeteiligungen bereits Sonderbetriebsvermögen des B waren und deshalb die Übertragung auf die Klägerin wegen Buchung auf einem Kapitalkonto des Beigeladenden nicht einmal als Einlage anzusehen war (vgl. BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFHE 239, 76).

Die Übertragung der Kommanditanteile des B auf die Z-KG zum 01.01.2013 hat nicht zu einem Gewinn geführt. Grundsätzlich ist die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Einbringenden an die Personengesellschaft zu verstehen („tauschähnlicher Vorgang“). Die dabei nach § 16 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG erzielten Einkünfte sind Bestandteil der aus der gesamten Mitunternehmerschaft bezogenen Einkünfte. Allerdings gehen die Regelungen des § 24 UmwStG als spezielleres Gesetz den Regelungen des § 16 EStG vor. Danach darf eine Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz mit dem Buchwert ansetzen, dieser Wert gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Unter Wahl der Buchwertfortführung entsteht kein Veräußerungsgewinn, wenn der Einbringende nur Gesellschafterrechte oder aber neben Gesellschafterrechten andere Gegenleistungen erhält und die Summe der Gutschrift auf einem Kapitalkonto der Personengesellschaft und des gemeinen Wertes der Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Mitunternehmeranteils nicht übersteigt. Da insgesamt Buchwerte fortgeführt wurden und B keine über die Gewährung von Gesellschafterrechten hinausgehende Gegenleistung gewährt wurde, war der Vorgang insgesamt steuerneutral.

Auch das Ausscheiden der Z-KG aus der Klägerin hat nicht zu einem Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch die Z-KG geführt. Das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern unterliegt als Aufgabe des Mitunternehmeranteils den Regelungen der Realteilung. Schon mit

Urteil vom 17.09.2015²⁸ hat der BFH im Gegensatz zum Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Erhalt einer Abfindung entschieden, dass das Ausscheiden gegen eine aus einem Teilbetrieb bestehende Abfindung nicht als Veräußerung, sondern als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 EStG behandelt wird und darauf die Regelungen über die Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG angewendet werden. Diese Rechtsprechung wird jetzt ausdrücklich auch auf die Realteilung gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern angewendet. In allen Fällen einer Sachwertabfindung ist das Ausscheiden des Mitunternehmers als Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu behandeln. An der Ergebnisneutralität ändert auch die kurze Beteiligungsdauer nichts, da sich die Mitunternehmerstellung der Ziel-GmbH schon aus dem Umwandlungssteuergesetz ergibt. Ob schon jeder Durchgangserwerb ausreicht, lässt der BFH allerdings dahinstehen.

Die Gesamtplanrechtsprechung war nicht anzuwenden, da sowohl § 24 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG als auch § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG den Zweck verfolgen, Umstrukturierungen von Personenunternehmen zu erleichtern. Die betreffenden Vorgänge sollen mit Rücksicht auf die Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers und die dadurch bestehende Möglichkeit zur Fortführung etwaiger stiller Reserven im neuen Betriebsvermögen keiner allein durch den Übertragungsvorgang ausgelösten Ertragsbesteuerung unterliegen. Soweit sich dabei ein Anteil an den stillen Reserven von einem Mitunternehmer auf einen anderen Mitunternehmer verlagert, wird dies grundsätzlich in Kauf genommen, um die Umstrukturierung zu ermöglichen. In bestimmten ausdrücklich geregelten Fällen wird die Verlagerung stiller Reserven allerdings im Ergebnis nicht ermöglicht. Diese Ausnahmeregelungen sind nach Meinung des Senats abschließend.

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG begünstigt nach Auffassung des erkennenden Senats auch den Transfer stiller Reserven in Gesamthandsvermögen, wenn daran nur Personen beteiligt sind, die zuvor am real geteilten Gesellschaftsvermögen beteiligt waren. Unschädlich ist deshalb, dass ein Teil der stillen Reserven in das Gesamthandsvermögen der Z-KG verlagert wurde, da hieran nur B beteiligt ist.

Hinweise:

Mit dem vorliegenden Urteil hat der BFH jetzt auch für das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern (bei dem übernommenen Geschäftsbereich handelte es sich nicht um einen Teilbetrieb) klargestellt, dass dieser Vorgang im Gegensatz zum Erhalt einer Abfindung nicht als Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Mitunternehmer beurteilt werden kann, sondern als Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 EStG behandelt wird und darauf die Regelungen über die Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG angewendet werden. Damit ist die Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG mit Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und einzelnen Wirtschaftsgütern gleichermaßen anwendbar. Diese Auslegung war schon mit dem BFH-Urteil vom 17.09.2015²⁹ erwartet worden. Infolge dieses Urteils hatte die Finanzverwaltung das BMF-Schreiben zur Realteilung überarbeitet.³⁰ Die Finanzverwaltung wollte sich mit dem Schreiben der Auffassung des BFH, dass das Ausscheiden mindestens eines Mitunternehmers unter Fortbestehen des bisherigen Mitunternehmerschaft auch als Realteilung anzusehen ist, nicht anschließen und die Steuerneutralität auf die Mitnahme von Teilbetrieben beschränken. Das ist – wie das aktuelle Urteil zeigt – zu Recht in der Literatur kritisiert worden.³¹

Mit dem jetzt vorliegenden Urteil lassen sich in der landwirtschaftlichen Praxis nun Fälle lösen, bei denen Mitunternehmer unter Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheiden. Das kann sowohl das Ausscheiden

²⁸ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl 2017 II, S. 37.

²⁹ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, a. a. O.

³⁰ BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6-S 2242/07/10002, Realteilung: Anwendung von § 16 Abs. 3 S. 2-4 und Abs. 5 EStG, BStBl 2017 I, S. 36.

³¹ HLBS-Steuerforum 2017, S. 101 f.

einzelner Gesellschafter aus einer Gesellschaft betreffen, in der gemeinschaftlich Maschinen gehalten werden als auch Fälle, in denen aus einer Landwirtschaft betreibenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder Personenhandelsgesellschaft einzelne Beteiligte ausscheiden. Solange die mitgenommenen positiven oder negativen Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen überführt werden, handelt es sich um eine Realteilung. Der Vorteil der Realteilung ist in diesen Fällen, dass die Sperrfrist von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft nur für wesentliche Betriebsgrundlagen (Grund und Boden, Gebäude) und nicht wie in Fällen des § 6 Abs. 5 EStG für alle Wirtschaftsgüter gilt. Außerdem ist sichergestellt, dass die Übertragung bei Einbezug von Verbindlichkeiten nicht, wie von der Finanzverwaltung gefordert, nach der strengen Trennungstheorie in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Geschäft mit anteiliger Buchwertzuordnung aufgeteilt wird. Die Behandlung von Übertragungsvorgängen nach § 6 Abs. 5 EStG ist auch unter den BFH-Senaten strittig und liegt dem Großen Senat zur Entscheidung vor.³²

Allerdings: Die Verwaltung ist an das o. g. BMF-Schreiben noch gebunden und es ist trotz des Bündels der Rechtsprechung zu erfolgsneutralen Umstrukturierungen nicht ausgeschlossen, dass wegen der entgegenstehenden BMF-Schreiben in Betriebsprüfungen immer noch Diskussionen geführt werden müssen. Zu wünschen wäre, dass die BMF-Schreiben jetzt an die Auslegung durch die Rechtsprechung angepasst und nicht die gesetzlichen Grundlagen an die Auslegung durch die Finanzverwaltung angepasst werden.

Berücksichtigt werden muss in der Praxis zudem, dass bei dem Ausscheiden von Mitunternehmern gegen Sachwertabfindung umsatzsteuerlich ein Leistungsaustausch vorliegt, der zu i. d. R. zu steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen führt.

2.1.2 Echte und unechte Realteilung; Aufgabe des Betriebes bei Auflösung der Mitunternehmerschaft³³

Leitsätze:

1. Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebes i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.
2. Die Grundsätze der Realteilung gelten sowohl für die Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens („echte Realteilung“) als auch für das Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft („unechte Realteilung“). Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet.

Sachverhalt:

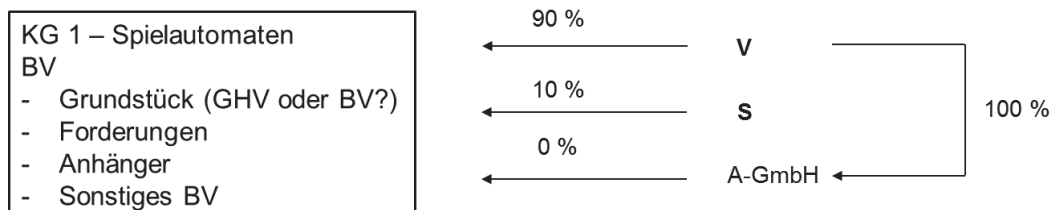
Die Kläger sind die ehemaligen Gesellschafter einer in 1998 gegründeten A-GmbH & Co. KG (KG 1). Gegenstand der KG 1 war die Aufstellung und der Vertrieb von Spielautomaten, an ihrem Vermögen waren die Kläger wie folgt beteiligt: Kläger V zu 90 %, sein Sohn S zu 10 % und die A Verwaltungs-GmbH als Komplementärin zu 0 %.

Zeitgleich mit dem Gründungsvertrag der KG 1 war ein notarieller Einigungsvertrag geschlossen worden, demzufolge V ein von ihm allein betriebenes Unternehmen in die KG mit allen Aktiva und Passiva einzubringen hatte. Zu dem Vermögen gehörte auch eine noch zu vermessende Teilfläche eines Grundstücks. Das Grundstück wurde in der Gesamthandsbilanz der KG 1 bilanziert, eine zivilrechtliche Umschreibung des Eigentums erfolgte nicht.

³² BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl 2016 II, S. 81; GrS 1/16.

³³ BFH v. 16.03.2017 – IV R 31/14, BFH/NV 2017, S. 1093.

Vor Umstrukturierung:



Gemäß Gesellschafterbeschluss vom 22.03.2005 wurde die KG 1 zum 31.03.2005 aufgelöst und im April 2005 im Handelsregister gelöscht. Nach dem Auflösungsbeschluss sollte das vorhandene Gesellschaftsvermögen „im Wege der Realteilung“ aufgeteilt werden. V erhielt zwei Anhänger, das Grundstück sowie die Hälfte eines Umsatzsteuererstattungsanspruchs.

S erhielt alle übrigen positiven und negativen Vermögensgegenstände, der Gesellschafterbeschluss sah außerdem vor, dass V die in seinem Eigentum befindlichen Anteile an der GmbH auf S überträgt, zudem sollte S eine Verbindlichkeit gegenüber der GmbH aus nicht ausgezahlten Vergütungen und Gewinnanteilen übernehmen. Nach Auflösung der Gesellschaft übten V und S jeweils weiterhin eine gewerbliche Tätigkeit mit demselben Geschäftsgegenstand aus: S gründete hierzu ein Einzelunternehmen, in welches er das übernommene Betriebsvermögen einbrachte. V war Gesellschafter der Z-GmbH & Co. KG (KG 2), deren Gegenstand das Aufstellen von Spielgeräten in Spielhallen war. Dieser KG 2 stellte er das Grundstück zur Verfügung, es wurde dort im Sonderbetriebsvermögen geführt.

Nach Umstrukturierung:



Nach einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass keine Realteilung gegeben sei. Die Identität des bisherigen Betriebes war erhalten geblieben. Es handele sich um eine Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters. V habe seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich auf S übertragen. Zwar sei bei Übertragungsvorgängen zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich von der Unentgeltlichkeit des Vorgangs auszugehen. Auch die Übernahme des negativen Kapitalkontos sei insoweit unschädlich, da es durch eventuell vorhandene stille Reserven hätte ausgeglichen werden können. Über das negative Kapitalkonto hinaus sei V aber auch das Grundstück mit einem ggf. deutlich höheren Verkehrswert überlassen sowie eine Abfindung gezahlt worden. Der Betriebsprüfer ermittelte einen Veräußerungsgewinn von ca. 200.000 €. Da nicht alle stille Reserven aufgedeckt worden seien – das Grundstück sei zwingend zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG übergegangen – sei der Veräußerungsvorgang nicht begünstigt. Den Veräußerungsgewinn rechnete das Finanzamt allein V zu. Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzgericht gab der daraufhin erhobenen Klage statt, die von den Klägern begründete Mitunternehmerschaft sei im Wege einer buchwertneutralen Realteilung und damit ohne Gewinnrealisierung beendet worden. Die Beendigung des Betriebes der Gesellschaft sei kein Merkmal des § 16 EStG. Die bisherige Tätigkeit der KG 1 sei durch ihre Auflösung beendet worden.

Die Entscheidung des BFH:

Der BFH hält die Revision des Finanzamtes nur zum Teil für begründet, aus formalen Gründen hat der BFH das angegriffene Urteil teilweise aufgehoben und die Klagen als unzulässig abgewiesen, soweit sie die Klagen der GmbH und des S betraf. Im Übrigen ist die Klage unbegründet, da das FG der Klage des V im Ergebnis zu Recht stattgegeben hatte.

Die Klagen des S und der GmbH sind als unzulässig zurückgewiesen worden, weil Gegenstand des vorliegenden Verfahrens allein die Frage war, ob V im Rahmen der Auflösung der KG 1 einen Veräußerungsgewinn erzielt hat. Dabei handelt es sich um eine selbständige Feststellung, die selbständig angefochten werden kann. Da die GmbH und S von der Entscheidung, ob V einen solchen Veräußerungsgewinn erzielt hat, rechtlich nicht betroffen sind, waren sie nicht klagebefugt. § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO gewährt nur ein beschränktes Klagerecht, weshalb der (ausgeschiedene) Gesellschafter nur die Feststellungen angreifen kann, die ihn selbst betreffen und – ihre Rechtswidrigkeit unterstellt – in seinen eigenen Rechten verletzen.

Der Klage des V entspricht der BFH im Ergebnis. Die Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V war rechtswidrig, weil im Streitfall eine Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG vorliegt und dabei hier allenfalls ein auf Ebene der Gesellschaft zu erfassender und auf die einzelnen Realteiler zu verteilender Aufgabegewinn entstanden sein kann, aber kein Veräußerungsgewinn des V.

Die Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG umfasst die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens nach der zivilrechtlichen Auflösung der Mitunternehmerschaft (sog. echte Realteilung) und nach neuer Rechtsprechung bei fortbestehender Mitunternehmerschaft das Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung (sog. unechte Realteilung), soweit die übernommenen Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der Realteiler übertragen werden. Ursprünglich verstand der BFH den Begriff der Realteilung in Anlehnung an das Zivilrecht ausschließlich als eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft. In Abgrenzung zur zivilrechtlichen Naturalteilung setzt die steuerrechtliche Realteilung zusätzlich voraus, dass die von den Beteiligten übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben. Mit neuer Rechtsprechung³⁴ hat der BFH demgegenüber entschieden, dass die Anwendung der Grundsätze der Realteilung nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft voraussetzt, sondern auch in Betracht kommt, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen aus einer – unter den übrigen Mitunternehmern fortgesetzten – Mitunternehmerschaft ausscheidet. Die Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist ein Sonderfall der Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG; diese erfasst neben der Aufgabe des Gewerbebetriebes als gleichrangigen Aufgabetatbestand die (vollständige) Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Insofern ist das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht mehr als Veräußerung des Anteils, sondern als dessen Aufgabe zu beurteilen. Differenziert werden muss deshalb zwischen der Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens („**echte Realteilung**“) und dem Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischen Vermögen aus einer zwischen den übrigen Unternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft („**unechte Realteilung**“). Ob eine echte oder unechte Realteilung vorliegt, richtet sich also danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird (echte Realteilung) oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischen Vermögen ausscheidet (unechte Realteilung).

Im Streitfall wurde die KG aufgelöst, sie wurde in der Folgezeit (zivilrechtlich) im Wege der Naturalteilung auseinandergesetzt, steuerrechtlich liegt deshalb eine Realteilung vor. Es handelt sich im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes auch nicht um einen Fall einer Anwachsung, da der Mitunternehmeranteil des V nicht aufgegeben wurde. Die Gesellschafter der KG 1 haben eindeutig deren Auflösung beschlossen.

³⁴ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BFH/NV 2016, S. 624.

Im Streitfall hat die KG 1 ihren Betrieb aufgegeben. Die Auflösung einer Mitunternehmerschaft führt zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebes i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG. Die Mitunternehmerschaft hat als Steuersubjekt ihre bisherige Tätigkeit beendet. Im Fall der Auflösung der Mitunternehmerschaft ist für die Anwendung der Realteilungsgrundsätze die Verteilung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an unterschiedliche Personen nicht erforderlich.

Die Anwendung der Realteilungsgrundsätze setzt nicht voraus, dass alle Mitunternehmer die ihnen jeweils zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter ausnahmslos in ein eigenes Betriebsvermögen übertragen. Vielmehr ist insoweit eine personen- und objektbezogene Betrachtung erforderlich. Ausreichend ist danach, dass zumindest einer der Realteiler eine ihm zugeteilte Betriebsgrundlage in ein eigenes Betriebsvermögen übernimmt, wobei es sich insoweit auch um sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft handeln kann. Das ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungsmaßnahmen durch steuerneutrale Übertragung zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement fortgesetzt wird. Personenbezogen soll die steuerneutrale Buchwertfortführung dem einzelnen Realteiler zugutekommen, der das im Rahmen der Realteilung erhaltene Betriebsvermögen in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiter nutzt und so ein unternehmerisches Engagement in anderer Form fortsetzt. Der Aufschub der Versteuerung anlässlich einer Betriebsaufgabe an sich aufzudeckender stiller Reserven soll andererseits (objektbezogen) nur insoweit erfolgen, als dass das erhaltene Betriebsvermögen tatsächlich in einem eigenen Betriebsvermögen weiterbenutzt wird. Soweit das nicht der Fall ist, werden die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven durch Ansatz der gemeinen Werte nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG aufgedeckt. Auf der Ebene der Gesellschaft entsteht insoweit ein Aufgabegewinn, der den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zugerechnet wird.

Soweit Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übertragen werden, entsteht auf Ebene der Gesellschaft ein Aufgabegewinn.

Hinweise:

Für die Beratung ist das Urteil aus verschiedenen Gründen von Interesse. Verfahrensrechtlich zeigt das Urteil, wie leicht bei Rechtsbehelfen gegen Feststellungsbescheide etwas „schiefehen“ kann. Nach den Ausführungen in dem Urteil kann ein Gewinnfeststellungsbescheid nach aktueller Rechtsprechung eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns jedenfalls des einzelnen Unternehmers (z. B. aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils). Davon zu unterscheiden ist – als weitere selbständige Feststellung – die Qualifikation des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns (sowohl der Gesamthand als auch des einzelnen Unternehmers) als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn: Hier handelt es sich lediglich um eine Rechengröße, die nicht selbständig anfechtbar ist. Die Kläger S und die GmbH waren nicht klagebefugt, da sie durch die Feststellungen des Veräußerungsgewinns für V nicht betroffen waren, ihnen ist der streitige Veräußerungsgewinn nicht zugerechnet worden. Das haben weder die Kläger noch das Finanzamt noch das Finanzgericht erkannt. Das Finanzamt wiederum ist mit seinen Argumenten der Entnahme von Wirtschaftsgütern und des daraus entstehenden Gewinns nicht durchgedrungen, da es sich um eine andere selbständige Besteuerungsgrundlage als die Feststellung des Veräußerungsgewinns handelt, die alleine im Streit war. Gleiches gilt für die – erst im Revisionsverfahren geltend gemachte – Sperrfristverletzung durch V durch Entnahme des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen der KG 2. Ein daraus resultierender Gewinn wäre als Aufgabegewinn auf der

Ebene der Gesellschaft zu erfassen gewesen und hätte keine Auswirkung auf die allein angegriffene Feststellung eines Veräußerungsgewinns des V gehabt.

Von größerer Bedeutung für die Beratung sind die grundsätzlichen Feststellungen des BFH zur Qualität der Realteilung und zur Differenzierung zwischen echter und unechter Realteilung. Die **echte Realteilung** umfasst die zivilrechtliche Auflösung der Mitunternehmerschaft und für die steuerrechtliche Betrachtung zusätzlich zur zivilrechtlichen Naturalteilung die Aufteilung des Vermögens der Mitunternehmerschaft unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt.

Nach neuer Rechtsprechung ist zusätzlich steuerrechtlich eine **unechte Realteilung** möglich. Dabei wird für die Anwendung der Grundsätze der Realteilung nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft vorausgesetzt, sondern sie kommt auch in Betracht, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen aus einer – unter den übrigen Mitunternehmern fortgesetzten – Mitunternehmerschaft ausscheidet. Der BFH sieht in der Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG jetzt einen Sonderfall der Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Die Betriebsaufgabe umfasst jetzt neben der Aufgabe des Gewerbebetriebes als gleichrangigen Aufgabebetstand auch die (vollständige) Aufgabe eines Mitunternehmeranteils. Damit wird das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht mehr als Veräußerung eines Anteils, sondern als dessen Aufgabe beurteilt. Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Realteilung richtet sich deshalb danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird (echte Realteilung) oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Realteiler unter Mitnahme von mitunternehmerischen Vermögen ausscheidet (unechte Realteilung).

Im Urteilsfall lag zweifellos die Auflösung der Mitunternehmerschaft vor, da die Mitunternehmerschaft als Steuersubjekt ihre bisherige gewerbliche Tätigkeit beendet hat. Der BFH stellt heraus, dass eine Betriebsaufgabe dagegen nicht voraussetzt, dass die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an unterschiedliche Personen veräußert werden. Entscheidend ist vielmehr, dass das Betriebsvermögen aufhört gerade der gewerblichen Tätigkeit zu dienen, dem der Betrieb zugerechnet wird. Das gilt insbesondere dann, wenn eine Mitunternehmerschaft als Ergebnis ihrer Auflösung und Auseinandersetzung nicht mehr existiert, sie ist dann kein Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation mehr. Zivilrechtlich kann die Auflösung und Auseinandersetzung einer Gesellschaft auch in einer Naturalteilung bestehen.

In die Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter ist steuerrechtlich auch das Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen. Für den BFH ist es dabei für die Betriebsaufgabe ohne Bedeutung, wie die Gesellschafter das Vermögen verteilen. Selbst wenn ein Gesellschafter alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält und die übrigen Gesellschafter nur unwesentliche Betriebsgrundlagen, liegt – aus der insoweit maßgeblichen Sicht der Gesellschaft – eine Betriebsaufgabe vor, denn das Betriebsvermögen dient nicht mehr ihrer gewerblichen Tätigkeit. Der Komplementär-GmbH muss, zumindest, wenn sie nicht am Vermögen beteiligt ist, kein Vermögen zugeordnet werden, um zur Realteilung zu kommen.

Sofern Wirtschaftsgüter aus einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Sonderbetriebsvermögen übertragen werden, erfolgt dies nicht nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, sondern nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, der lediglich die Übertragung, nicht aber die Überführung von Wirtschaftsgütern umfasst. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern gibt es keine Sperrfrist, bei deren Verletzung rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen wäre.

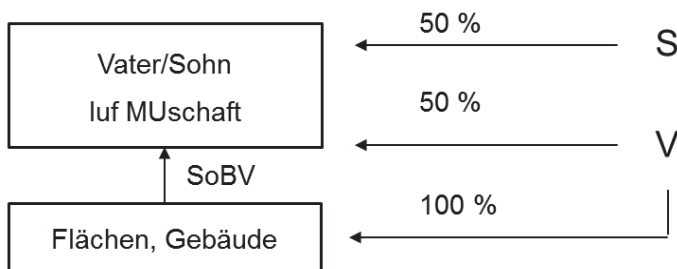
Für die Beratung schafft das Urteil eine weitere Sicherheit, dass auch das Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft nach Realteilungsgrundsätzen erfolgt. Zudem stellt das Urteil klar, dass – wohl entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – Wirtschaftsgüter weitgehend beliebig verteilt werden können, jedenfalls soweit sie von den Mitunternehmern in einem Einzelunternehmen oder einer Mitunternehmerschaft weiter als Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen genutzt werden.

Wichtiger noch ist das Urteil für die Beurteilung einer Realteilung mit zivilrechtlicher Auflösung der Mitunternehmerschaft. Bei der zivilrechtlichen Auflösung der Mitunternehmerschaft hat die Finanzverwaltung bisher angenommen, dass der betriebliche Organismus in anderer Form fortgeführt werden kann und dann keine Realteilung vorliegt. Das sieht der BFH anders, eine zivilrechtliche Auflösung der Mitunternehmerschaft führt zur Betriebsaufgabe. Im Fall der Betriebsaufgabe ist für die Anwendung der Realteilungsgrundsätze die Verteilung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an unterschiedliche Personen nicht erforderlich.

Mit dem vorliegenden Urteil ist auch der Fall der Beendigung von Vater-Sohn-Gesellschaften durch Ausscheiden des Vaters aus der Gesellschaft unter Mitnahme des Sonderbetriebsvermögens bei anschließender Verpachtung des Betriebes an den Sohn zumindest von der Rechtsprechung gelöst. Dieser Fall wurde bisher als problematisch angesehen, da der betriebliche Organismus nicht aufhört zu bestehen.³⁵

Dazu ein Beispiel: Vater und Sohn sind Gesellschafter einer GbR oder KG, der Vater hat Grund- und Boden sowie Gebäude zur Nutzung überlassen. Nach Erreichen der Altersgrenze will der Vater Altersgeld beziehen, Grundstücke sollen noch nicht auf den Sohn übergehen, der Vater möchte auch nicht Gesellschafter bleiben.

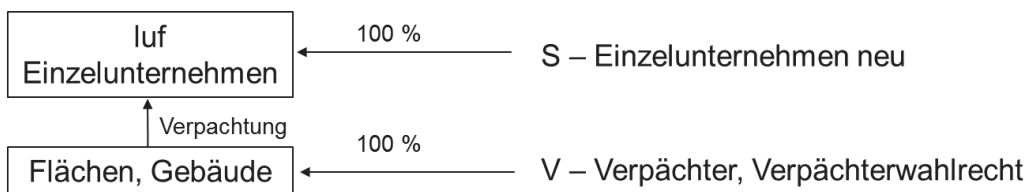
Ausgangssituation:



Bisher ging die Finanzverwaltung davon aus, dass bei Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verpachtung des ehemaligen Sonderbetriebsvermögens an den Sohn keine Realteilung möglich ist, weil der Betrieb durch den Sohn in wirtschaftlich unveränderter Form fortgeführt wird.³⁶

Nach neuer BFH-Rechtsprechung führt die zivilrechtliche Auflösung der Mitunternehmerschaft mit Übertragung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Betriebsvermögen des neu gegründeten Einzelunternehmens des Sohnes zur Realteilung, der Vater kann das Verpächterwahlrecht ausüben:

Nach echter Realteilung:



Problematisch bleibt, dass die Finanzverwaltung diese Gestaltung – wie auch viele andere Gestaltungen bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften – (noch) nicht akzeptiert. In der Praxis sind aber nur noch wenige Fälle bekannt, in denen Umstrukturierungen landwirtschaftlicher Gesellschaften in Betriebsprüfungen problematisiert werden.

³⁵ HLBS-Steuerforum 2016, S. 21.

³⁶ HLBS-Steuerforum 2016, S. 22.