

Bericht aus der Sitzung des Ausschusses für Landwirtschaftliches Steuerrecht am 26. April 2018 in Harsewinkel

RA Hans-Josef Hartmann, Ausschussvorsitzender

Der Einstieg in die Diskussion im Ausschuss war zunächst einer Erörterung der aktuellen Entwicklung der Steuergesetzgebung gewidmet. Die mit Bezug zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft wichtigsten Aspekte wurden in der Berichterstattung berücksichtigt.

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen

Das Gesetzgebungsverfahren umfasst die Anhebung des Kindergeldes ab dem 1.7.2019 um 10,- € pro Monat und Kind. Des Weiteren ist in diesem Zusammenhang auch eine entsprechende Anhebung des Kinderfreibetrages in Höhe einer auf das ganze Jahr fiktiv wirkenden Erhöhung um 5,- € pro Monat und Kind vorgesehen. Da die Kindergelderhöhung ab 2020 über das ganze Jahr wirkt und nicht nur in der zweiten Jahreshälfte, ist eine erneute Erhöhung des Kinderfreibetrages in 2020 notwendig.

Zusätzlich werden in diesem Gesetz die Tarifeckwerte des Einkommensteuertarifs in 2019 gegenüber 2018 um 1,84 % und in 2010 gegenüber 2018 um nochmals 1,95 % angehoben. Entsprechend werden in den beiden Jahren auch die Grundfreibeträge angehoben.

Mit dieser Maßnahme sollen die Effekte der sog. „kalten Progression“ abgemildert werden, die sich aufgrund der seit Jahren unverändert geltenden Steuertarife auf die unteren und mittleren Einkommen als „schleichende“ Steuererhöhung auswirkt. Bei Erhöhung der Reallöhne und Gehälter greifen steuerliche Tarifsprünge, die bei unveränderten Tarifstufen zu einer diese Erhöhung häufig übersteigenden Einkommensteuerbelastung führt. Dies soll mit der prozentualen Anpassung der Steuertarife nunmehr ausgeglichen werden. Die Anhebungen basieren auf der Preissteigerungsrate bei den Lebenshaltungskosten.

Tarifglättung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 32c EStG

Die Regelung wurde zum Jahresende 2016 im „Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes“ v. 20.12.2016, BGBl. 2016 I, S. 3045 zwar als nationales Gesetz verabschiedet und in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Allerdings steht das Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung bislang noch unter dem Vorbehalt einer Genehmigung durch die EU- Kommission im Hinblick auf ihre mögliche Wirkung als eine nach EU- Recht unzulässige staatliche Beihilfe.

Mit der Tarifglättung, die einen jeweils auf 3 Jahre angesetzten Ausgleich der einkommensteuerrechtlichen Belastung durch die Gegenüberstellung der über den Referenzzeitraum ermittelten Summe der tatsächlich festgesetzten mit einer fiktiv im Durchschnitt der 3 Referenzjahre ermittelten Einkommensteuer vorsieht, sollen die Ertragseinbußen in der Landwirtschaft ab dem Veranlagungsjahr 2014 ausgeglichen werden. Die Vorschrift des § 32c EStG gilt obligatorisch für alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die gem. § 13 EStG Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen.

Die als steuerliche Entlastung angesehene Tarifregelung, die bis einschließlich 2022 befristet sein soll, lässt neben einer nach EU- Recht zu überprüfenden Beihilfepflicht auch wegen ihrer inhaltlichen Komplexität Fragen in Bezug auf ihre Anwendbarkeit offen. Daher haben die Finanzbehörden bis zur Klärung der noch offenen Fragen zur Rechtsanwendung entschieden, die von der Regelung ab dem Kalenderjahr 2014 betroffenen Veranlagungen generell unter den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO zu stellen.

Die EU- Kommission hat in einem Schreiben an die Bundesregierung erkennen lassen, dass die Regelung nach ihrem Inhalt einen Beihilfecharakter hat, der aber ausgeglichen werden kann, wenn die Vorschrift des § 32c EStG entsprechend angepasst wird. Im Hinblick darauf, dass auch andere EU Mitgliedstaaten vergleichbare Steuerentlastungsmodulare einsetzen, ist die EU- Kommission damit einverstanden eine befristete Regelung bis zur Umsetzung der GAP- Agrarreformmaßnahmen in 2022 auch in Deutschland zuzulassen. Vorausgesetzt wird allerdings, dass die Vorschrift des § 32c EStG zu einem Wahlrecht ausgestaltet wird und damit optional nur von den landwirtschaftlichen Betrieben in Anspruch genommen werden kann, die dies aufgrund der wirtschaftlichen Lage beantragen. Darüber hinaus wird verlangt, dass eine Überkompensation im Hinblick auf die Zahlung von Zuschüssen und sonstigen Leistungen vermieden wird. Dazu soll eine Erklärungspflicht an die Gewährung der Tarifglättung gebunden sein, die über die gewährten Einzelbeihilfen Auskunft geben. Diese dürfen im Jahr den Betrag von 60.000,- € nicht überschreiten.

Es bleibt nunmehr offen, ob der Gesetzgeber die von der EU- Kommission angemahnten Anpassungen der Vorschrift des § 32c EStG aufgreift und eine Gesetzesanpassung vornimmt. Die hierzu einberufene Arbeitsgruppe der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hat hierzu bislang keinen Lösungsvorschlag vorgelegt. Das weitere Schicksal zur Anwendung der Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bleibt daher weiterhin offen.

Risikoausgleichsrücklage

Die vom Deutschen Bauernverband (DBV) vorgetragene Forderung, die Landwirtschaft mit einer steuerfrei zu bildenden Rücklage für Erträge zu entlasten, die der Vorsorge für künftige Betriebsrisiken zugeführt werden, ist zur Prüfung für eine gesetzliche Regelung in die parlamentarischen Ausschüsse eingebracht worden. Ein formeller Gesetzentwurf liegt jedoch noch nicht vor.

Die steuerliche Wirkung einer solchen Rücklage ist in Beraterkreisen umstritten, ebenso die Frage nach der tatbestandlichen Ausgestaltung einer hierzu notwendigen Rechtsnorm, die eine betriebliche Risikosituation mit einer für die Rechtsanwendung hinreichenden Klarheit einstuft. Die einer steuerfreien Rücklage zugeführten Erträge sollen auf einem besonderen Bankkonto gesichert und bei Eintritt eines Betriebsrisikos erfolgswirksam verwendet werden.

Ob dieses Instrument dazu geeignet ist der Landwirtschaft für potentielle Krisenzeiten steuerliche Anreize für eine Eigenvorsorge zu bieten, mag neben dem Umstand, dass diese angestrebte Regelung branchenspezifisch nur den Bereich der Land- und Forstwirtschaft erfassen soll, eher bezweifelt werden. Es bedarf dazu einer Konkretisierung der für eine Risikovorsorge zu bezeichnenden Tatbestände, die eine Steuerfreistellung von Erträgen rechtfertigen können. Die Gewährung einer „freien“ Rücklage für allgemeine betriebliche Zwecke wird in der Gesetzgebung mit hoher Wahrscheinlichkeit keine Unterstützung erfahren. Auch sind die Modalitäten für eine Auflösung der gewünschten Rücklage zu klären, die sowohl der Höhe als auch dem Zeitraum der Gewährung nach eine Begrenzung erfordern. Hierbei werden die haushalterischen Auswirkungen bei der Entscheidung für die Einleitung eines Gesetzgebungsverfahrens zu bedenken sein.

Die weitere Entwicklung bleibt daher abzuwarten.

Position der EU- Kommission zur Anwendung der Umsatzsteuer- Pauschalierung in Deutschland

Die EU- Kommission hat am 8.3.2018 beschlossen, ein Aufforderungsschreiben an Deutschland im Hinblick auf die Anwendung der für die Umsatzsteuer für Land- und Forstwirte geltenden Pauschalregelung des § 24 UStG zu richten. Kritisiert wird in diesem Schreiben, dass diese Pauschalregelung zu weit gefasst sei und den Landwirten über das gebotene Maß hinaus dadurch Vergünstigungen gewähre, dass die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger standardmäßig und ohne Begrenzung auf alle Landwirte, unabhängig von der Betriebsgröße, angewandt wird. Dies wird als mit dem Unionsrecht unvereinbar angesehen und die Bundesregierung zur Stellungnahme aufgefordert.

Die Bundesregierung hat in ihrer Antwort inzwischen deutlich gemacht, dass sie keine Ansatzpunkte für diese Rechtsauffassung sieht und weiterhin eine unveränderte Anwendung der Pauschalierung vorsieht.

Eine Reaktion der EU- Kommission und das weitere Schicksal der Anwendung und des Umfangs der Anwendung des § 24 UStG bleibt nunmehr abzuwarten.

Konsequenzen aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Grundsteuer

Grundlage für die anstehenden gesetzgeberischen Maßnahmen ist das Urteil des Bundesverfassungsgerichts v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15 und 1 BvL 12/14, das zu dem Ergebnis kam, dass die auf der Einheitsbewertung beruhende Festsetzung der Grundsteuer für bebauten Grundstücke mit dem Verfassungsrecht unvereinbar ist. Der Gesetzgeber ist aufgefordert bis spätestens zum Ende des Jahres 2019 das Grundsteuergesetz und die ihm zugrundeliegenden Bewertungsregeln einem verfassungsgemäßen Zustand zuzuführen. Eingedenk des mit der Umsetzung des Gesetzes verbundenen Verwaltungsaufwands, insbesondere in Bezug auf die erforderlichen Erhebungen für eine zeitnahe Bewertung bebauter Grundstücke, hat das Bundesverfassungsgericht die Anwendung des für die Erhebung der Grundsteuer bisher geltenden Bewertungsgesetzes für einen Zeitraum bis spätestens zum 31.12.2024 weiterhin noch zugelassen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Erhebungen eine angemessene Vorlaufzeit für ihre verwaltungstechnische Umsetzung benötigen um alle bebauten Grundstücke als Objekte der Bewertung zu erfassen. Es ist davon auszugehen, dass eine Neubewertung von etwa 35 Millionen Grundstücken vorzunehmen ist.

Auf den Finanzministerkonferenzen hat man sich darauf verständigt, die erforderlichen fachlichen, organisatorischen und technischen Maßnahmen für weitere Entscheidungen vorzubereiten. Hierzu wurde eine Bund- Länder- Arbeitsgruppe eingesetzt, die Vorschläge zur Umsetzung dieser Maßnahmen erarbeiten sollen. Nähere Einzelheiten sind öffentlich noch nicht bekannt.

Zur Bewertung von Grundstücken werden gegenwärtig verschiedene Modelle auf ihre Anwendbarkeit hin verprobt. Bis zum Jahresende 2018 soll dem Vernehmen nach ein erster Arbeitsentwurf für eine gesetzliche Regelung vom Bundesfinanzministerium vorgelegt werden.

Für den Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens werden von diesen Reformmaßnahmen unmittelbar die Wohngebäude des Betriebsleiters, des Altenteilers und der Betriebswohnungen betroffen sein, die künftig in die Grundsteuer B einbezogen werden. Eine Entscheidung darüber, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen auch in Bezug auf die für die Bewirtschaftung der Betriebe zur Verfügung stehenden Flächen weiterhin mit der Grundsteuer A zu belasten, ist noch nicht getroffen worden. Es ist aber davon auszugehen, dass diese Entscheidung im Rahmen der Reformgesetzgebung für die Grundsteuer berücksichtigt wird und auch weiterhin eine grundsätzliche Beibehaltung der Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu erwarten ist. Erste Reformansätze hierzu waren bereits auf der Grundlage einer Länderinitiative in 2016 vorgestellt worden, die nunmehr wieder aufgegriffen werden können.

Im Ausschuss wurden sodann zwei maßgebliche Entscheidungen des BFH und des EuGH diskutiert, die grundlegende Auswirkungen auf die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft haben.

Geteilte Übertragung eines Hofes auf mehrere Rechtsnachfolger führt zu einer Betriebszerschlagung

In einer Richtung weisenden Entscheidung bestätigt der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Urteil v. 16.11.2017, VI R 63/15, DStRE 2018, S. 193; BFH/NV 2018, S. 369 den Fortbestand des Rechtsinstituts einer „Betriebszerschlagung“ in den Fällen, in denen die vorhandenen Betriebsflächen nicht in einem einheitlichen Vorgang auf einen Rechtsnachfolger übertragen werden, sondern durch eine Aufteilung des Betriebs und Übertragung der Flächen auf mehrere Nachfolger übergehen.

Als Konsequenz aus diesem Urteil bestätigt der BFH damit zugleich die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, die verlangt, dass zur Vermeidung einer Betriebsaufgabe Flächen im Umfang von mindestens 90 % auf einen Rechtsnachfolger übergehen müssen, um in dessen Hand

die Fortsetzung eines Betriebes unter Fortführung der Buchwerte des Rechtsvorgängers gem. § 6 Abs. 3 EStG zu rechtfertigen. Nur der Rückbehalt von Flächen von „untergeordneter Bedeutung“ beim bisherigen Betriebseigentümer, d.h. von nicht mehr als 10 % des vorhandenen Flächenumfangs, steht einer steuerbegünstigten Betriebsübertragung unter Fortführung der Buchwerte nicht entgegen. Diese verbleibenden Rückbehaltflächen können davon unbenommen für anderweitige Verfügungen des Eigentümers, unter Berücksichtigung einer weiter fortbestehenden Betriebsvermögenseigenschaft verwendet werden, soweit die verbleibenden Flächen noch einen für die Landwirtschaft maßgeblichen Umfang von mehr als 3.000 qm (30 ar) umfassen.

In dem entschiedenen Fall übertrug die Klägerin einen ruhenden (verpachteten) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit einer Größe von ca. 20,7 ha unter Aufteilung der Flächen auf die Tochter (ca. 10,4 ha) und die beiden Enkelkinder (ca. 3,5 ha einschließlich der Gebäude und ca. 6,8 ha). Unstreitig umfassten die übertragenen Flächenanteile jeweils mehr als die für die Annahme eines landwirtschaftlichen Betriebes notwendige Mindestgröße von 3.000 qm (30 ar).

Das Finanzamt ging von einer steuerlich nicht begünstigten Betriebsaufgabe aus und lehnte aufgrund der aufgeteilten Übertragung eine Fortführung der Buchwerte durch die Rechtsnachfolger ab. Das Finanzgericht entschied demgegenüber in der Vorinstanz, dass eine Betriebsaufgabe hier nicht vorliege, da alle drei Erwerber zur Fortführung der Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG berechtigt seien. Es ging davon aus, dass es sich bei den verpachteten Flächen jeweils um selbständige Teilbetriebe handelte, da die auf jeden Rechtsnachfolger übertragenen Flächen mehr als 3.000 qm und damit noch die für die Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft maßgebliche Mindestgröße umfassten.

Das Finanzgericht ging dabei davon aus, dass jede landwirtschaftliche Fläche, deren Umfang mehr als 3.000 qm umfasst, einen selbständigen Teilbetrieb darstellt, der auch noch im Zeitpunkt der Übertragung gebildet werden kann und bei einer Übertragung die Fortführung der Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG zulässt.

Der BFH folgte dieser Rechtsauffassung nicht, sondern entschied, dass

- ein landwirtschaftlicher Betrieb mit der geteilten Übertragung sämtlicher Nutzflächen auf Dritte aufgegeben wird
- landwirtschaftliche Nutzflächen von mehr als 3.000 qm nicht allein im Hinblick auf ihre Größe einen landwirtschaftlichen Teilbetrieb bilden.

Mit der Übertragung sämtlicher Nutzflächen ihres ruhenden (verpachteten) landwirtschaftlichen Betriebs durch eine Aufteilung der Flächen und Übertragung auf ihrer Tochter und ihre beiden Enkelkinder habe die Klägerin ihren Betrieb durch die Verteilung der Einzelflächen aufgegeben. Eine Betriebsaufgabe liege daher insbesondere dann vor, wenn im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge die Betriebsgrundstücke auf mehrere nicht mitunternehmerisch verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden oder nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden. Mit der Übertragung der einzelnen Flächen auf die Beschenkten wurde der landwirtschaftliche Betrieb der Klägerin seiner Existenzgrundlage vollständig entzogen und hörte als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens auf zu bestehen. Den Beschenkten wurden entgegen der Auffassung des Finanzgerichts daher keine Betriebe oder Teilbetriebe übertragen, die gem. § 6 Abs. 3 EStG hätten fortgeführt werden können.

Ein Teilbetrieb setzt einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten, organisch geschlossenen Teil eines Gesamtbetriebs voraus, der für sich allein lebensfähig ist. Lebensfähig ist ein Betriebsteil aber nur dann, wenn er seiner Struktur nach als Grundlage für eine eigenständige betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen geeignet ist. Es muss demzufolge eine gewisse Eigenständigkeit dieses Betriebsteils bestehen. Der Betriebsteil muss eine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen eines Gesamtbetriebs bilden und als ein eigenständiges Unternehmen bestehen können. Ein einzelnes Wirtschaftsgut, insbesondere ein landwirtschaftliches Grundstück, bildet jedoch grundsätzlich keinen Teilbetrieb. Dies gilt vor allem dann, wenn das Grundstück im Rahmen eines bereits bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bewirtschaftet wird. Die Bezugsgröße von 3.000 qm kann allein auch nicht als Größenmerkmal zur Annahme eines Teilbetriebs genügen, da dies lediglich als ein Indiz dafür herangezogen werden kann, ob eine landwirtschaftlich genutzte Fläche überhaupt einen landwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts darstellen kann.

Bemessung der Umsatzsteuer bei Leistungen mit verschiedenen Umsatzsteuersätzen

Im Umsatzsteuerrecht stellt sich bei mehrgliedrigen Leistungen regelmäßig die Frage, ob diese Leistungen als eine Einheit zu betrachten sind oder es sich um getrennte voneinander selbständige Leistungen handelt? Handelt es sich um eine einheitliche Leistung und ist eine der Leistungen als Hauptleistung zu qualifizieren stellt sich die Frage, ob die angegliederten Nebenleistungen als unselbständige Bestandteile in Bezug auf ihre umsatzsteuerliche Behandlung stets auch das Schicksal der Hauptleistung teilen?

Die Beantwortung dieser Fragen ist bedeutsam für die sog. „gemischten Leistungen“, deren Bestandteile teilweise von der Umsatzsteuer befreit sind oder teilweise einem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Mit der Frage, ob eine einheitliche Leistung, die aus mehreren Bestandteilen besteht, unterschiedlichen Steuersätzen unterworfen werden darf, war der Europäische Gerichtshof (EuGH) befasst. In seinem Urteil v. 18.1.2018, C – 463/16, DStR 2018, S. 246 – „Stadion Amsterdam“ – hatte der Kläger als Betreiber des Fußballstadions Ajax Amsterdam Arena das Stadion für Fußballspiele und andere Events (Musikveranstaltungen) angeboten. Außerdem befand sich in dem Komplex ein Fußballmuseum. Im Zusammenhang mit einer entgeltlich durchgeführten Besichtigungstour wurde neben einem geführten Stadionrundgang auch ein nicht geführter Museumsbesuch angeboten. Die Teilnehmer hatten dabei die Möglichkeit nach dem Stadionrundgang auch das Fußballmuseum zu besuchen. Ein Museumsbesuch ohne Teilnahme am Stadionrundgang war nicht möglich.

Der Stadionrundgang unterlag nach niederländischem Umsatzsteuerrecht einem ermäßigten Steuersatz. Der Kläger wandte daher auf die Eintrittsgelder den ermäßigten Steuersatz an. Eine Außenprüfung beurteilte die angebotenen Leistungen demgegenüber als eine einheitliche Dienstleistung, die dem Regelsteuersatz unterworfen wurde.

Das oberste Gericht der Niederlande entschied, dass es sich um den Stadionrundgang und den Museumsbesuch zwar um eine einheitliche Leistung handelt, diese aber nicht zum Zweck der Anwendung eines besonderen Mehrwertsteuersatzes auf einen Bestandteil dieser Leistung aufgespalten werden könne. Die Frage, ob diese einheitliche Leistung dem Regelsteuersatz unterliege oder in Regelsteuersatz und ermäßigten Steuersatz aufzuteilen sei, legte das niederländische Gericht dem EuGH zur Entscheidung vor.

Der EuGH entschied, dass eine einheitliche Leistung nicht unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen kann. Vielmehr sei von einer einheitlichen Leistung auszugehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige wirtschaftlich untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Jeder Umsatz ist in der Regel als eine eigene, selbständige Leistung zu betrachten und darf als ein Umsatz, der wirtschaftlich eine einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Empfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Hierbei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

Im Ergebnis bleibt dabei festzuhalten, dass sich das gesamte umsatzsteuerliche Schicksal, auch der Nebenleistungen, nach der jeweiligen Hauptleistung richtet. Danach darf eine einheitliche Leistung nur einem ermäßigten Steuersatz unterliegen, nämlich dem der Hauptleistung.

Der vom EuGH entschiedene Fall hat weittragende Auswirkung in der Praxis, die auch den Bereich der Land- und Forstwirtschaft betrifft. So kann dies bedeuten, dass bei einer Betriebsverpachtung die in der Hauptleistung in der steuerfreien Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen und Gebäude besteht, auch die mit verpachteten Einrichtungsgegenstände, wie Betriebsvorrichtungen in Gebäuden und das Inventar als Nebenleistung zur steuerbefreiten Hauptleistung entgegen der Vorschrift des § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ebenfalls steuerfrei gestellt sind. Bislang gilt hier ein gesetzliche Aufteilungsgebot, demzufolge die mit verpachteten Einrichtungsgegenstände mit ihren Pachtanteilen dem Regelsteuersatz unterliegen.

Diese Rechtsentwicklung und die aus der EuGH Entscheidung folgenden Konsequenzen haben auch auf andere Leistungsbereiche erhebliche Auswirkungen und müssen für die Praxis weiter beobachtet werden.

Steuerneutrale Übertragung von Mitunternehmeranteilen aus einkommensteuerrechtlicher und erbschaftsteuerrechtlicher Sicht

Im Ausschuss wurde abschließend über die neuere Rechtsprechung zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen diskutiert, die im Hinblick auf die steuerlichen Folgen in der Einkommensteuer anders behandelt werden als im Erbschaftsteuerrecht und in der Praxis zu Irritationen führt.

Voraussetzung für eine gem. § 6 Abs. 3 EStG steuerneutrale Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist, dass neben dem Gesamthandsvermögen auch das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen anteilig mit übertragen wird. Werden – wie in der Praxis häufig – etwa Anteile an einer Kommanditgesellschaft unter der aufschiebenden Bedingung übertragen, dass das dingliche Eigentum erst mit der Eintragung der Beteiligung ins Handelsregister übergehen soll, kann dies dazu führen, dass die Beteiligung und das Sonderbetriebsvermögen zu unterschiedlichen Übertragungstichtagen beim Begünstigten als Rechtsinhaber ankommen. Das Finanzgericht Köln hat in seinem Urteil v. 29.6.2017 – 7 K 1654/16, DStRE 2018, S. 741 in einem solchen Fall angenommen, dass in den Fällen, in denen das Sonderbetriebsvermögen aus zivilrechtlicher Sicht vor der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft auf den Begünstigten übergegangen ist, eine schenkungsteuerrechtliche Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG nicht möglich ist. Zu diesem Urteil ist Revision unter dem Az: BFH, II R 38/17 anhängig.

Im Ausschuss wurden Lösungsansätze über notarielle Vereinbarungen bei der Übertragung von Kommanditanteilen erörtert und mögliche Konsequenzen der Rechtsprechung für die Praxis.