

Berichte über die Ausschusssitzungen im Rahmen der Frühjahrstagung der Deutschen Gesellschaft für Agrarrecht, 29.-30. April 2021, online

C. Ausschuss für landwirtschaftliches Steuerrecht

RA Hans-Josef Hartmann, Ausschussvorsitzender (*)

1. Steuergesetzgebung mit Auswirkungen auf die Land- und Forstwirtschaft

Zentraler Punkt der Erörterung war das zum Jahresende 2020 verabschiedete Jahressteuergesetz 2020 mit seinen für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft wichtigen gesetzlichen Änderungen, Gesetz v. 21.12.2020, BGBl. 2020 1, S. 3096.

Darin einbezogen wurden folgende Einzelvorschriften:

- Einführung einer Einschränkung der Anwendbarkeit der Umsatzsteuerpauschalierung für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen ab 2022 gern. § 24 UstG
- Regelungen zur steuerneutralen Fortführung von verpachteten landwirtschaftlichen Betrieben als Betriebsvermögen bei Realteilung und bei einer Verkleinerung von Betrieben infolge von Entnahmen, § 14 Abs. 2 und 3 EStG
- Änderungen der Regelungen zum Investitionsabzugsbetrag (IAB) und zur Sonderabschreibung nach § 7g EStG.
-

1. Einschränkung der Anwendbarkeit der Umsatzsteuerpauschalierung gem. § 24 UStG

Die Europäische Kommission hat im Februar 2020 gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren beim Europäischen Gerichtshof zur Überprüfung des Anwendungsumfangs der Umsatzsteuerpauschalierung eingeleitet, die in § 24 UStG geregelt ist. Grundlage für dieses Verfahren ist die Auffassung der Europäischen Kommission, dass die in Deutschland einheitlich für alle land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen und ohne Einschränkungen allgemein anwendbare Pauschalierung nicht mit der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) in Einklang stehe. Dieses Rechtsinstitut sei nur für die land- und forstwirtschaftlichen Unternehmer vorgesehen, für die eine Anwendung des Regelsteuersystems „besondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten“ bereite. Darüber hinaus geht die Europäische Kommission davon aus, dass der mit 10,7 % bemessene Pauschalsteuersatz den die Pauschalierung anwendenden Unternehmen steuerliche Vorteile verschaffe, die als eine unzulässige Beihilfe anzusehen seien. Zur Begründung ihrer Rechtsauffassung verweist die Kommission auf die seit dem Jahr 2007 nicht mehr angepasste Festlegung des Pauschalsteuersatzes und stützt sich hierbei auf die in den letzten Jahren vom Bundesrechnungshof in den Berichten gegenüber der Bundesregierung vorgetragene kritischen Anmerkungen in Bezug auf die Ermittlung des Pauschalsteuersatzes, die bislang nicht aufgegriffen und einer Lösung zugeführt wurden.

Parallel zu diesem Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission hat ein französischer Beschwerdeführer aus dem Wirtschaftsbereich der Tiererzeugung ein Beihilfverfahren wegen einer „unzulässigen Gewährung von steuerlichen Vorteilen“ beim Europäischen Gerichtshof anhängig gemacht, das mit dem Hinweis auf unberechtigt in Anspruch genommene Vorteile aus einem als zu hoch bemessenen Pauschalsteuersatz begründet wird. Darüber hinaus weist der französische Beschwerdeführer auf als ungerechtfertigt angesehene steuerliche Gestaltungen von Lieferketten im Sektor der Schweineerzeugung hin, die zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil anderer landwirtschaftlicher Unternehmen, insbesondere in diesem Produktionssektor in der Europäischen Union führe.

In dem laufenden Vertragsverletzungsverfahren signalisierte die Europäische Kommission ihre Bereitschaft, eine Rücknahme des Klageverfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof zu erwägen, wenn die Bundesregierung eine Einschränkung des Anwendungsumfangs der Umsatzsteuerpauschalierung gern. § 24 UStG in einem zeitnah durchzuführenden Gesetzgebungsverfahren umsetzt und sich darüber hinaus bereit erklärt, eine regelmäßige Überprüfung der Berechnungsgrundlagen zur Festlegung des Pauschalsteuersatzes vorzunehmen (Monitoring). Das parallel zum Vertragsverletzungsverfahren eingeleitete Beihilfverfahren wurde vor diesem Hintergrund ruhend gestellt bis eine Entscheidung der Europäischen Kommission in Bezug auf das Vertragsverletzungsverfahren zur Anwendung der Pauschalierung zum Abschluss gebracht wird.

Beide Verfahren sind mit weittragenden und für die landwirtschaftlichen Unternehmen nicht kalkulierbaren Risiken verbunden, wenn die Rechtsauffassung der Europäischen Kommission zur Anwendung der Vorschrift des § 24 UStG in dem förmlichen Vertragsverletzungsverfahren und im Falle des parallel betriebenen Beihilfverfahrens die Rechtsauffassung des französischen Beschwerdeführers durch ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs bestätigt werden sollte. (1)

Als Konsequenz aus den nicht abschätzbaren Folgen des weiteren Verfahrensablaufs und im Hinblick auf die von der Europäischen Kommission erklärte Bereitschaft, dem Handeln des deutschen Gesetzgebers den Vorzug gegenüber einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zu geben, wenn auf gesetzlichem Wege eine Einschränkung der Anwendbarkeit der Umsatzsteuerpauschalierung erfolgt, die den Anforderungen der Europäischen Kommission gerecht wird, sah sich die Bundesregierung zu einer Gesetzesänderung im Rahmen des § 24 UStG veranlasst.

Mit dem Jahressteuergesetz ist nunmehr eine Einschränkung der Anwendbarkeit der Umsatzsteuerpauschalierung für landwirtschaftliche Unternehmen in § 24 Abs. 1 S. 1 UStG getroffen worden, die bestimmt, dass die Pauschalierung nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn der **Gesamtumsatz des Unternehmers (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 Euro** betragen hat. Diese Einschränkung wird erstmals auf Umsätze angewendet, die **nach dem 31.12.2021** bewirkt werden.

Die daraus resultierenden Rechtsfolgen lassen sich wie folgt aufzeigen:

	2021	2022	2023
Umsatz	650.000,00 €	580.000,00 €	500.000,00 €
USt	§ 24 UStG	Regelbesteuerung § 15a UStG (positiv)	§ 24 UStG § 15a UStG (negativ)

Nach diesem Beispiel bedeutet dies, dass für die im Kalenderjahr 2021 bewirkten Umsätze von 650.000 Euro trotz des Überschreitens der Anwendbarkeitsgrenze die Umsatzsteuerpauschalierung noch uneingeschränkt in vollem Umfang in Anspruch genommen werden kann, da die Anwendbarkeit der Einschränkung erstmals für Umsätze gilt, die nach Ablauf dieses Jahres, d.h. in 2022 bewirkt werden. In 2022 ist es

umgekehrt: die Pauschalierung kann trotz Unterschreitens der Grenze nicht mehr in Anspruch genommen werden, da als Bezugsgröße die Umsätze im vorangegangenen Jahr (2021) zugrunde zu legen sind, mit denen die Anwendbarkeitsgrenze überschritten wurde. Als Folge daraus kommt es zur Berichtigung in Bezug auf die der Pauschalierung unterworfenen Umsätze dahingehend, dass aufgrund des Versagens des Vorsteuerabzugs mit dem zwangsläufigen Wechsel in das Regelbesteuerungssystem nunmehr nachträglich Vorsteuern erstattet werden können für Wirtschaftsgüter, in denen der Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG noch nicht abgelaufen ist. Der Berichtigungszeitraum beträgt für die Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern 5 Jahre, für Gebäude oder Gebäudebestandteile (Betriebsvorrichtungen) 10 Jahre.

Diese Umsatzsteuer-Berichtigungsfolgen sind daher von großer Bedeutung auch für die nachfolgende Entscheidung, ob bei einem erneuten Unterschreiten der für die Anwendbarkeit der Pauschalierung maßgeblichen Umsatzgrenze im darauf folgenden Jahr (2023) wiederum ein Wechsel zurück in die Pauschalierung sinnvoll erscheint. In diesem Falle wären wiederum Vorsteuerkorrekturen zu berücksichtigen, die durch den Wechsel zurück zum Pauschalierungssystem nunmehr nachteilig sind und zu Steuerrückzahlungen führen, wenn bei einem Unterschreiten der Anwendbarkeitsgrenze ein Wechsel zur Pauschalierung gern. § 24 UStG wieder möglich ist und auch beantragt wird. Die Wechselwirkungen einer Umsatzsteuer-Berichtigung nach § 15a UStG müssen hier bei der Beratung beachtet werden, wenn man unerwünschte negative steuerliche Folgen vermeiden will.

Die Verabschiedung des Gesetzes mit der Einschränkung der Anwendbarkeit der Umsatzsteuer-Pauschalierung für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen bedarf noch der Zustimmung der Europäischen Kommission, die damit zugleich auch eine Entscheidung über die Fortführung des beim Europäischen Gerichtshof anhängigen Vertragsverletzungsverfahrens treffen wird. Das davon unabhängige Beihilfeverfahren liegt dagegen allein in Händen des französischen Beschwerdeführers, so dass dessen Schicksal nur insofern mit dem Vertragsverletzungsverfahren verbunden ist, dass die Hoffnung bleibt, dass die Kommission bei einem positiven Votum für eine Klagerücknahme auch dem französischen Beschwerdeführer empfehlen wird, seinerseits auch das Beihilfeverfahren durch eine Klagerücknahme zu beenden. Die noch ausstehenden Entscheidungen bleiben daher abzuwarten.

Im Zuge der von der Europäischen Kommission verlangten regelmäßigen Überprüfung des Pauschalsteuersatzes (Monitoring) erwägt die Bundesregierung nunmehr, noch vor Ablauf der Legislaturperiode auch eine Anpassung des Pauschalsteuersatzes und seine Reduzierung von bisher 10,7 % auf 9,6 % in einem noch laufenden Gesetzgebungsverfahren umzusetzen. Ob es zu einem entsprechenden Gesetzesbeschluss noch in dieser Legislaturperiode kommt, ist allerdings noch ungewiss.

2. Realteilung von in einer Mitunternehmerschaft verpachteten landwirtschaftlichen Betrieben und Betriebsverkleinerungen, § 14 Abs. 2 und 3 EStG

Die Vorgeschichte für die gesetzlichen Änderungen findet ihre Begründung in der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Mit den beiden Urteilen vom 17.5.2018 VI R 66/15, DStR 2018, S. 2135 und VI R 73/15, BFH/NV 2018, S. 1249 hat der Bundesfinanzhof in Abweichung von der bisher geltenden Verwaltungsauffassung, die zuletzt im BMF Schreiben v. 19.12.2018, BStBl. 2019 1, S. 7, dort unter Tz. 14 („Realteilungserlass“) vertreten wurde, entschieden, dass im Falle der Realteilung eines verpachteten Betriebs dem übernehmenden Mitunternehmer kein Verpächterwahlrecht zusteht, wenn er das im Wege einer Realteilung erhaltene landwirtschaftliche Grundstück lediglich weiter in der Verpachtung belässt. Eine Aufteilung des in einer Mitunternehmerschaft gebundenen Verpächterwahlrechts auf die Realteiler lehnt der Bundesfinanzhof ab. Als Konsequenz folgt daraus, dass ein verpachteter Betrieb, der durch Übertragung unter Lebenden oder von Todes wegen auf eine Mehrzahl von Erben übergeht und von diesen im Rahmen einer Mitunternehmerschaft als Verpachtungsbetrieb fortgeführt wird, im Zuge einer Realteilung zwangsweise aufgegeben wird, wenn und soweit der ausscheidende Mitunternehmer nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Verpachtungsbetriebs in seiner Hand fortführt. Die durch die zwangsweise eintretende Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven sind als laufender und nicht begünstigter Gewinn von der Mitunternehmerschaft zu versteuern.

a) Betriebsfortführungsfiktion bei Realteilung von in einer Mitunternehmerschaft fortgeführten verpachteten Betrieben, § 14 Abs. 3 EStG

Mit der inhaltlichen Neufassung des § 14 Abs. 3 EStG wird nunmehr die Zielsetzung verfolgt, entgegen der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Wege einer **gesetzlichen Fiktion** zu bestimmen, dass in Fällen einer Realteilung bei der ein Mitunternehmer verpachtete landwirtschaftliche Flächen übernimmt, in Bezug auf diese Verpachtungsflächen stets Betriebsvermögen erhalten bleibt. Dies bewirkt, dass ein aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidender Mitunternehmer insoweit einen Betrieb in seiner Hand begründet und dass der die landwirtschaftlichen Flächen übernehmende Mitunternehmer das auf diese Flächen bezogene Verpächterwahlrecht fortführt. Die Regelung des § 14 Abs. 3 EStG gilt ausschließlich in Fällen einer Realteilung und bestätigt damit die bisherige Verwaltungsauffassung nunmehr in Gestalt einer gesetzlichen Fiktion.

Dabei kommt es weder auf die Größe des verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks an, noch darauf, ob dieses aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines einzelnen Mitunternehmers auf den nachfolgenden Eigentümer im Wege der Realteilung übertragen wird. Damit können aus einer Realteilung zugeordnete verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke auch dann Betriebsvermögen sein, wenn die Fläche unterhalb der Schwelle von 3.000 qm (30 ar) liegt, die bislang nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung stets als Untergrenze zur Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und damit als Betriebsvermögen (verkleinerter Restbetrieb) angenommen wird.

Das Verpächterwahlrecht bleibt in der Hand des aus der Mitunternehmerschaft durch eine Realteilung ausscheidenden Mitunternehmers erhalten und eine Zwangsbetriebsaufgabe auf der Ebene der Mitunternehmerschaft wird ausgeschlossen. Damit ist die Dispositionsbefugnis des Eigentümers und seine unternehmerische Privatautonomie gestärkt, denn nur er kann darüber entscheiden, ob er den übernommenen Verpachtungsbetrieb weiter fortführt oder ihn unter Auflösung der stillen Reserven, die er dann zu versteuern hat, aufgibt. Ein in der Vorschrift des § 14 Abs. 3 EStG aufgenommener Hinweis auf die Anwendung des § 16 Abs. 36 EStG sichert die Anwendung der für die Annahme einer Betriebsaufgabe geltenden Regelungen.

Aufgrund dieser Rechtsänderungen ist eine Übergangsregelung notwendig, die in § 52 Abs. 22c EStG geregelt ist. Danach wird als Grundsatz bestimmt, dass die Neufassung des § 14 Abs. 3 EStG erstmals anzuwenden ist, wenn die Realteilung einer Mitunternehmerschaft über verpachtete landwirtschaftliche Grundstücke und Betriebe und die damit verbundene Übertragung an den übernehmenden Mitunternehmer nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses, d.h. nach dem 16.12.2020, erfolgt ist. Zum Rechtsschutz für bereits in der

Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte, die von den Folgen der BFH-Urteile vom 17.5.2018 betroffen sind, gilt, dass § 14 Abs. 3 EStG nur auf **unwiderruflichen Antrag** des jeweiligen übernehmenden Mitunternehmers anwendbar ist, der die Fiktion der Betriebsfortführung unter Beibehaltung der Buchwerte in Anspruch nimmt. Wird dieser Antrag nicht gestellt, so treten die aus den genannten BFH-Urteilen eintretenden Rechtsfolgen einer Zwangsbetriebsaufgabe mit der Versteuerung der stillen Reserven als laufendem Gewinn ein. Wird der Antrag gestellt, so ist er dem für die Mitunternehmerschaft zuständigen Finanzamt einzureichen.

b) Verkleinerung des Betriebsvermögens von selbst bewirtschafteten Betrieben, § 14 Abs. 2 EStG

Neben einer Regelung im Falle einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft bezogen auf verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke und Betriebe sah der Gesetzgeber sich veranlasst, im Kontext der Neuregelung des § 14 Abs. 3 EStG auch eine generelle Klarstellung der steuerrechtlichen Rechtsverhältnisse im Hinblick auf eine Verkleinerung von selbst bewirtschafteten Betrieben zu treffen, die durch Abverkäufe von Flächen oder Entnahme von Flächen eintritt. Auch hier musste in der Folge auch eine Entscheidung über die für die Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes geltende Schwelle von 3.000 qm (30 ar) als Untergrenze getroffen werden.

Im Rahmen eines neu gefassten § 14 Abs. 2 EStG gilt nunmehr, dass eine bloße Betriebsverkleinerung durch Abverkäufe von Flächen oder Entnahme von Flächen nicht zwangsweise zu einer Betriebsaufgabe und der Versteuerung der stillen Reserven führen, sondern die im Betrieb verbleibenden Flächen weiterhin land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen in Gestalt eines verkleinerten Restbetriebes darstellen.

Mit der Neufassung des § 14 Abs. 2 EStG wird damit zugleich das Ziel erreicht, die unterschiedliche Behandlung von selbst bewirtschafteten und verpachteten Betrieben nunmehr zu vereinheitlichen. Die Verkleinerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs allein führt nicht zu einer Betriebsaufgabe, wenn in dem verbleibenden („Rest“-) Betrieb noch land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen verbleiben, die „zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren i.S. des § 13 EStG zu dienen bestimmt“ sind. Mit der aus dem Bewertungsrecht abgeleiteten Begriffsbestimmung einer Wirtschaftsfläche, die damit zugleich auch Bestandteil des bewertungsrechtlichen Wirtschaftsteils des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist, erlangt das Merkmal „zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren ... zu dienen bestimmt“ nunmehr auch in der Einkommensteuer eine Bedeutung für die dort vorzunehmende Zuordnung zum Betriebsvermögen nach § 13 EStG.

Auf einen bestimmten Mindestumfang von land- und forstwirtschaftlichen Flächen kommt es auch in dieser Vorschrift nicht an. Es genügt das Vorhandensein mindestens einer Fläche mit einer der Landwirtschaft dienenden Funktion. Damit kann das Bestehen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und damit Betriebsvermögen im einkommensteuerrechtlichen Sinne auch unterhalb einer Schwelle von 3.000 qm (30 ar) anzunehmen sein, wenn und solange eine zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren geeignete Fläche noch vorhanden ist, auch wenn sie zeitweise oder dauerhaft nicht genutzt wird und keine anderweitige Nutzungsfunktion erhalten hat. Verbleibt im Rahmen einer Betriebsverkleinerung jedoch keine land- und forstwirtschaftliche Fläche, sondern lediglich z.B. ein Mietwohngrundstück oder Flächen, die einer anderen Nutzungsfunktion zugeführt wurden (z.B. Nutzung als Lagerplatz für Gewerbe, Flächen, die der Energieerzeugung dienen), so hat diese Form einer Betriebsverkleinerung allerdings eine Zwangsbetriebsaufgabe zur Folge. Es sei denn, die vorhandenen Flächen sind Bestandteil eines Gewerbebetriebes. Ansonsten kann nur eine Veräußerung oder Entnahme der gesamten landwirtschaftlichen Flächen ohne Verbleib einer Restfläche oder eine ausdrückliche Betriebsaufgabenerklärung zu einer Betriebsaufgabe führen. Der Hinweis auf die Vorschrift des § 16 Abs. 36 EStG sichert auch hier die Anwendung der für die Annahme einer Betriebsaufgabe geltenden Regelungen.

3. Änderung der Regelungen zum Investitionsabzugsbetrag (IAB) und zur Sonderabschreibung nach § 7g EStG

Der Anlass für die im Anwendungsbereich des § 7g EStG vorgenommenen Gesetzesänderungen liegt einerseits in den durch die höchstrichterliche Rechtsprechung herbeigeführten weiteren Konkretisierungen zur Auslegung des Anwendungsumfanges dieses steuerrechtlichen Förderinstruments und im Bedarf nach einer Vereinheitlichung der für die Anwendung maßgeblichen Betriebsgrößenmerkmale. Hierbei berücksichtigt der Gesetzgeber neben einer Erweiterung der begünstigten Investitionsmöglichkeiten aber auch Einschränkungen in der Rechtsanwendung.

a) Begünstigte Wirtschaftsgüter

Die Gesetzesänderung berücksichtigt zunächst eine Erweiterung der möglichen Verwendung von angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern bei Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages im Rahmen des § 7g EStG. Waren bislang nur die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mehr als 90 %, im Betrieb genutzt werden, ist der Anwendungsbereich nunmehr auch auf in diesem Zeitraum **vermietete Wirtschaftsgüter** erweitert worden.

Die Dauer der Vermietung ist unmaßgeblich, so dass von der Begünstigung auch angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter erfasst werden, die auch längerfristig und über einen Zeitraum von mehr als 3 Monaten vermietet werden. Der Gesetzgeber will mit dieser Erweiterung der Förderung eine größere Flexibilisierung der Anwendbarkeit des § 7g EStG erreichen und strittige Abgrenzungsfragen in der Nutzung der durch diese Vorschrift begünstigten Wirtschaftsgüter vermeiden.

Eine Vermietung setzt eine entgeltliche Nutzungsüberlassung voraus. Somit liegt eine nicht begünstigte Verwendung bei einer privaten Nutzung des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts vor, aber auch eine weniger als 90 % im Umfang umfassende eigenbetriebliche Nutzung sowie eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung in einem anderen Betrieb, selbst wenn es sich um einen anderen Betrieb desselben Unternehmers handelt, wäre steuerschädlich.

b) Begünstigte Investitionskosten

Die nach § 7g EStG begünstigten Investitionskosten konnten bislang nur in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen und steuermindernd geltend gemacht werden. Im Interesse einer Erweiterung der Investitionsförderung und zur Stärkung der Liquidität der anspruchsberechtigten Unternehmen hat der Gesetzgeber die Höhe der abzugsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nunmehr auf **50 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöht.

c) Einführung einer einheitlichen Gewinngrenze

Die bislang für die einzelnen Einkunftsarten unterschiedlichen Betriebsgrößenmerkmale, die für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nicht überschritten werden dürfen, werden nunmehr durch eine für alle Einkunftsarten gleichermaßen geltende **einheitlichen Gewinngrenze von 200.000 Euro** ersetzt. Bislang gilt für bilanzierende Betriebe als Obergrenze der Wert des Betriebsvermögens von höchstens 2 35.000 Euro, bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ein Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von höchstens 125.000 Euro und bei Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Gewinngrenze von höchstens 100.000 Euro.

Mit dieser von der Einkunftsart unabhängigen einheitlichen Gewinngrenze will der Gesetzgeber ein zielgenaueres und in der Praxis ohne besonderen Verwaltungsaufwand anwendbares Abgrenzungskriterium für die Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschrift erreichen. Damit soll nach der Intention der Vorschrift sichergestellt werden, dass die Begünstigung ausschließlich nur von kleineren und mittleren Unternehmen in Anspruch genommen werden kann.

Maßgeblicher Zeitpunkt für das Einhalten der Gewinngrenze ist das Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge für einen Investitionsabzugsbetrag vorgenommen werden sollen.

d) Versagung der nachträglichen Inanspruchnahme eines IAB bei festgestellten Mehrergebnissen im Rahmen einer Betriebsprüfung, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG

Neben einer Präzisierung des Anwendungsbereichs der Begünstigungsvorschrift durch eine Erweiterung der begünstigten Wirtschaftsgüter und Anteils des Abzugs der begünstigten Investitionskosten hat der Gesetzgeber zugleich aber auch eine Einschränkung der Anwendbarkeit für Gestaltungen vorgesehen, die er mit der Zielsetzung des Gesetzeszwecks für unvereinbar hält. So wird durch eine Ergänzung im Wortlaut des § 7g Abs. 2 EStG die nachträglich erfolgende Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen für Investitionen in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Begünstigung bereits angeschafft oder hergestellt waren, nunmehr ausgeschlossen.

Nach dem bisherigen Wortlaut der Vorschrift kann eine nachträgliche Beantragung eines Investitionsabzugsbetrages zulässig sein, wenn die entsprechende Steuerfestsetzung verfahrensrechtlich noch änderbar ist, wie etwa bei einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO. Diese Möglichkeit wird in der Praxis im Rahmen von Betriebsprüfungen gerne dazu benutzt, die bei einer Außenprüfung festgestellten Mehrergebnisse auch noch nach Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts durch eine nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen zu kompensieren. Nach Ansicht des Gesetzgebers sei es mit der Zielsetzung der Begünstigungsvorschrift jedoch nicht vereinbar, wenn die Inanspruchnahme, und damit eine Minderung von Steuern, zeitlich nach dem Investitionszeitpunkt liegt. In diesen Fällen diene der Abzugsbetrag nicht mehr der Finanzierung von Investitionen und widerspreche dem Sinn und Zweck des § 7g EStG, die Finanzierung nur von künftigen Investitionen zu erleichtern.

Der ergänzte Gesetzeswortlaut legt als Anspruchsvoraussetzung nunmehr fest, dass das begünstigte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages noch nicht angeschafft oder hergestellt sein darf, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber sicherstellen, dass bis zum Ende der Einspruchsfrist der erstmaligen Steuerfestsetzung geltend gemachte Abzugsbeträge weiterhin für begünstigte Wirtschaftsgüter und unabhängig von einem in der Zukunft liegenden Investitionszeitpunkt verwendet werden können.

e) Versagung des Abzugs eines IAB bei Mitunternehmenschaften, wenn der Abzugsbetrag und die getätigte Investition in verschiedenen Vermögensbereichen der Mitunternehmenschaft vorgenommen werden, § 7g Abs. 7 S. 2 und 3 EStG

Mit einer weiteren Einschränkung der Anwendbarkeit der Vorschrift will der Gesetzgeber erreichen, dass die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen nur in dem Vermögensbereich eines Betriebes zulässig ist, in dem der Abzug auch erfolgt ist. Die Begünstigung soll nur demjenigen gewährt werden, der auch tatsächlich die Investition vornimmt. Davon betroffen sind Investitionen in Mitunternehmenschaften. Ist etwa ein Investitionsabzugsbetrag im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers geltend gemacht worden, so kann der Abzugsbetrag auch nur für Investitionen dieses Mitunternehmers in seinem Sonderbetriebsvermögen verwendet werden und nicht für Investitionen im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmenschaft.

Die einschränkende Regelung steht dem BFH-Urteil v. 15.11.2017, VI R 44/16, BStBl. 2019 11, S. 466 entgegen, wonach eine begünstigte Investition auch dann als rechtlich zulässig erkannt wurde, wenn bei einer Mitunternehmenschaft ein Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn und nicht vom Sonderbetriebsgewinn des später investierenden Mitunternehmers abgezogen wird und die geplante Investition sodann innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums von einem Mitunternehmer vorgenommen und in seinem Sonderbetriebsvermögen bilanziell erfasst wird.

Der Gesetzgeber hebt nunmehr die auch von der Finanzverwaltung durch Veröffentlichung des BFH-Urteils im Bundessteuerblatt 2019 zunächst für die Rechtsanwendung anerkannte und vom BFH als rechtlich zulässig erkannte Gestaltung im Rahmen des § 7g EStG wieder auf. Anders als der BFH sieht der Gesetzgeber die verschiedenen Vermögensbereiche einer Mitunternehmenschaft nicht als eine Einheit bei Anwendung der Vorschrift des § 7g EStG an, sondern schränkt deren Anwendungsbereich in diesem Punkt wieder ein. Damit stellt sich der Gesetzgeber in Widerspruch zu seiner von ihm selbst verfolgten Zielsetzung, die eine weitere Flexibilisierung der Vorschrift bezwecken soll.

f) Erweiterung der Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG

Durch eine entsprechende Änderung in § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG wird die Erweiterung der Begünstigung auf die Anschaffung oder Herstellung von **vermieteten Wirtschaftsgütern** auch für Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG gewährt. Dies gilt sodann auch für die Einführung einer neuen für alle Betriebe geltenden **einheitliche Gewinngrenze von 200.000 Euro**, die auch für Sonderabschreibungen anwendbar ist.

g) Rechtsanwendungsregelungen, § 52 Abs. 16 S. 1 und 2 EStG

Die vorgenommenen Gesetzesänderungen bedürfen mit ihren neuen Regelungsinhalten einer Rechtsanwendungsregelung, die aufgrund des in der Landwirtschaft maßgeblichen abweichenden Wirtschaftsjahres als Regelwirtschaftsjahr zweistufig eingerichtet worden ist.

Als Grundsatz gilt, dass die Gesetzesänderungen erstmals für Investitionsabzugsbeträge und von Sonderabschreibungen anzuwenden sind, die in **nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren** in Anspruch genommen werden. Bei **dem Kalenderjahr abweichenden**

Wirtschaftsjahren gern. § 4a EStG (land- und forstwirtschaftliche Betriebe) ist den Betrieben die Möglichkeit eingeräumt worden, die neue **einheitliche Gewinngrenze von 200.000 Euro erst in Wirtschaftsjahren zu berücksichtigen, die nach dem 17.7.2020 enden**. Dieses Datum bezieht sich auf die Beschlussfassung des Regierungsentwurfs des Gesetzes.

Mit dieser Regelung erreicht man, dass für das am 30.6.2020 endende Wirtschaftsjahr 2019/2020 in der Landwirtschaft noch die bisherigen Betriebsgrößenmerkmale unter Einbeziehung des Wirtschaftswerts/Ersatzwirtschaftswerts als Beurteilungsmaßstab herangezogen werden können. Diese Anwendungsmöglichkeit kann allerdings für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen und von Sonderabschreibungen nur einheitlich geltend gemacht werden.

Die einschränkenden Regelungen zur Verwendung von nachträglich in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträgen bei Feststellung von Mehrergebnissen im Rahmen von Betriebsprüfungen, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG, und für Investitionen in Mitunternehmenschaften, § 7g Abs. 7 S. 2 und 3 EStG, sind allerdings erstmalig anzuwenden für Investitionsabzugsbeträge, die in den nach dem 31.12.2020 endenden Wirtschaftsjahren geltend gemacht werden, § 52 Abs. 16 S. 2 EStG.

II. Entwicklungen auf dem Gebiet der Steuerrechtsprechung

Im Rahmen der Ausschussarbeit wurden die neuen Entwicklungen im Rahmen der höchstrichterlichen Rechtsprechung erörtert und zur Auswahl für die Vorbereitung des Agrarrechtsseminars in Goslar zusammengestellt. Einzelheiten werden in der künftigen Berichterstattung und durch gesonderte Beiträge angesprochen.

III. Optionsmodell für Personenhandelsgesellschaften zur Besteuerung nach Körperschaftsteuerrecht

Ein weiterer Diskussionspunkt war der zum Ende der Legislaturperiode von der Bundesregierung überraschend ins parlamentarische Verfahren eingebrachte „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftssteuerrechts“ (KöMoG). Dieser Gesetzentwurf beruht auf Beschlüssen des Koalitionsausschusses aus dem Jahr 2020 und vorangegangener Ansätze zur Flexibilisierung der Besteuerung von Personengesellschaften, die eine Möglichkeit erhalten sollen, optional einen Wechsel der Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln des Körperschaftssteuerrecht vorzunehmen.

Nach § 1a KStG (E) soll die Option zur Besteuerung nach Körperschaftssteuerrecht nur für Personenhandelsgesellschaften, d.h. für OHG, KG und für Partnerschaftsgesellschaften gelten, die einen Formwechsel nach § 25 UmwStG vornehmen können. Die „optierende Gesellschaft“ wird sodann für Zwecke der Besteuerung materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt, mit der Folge, dass die Tätigkeit unabhängig von ihrer Ausrichtung als Gewerbebetrieb anzusehen ist und ohne Gewährung des Freibetrages i.H.v. 24.500 Euro gern. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegt. Die optierende Gesellschaft kann allerdings nicht nach körperschaftsteuerrechtlichen Voraussetzungen als Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 KStG tätig werden.

Die Regelungen des Gesetzentwurfs sehen vor, dass diese neue Form der Besteuerung durch einen unwiderruflichen Antrag vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden kann und der Zustimmung aller Gesellschafter der Personengesellschaft bedarf. Zivilrechtlich bleibt der Status der Personengesellschaft unberührt.

Wenn die Voraussetzungen der §§ 25 i.V.m. 20 bis 23 UmwStG erfüllt sind, erfolgt bilanzsteuerrechtlich ein Formwechsel zum Buchwert mit der Maßgabe, dass ein Rückbehalt von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs der Personengesellschaft untersagt ist. Bezogen auf das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter gilt, dass es zur Vermeidung einer steuerpflichtigen Entnahme, § 6 Abs. 5 S. 2 EStG, auf die optierende Gesellschaft übertragen werden muss, soweit beim Rückbehalt von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens keine Betriebsaufspaltung begründet wird. Diese setzt eine sachliche und persönliche Verflechtung des Besitzerunternehmens mit dem Betriebsunternehmen im Rahmen einer Nutzungsüberlassung von Grundstücken und Gebäuden voraus.

Nach § 1a Abs. 4 KStG (E) besteht auf Antrag auch die Möglichkeit einer Rückkehr zur Besteuerung als Personengesellschaft (Rückoption). Diese wird als formwechselnde Umwandlung nach § 9 UmwStG behandelt. Die Besteuerung nach den Grundsätzen des Körperschaftssteuerrechts endet sonst spätestens in dem Zeitpunkt, in dem die Gesellschaft ihren zivilrechtlichen Status durch Umwandlung oder Liquidation ändert.

Die Rechtsstellung der Gesellschafter gleicht der eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft: die Gesellschafter erzielen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und unterliegen dem Teileinkünfteverfahren und dem Kapitalertragssteuerabzug.

Der Gesetzentwurf soll bereits ab dem 1.1.2022 in Kraft treten. Im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens sind allerdings eine Vielzahl von offenen Rechtsfragen erörtert worden, die bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zu klären sind. Derzeit ist der Ausgang der parlamentarischen Beratungen offen und damit auch, ob das Gesetz noch vor Abschluss der Legislaturperiode nach der bereits getroffenen Beschlussfassung im Bundestag auch vom Bundesrat angenommen wird oder am Ende der parlamentarischen Diskontinuität unterfällt.

Der Ausschuss wird die weitere Entwicklung beobachten und die Folgen für die Praxis erörtern, wenn es noch zur Umsetzung dieses Gesetzgebungsverfahrens und einem Gesetzesbeschluss kommt.

*) Geschäftsführer des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V., H LBS, Berlin

1) Vgl. *Glas*, Drohen jetzt Nachzahlungen?, in: DLG Mitteilungen 2/2020, S. 32 ff.