

Aktuelle Gesetzgebung sowie Gesetzgebungsvorhaben

A. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹

Nach der inzwischen gefestigten Rspr.² können Billigkeitsentscheidungen wie die Zustimmung zur Wahl eines abweichenden Wj oder zur abweichenden Bewertung von Feldinventar und stehender Ernte nach der Rechtslage vor den EStR 2012 mit der Steuerfestsetzung verbunden werden. Hierbei war aber bislang zu beachten, dass diese Billigkeitsregelungen nicht vom Vorbehalt der Nachprüfung eines Steuerbescheids erfasst wurden und die i.R.d. unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheids erteilte Zustimmung nur unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO aufzuheben oder zu ändern waren. Für das FA führte diese Rspr. zu unkontrollierbaren Auswirkungen, denn der Vorbehalt der Nachprüfung wird insb. dann ausgesprochen, wenn die Steuererklärung nur überschlägig geprüft worden ist. Bei einer solchen überschlägigen Prüfung ist für das FA nicht immer zu erkennen, ob in der Steuererklärung weitere Anträge des Stpfl. enthalten sind, die außerhalb des Besteuerungsverfahrens zu bescheiden wären.

Durch die erfolgte Änderung des § 163 Abs. 3 AO steht eine mit einer Steuerfestsetzung verbundene Billigkeitsmaßnahme stets unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, wenn

1. sie von der Finanzbehörde nicht ausdrücklich als eigenständige Billigkeitsentscheidung ausgesprochen worden ist,
2. sie mit einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) verbunden ist oder
3. sie mit einer vorläufigen Steuerfestsetzung (§ 165 AO) verbunden ist und der Grund der Vorläufigkeit auch für die Billigkeitsentscheidung von Bedeutung ist.

*Vorbehalt der Nachprüfung
wirkt jetzt auch bei
Billigkeitsentscheidungen*

¹ StModernG v. 18.7.2016 – BGBl I 2016, 1679

² BFH v. 12.7.2012 – BStBl II 2015, 175; BFH v. 7.11.2013 – BStBl II 2015, 226



Die Änderung ist für nach dem 31.12.2016 im Zusammenhang mit der Erteilung eines Steuerbescheides getroffene Billigkeitsmaßnahmen auch dann anzuwenden, wenn sie Besteuerungszeiträume oder -zeitpunkte betreffen, die vor dem 1.1.2017 abgelaufen oder eingetreten sind. Für davor ergangene Bescheide gelten die früheren Grundsätze weiter. Für Steuererklärungen, die vor dem 1.1.2017 eingereicht worden sind, richtet sich daher der Vorbehalt der Nachprüfung für Billigkeitsentscheidungen danach, ob der Steuerbescheid vor dem 1.1.2017 oder nach dem 31.12.2016 ergeht.

B. Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen³

I. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven in Wegzugsfällen (§ 6 Abs. 3 EStG und § 50i EStG)

*Die überschießende
Wirkung des § 50i EStG
wird beseitigt*

I.R.d. Kroatiengesetzes war § 50i EStG so formuliert worden, dass er allgemein und nicht nur in Fällen mit Auslandsbezug eine Aufdeckung der stillen Reserven vorgesehen hat, wenn ein Betrieb i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen worden ist⁴. Der Anwendungsbereich des § 50i EStG ist durch das o.g. Gesetz durch Neufassung des § 50i Abs. 2 EStG umfassend und rückwirkend auf Fälle mit Auslandsbezug beschränkt worden⁵.

Im Zuge einer Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 50i EStG auf Fälle mit Auslandsbezug ist in § 6 Abs. 3 EStG entspr. der bisherigen Rspr. und Verwaltungsauffassung klargestellt worden, dass eine Buchwertfortführung nach dieser Vorschrift nur in Betracht kommt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. In der Sache ist damit zu § 6 Abs. 3 EStG keine Änderung verbunden. Der BFH hat schon zu § 7 Abs. 1 EStDV, der Vorgängervorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, entschieden, dass eine Übertragung zu Buchwerten nur in Betracht kommt, wenn die stillen Reserven beim Rechtsnachfolger steuerverstrickt bleiben⁶. Das entspricht dem Rechtsgedanken der Vorschrift, der die Begünstigung der Buchwertfortführung daran

³ Gesetz v. 20.12.2016 – BGBl I 2016, 3000

⁴ Vgl. BMF v. 21.12.2015 – BStBl I 2016, 7

⁵ Vgl. BMF v. 5.1.2017 – BStBl I 2017, 32

⁶ BFH v. 19.2.1998 – BStBl II 1998, 509

knüpft, dass die Besteuerung der stillen Reserven bei dem die betriebliche Einheit fortführenden Rechtsnachfolger sichergestellt ist.

II. Abzug von Versorgungsleistungen bei beschränkt Stpfl.

Nach Auffassung des EuGH⁷ ist der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG) auch einem beschränkt stpfl. Vermögensübernehmer zu gewähren. Das BMF hat den Sonderausgabenabzug bereits im Vorgriff auf eine Gesetzesänderung auch beschränkt Stpfl. gewährt, die die Voraussetzungen für einen Abzug von dauernden Lasten des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a. F. bzw. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in der jeweils anzuwendenden Fassung erfüllen⁸. Die korrespondierende Besteuerung beim Vermögensübergeber war bislang nicht möglich, weil sich der Sonderausgabenabzug entgegen § 50 Abs. 1 EStG ausschließlich aufgrund des vorgenannten BMF-Schr. ergeben hat. Durch die jetzt vorgenommene Gesetzesänderung ist § 50 Abs. 1 S. 3 EStG so gefasst worden, dass der Sonderausgabenabzug nicht mehr vollständig, sondern mit Ausnahme des Abzugs von Versorgungsleistungen für beschränkt Stpfl. ausgeschlossen ist.

Die Auswirkungen aus dieser Gesetzesänderung ergeben sich bei demjenigen, der die Versorgungsleistungen empfängt. Dieser muss aufgrund des in § 22 Nr. 1a EStG enthaltenen Korrespondenzprinzips die Versorgungsleistungen als wiederkehrende Einkünfte versteuern, weil sie der beschränkt Stpfl. als SA abziehen kann. Diese Versteuerung ist erstmals für Versorgungsleistungen vorzunehmen, die nach dem 31.12.2016 geleistet werden.

*Auswirkungen ergeben sich
beim Empfänger der
Versorgungsleistungen*

C. Sonstige mögliche Gesetzesvorhaben

I. Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des EStG⁹

1. Tarifglättung bei Einkünften aus LuF (§ 32c EStG)

Mit der Begründung, dass die Folgen des globalen Klimawandels für die LuF Betriebe zunehmend spürbar zu massiven Ernteaussfällen und daraus resultierenden schwankenden Gewinnen geführt und darüber hinaus weitere vielfältige Gründe zu einer erheblichen Verschlechterung der Ertragslage geführt hätten, sollen die LuF Betriebe durch eine steuerliche Maßnahme entlastet

Klimawandel soll Rechtfertigung für neue Begünstigung der LuF bieten

⁷ EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13 „Grünwald“

⁸ BMF v. 18.12.2015 – BStBl I 2015, 1088

⁹ Gesetz v. 20.12.2016 – BGBl I 2016, 3045



werden. Mit einem neu gefassten § 32c EStG sollen Gewinnschwankungen in LuF Betrieben nachträglich durch eine individuelle Tarifglättung korrigiert werden. Die Tarifglättung für die Einkünfte aus LuF soll eine ausgeglichene tarifliche Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter WJ gewährleisten. Die Vorschrift ist deshalb steuersystematisch als Tarifvorschrift konzipiert und nicht wie ursprünglich vorgesehen im Bereich der Steuerermäßigungen in einem neuen § 34e EStG angesiedelt worden.

*Ab 2016 wird alle drei Jahre
eine Tarifiermäßigung
gewährt*

Die tarifliche ESt soll jeweils nach Ablauf von drei VZ (Betrachtungszeitraum) um einen in einer Nebenrechnung zu berechnenden Betrag ermäßigt werden, wenn die Summe der tariflichen ESt, die auf die stpfl. Einkünfte aus LuF i.S.d. § 13 entfällt, innerhalb des Betrachtungszeitraums höher ist als die Summe der nach bestimmten Vorgaben ermittelten fiktiven tariflichen ESt. Ist die Summe der auf die stpfl. Einkünfte aus LuF entfallenden ESt niedriger als die fiktive ESt im Betrachtungszeitraum, erhöht der Unterschiedsbetrag die festzusetzende ESt. Die Steuerermäßigung oder die Steuererhöhung findet i.R.d. Steuerfestsetzung des letzten VZ im Betrachtungszeitraum statt. Als Betrachtungszeiträume sind die VZ 2014 bis 2016, 2017 bis 2019 und 2020 bis 2022 festgelegt worden. § 32c EStG ist letztmals für den VZ 2022 anzuwenden.

*Gesetz verkündet, aber
noch nicht in Kraft getreten*

Da die verkündete Tarifglättungsregelung nach Art. 5 des Gesetzes einem Inkrafttretensvorbehalt, dass diese Regelungen entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen i.S.d. EU-Rechts darstellen, durch die EU-Kommission unterliegt, ist sie einstweilen noch nicht in Kraft getreten. Aufgrund der umfassenden Kritik an der Vorschrift (vgl. nachfolgend auch die politische Bewertung), ist diese Zustimmung alles andere als sicher.

*Neue Durchschnitts- und
Vergleichsberechnungen
sind erforderlich*

Für jeden der drei VZ innerhalb des Betrachtungszeitraums ist eine fiktive tarifliche ESt gesondert zu ermitteln, die sich unter Berücksichtigung eines gleichbleibenden Durchschnittsgewinns ergäbe. Hierzu sind die stpfl. Einkünfte aus LuF des Betrachtungszeitraums zu summieren und gleichmäßig auf die drei VZ zu verteilen. Die auf die stpfl. Einkünfte aus LuF entfallende tarifliche ESt im jeweiligen VZ ermittelt sich aus dem Verhältnis der pos. stpfl. Einkünfte aus LuF zur Summe der pos. Einkünfte. Entspr. gilt bei der Ermittlung der fiktiven tariflichen ESt. Verluste aus LuF und aus anderen Einkunftsarten werden bei dieser Berechnung nicht berücksichtigt, sie wirken sich allerdings dadurch aus, dass sie das zu versteuernde Einkommen gemindert und damit die tatsächliche Steuer des VZ, die auf die pos. Einkünfte zu verteilen ist, gemindert haben.

Bei der Ermittlung der tatsächlichen und der durchschnittlichen Einkünfte aus LuF bleiben Veräußerungsgewinne, nach § 34a begünstigte nicht entnommene Gewinne sowie Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen i.S.d. § 34b Abs. 1 und 2 außer Betracht. Da in der neuen Vorschrift derzeit keine

Einschränkung hinsichtlich eines Verlustabzugs nach § 10d EStG vorgesehen ist, kann es zu einer sachlich nicht gerechtfertigten doppelten Begünstigung desselben Verlustes kommen.

Wird ein Betrieb der LuF innerhalb des Betrachtungszeitraums aufgegeben oder veräußert, verkürzt sich der Betrachtungszeitraum entspr.; unklar ist allerdings wie in diesen Fällen die (anteilige?) tarifliche ESt zu berechnen ist. Bestehen in den genannten Fällen mehrere Betriebe der LuF und weichen die Betrachtungszeiträume dieser Betriebe voneinander ab, ist die Tarifglättung für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen. Dasselbe gilt, wenn bei Neueröffnung eines Betriebs der LuF die Betrachtungszeiträume mehrerer Betriebe der LuF voneinander abweichen. Für Mitunternehmeranteile an Betrieben der LuF gelten diese Regelungen entsprechend.

Auf Grund der Tatsache, dass die Regelung des § 32c EStG keinen Antrag erfordert und die fiktive Vergleichsrechnung von Amts wegen erfolgt, ist bei fehlender elektronischer Unterstützung alle drei Jahre eine manuelle Vergleichsberechnung erforderlich. Nicht nur wegen dieser Verkomplizierung wird die Regelung von verschiedenen Seiten kritisiert. Der Wissenschaftliche Dienst des Deutschen Bundestages hat die Vorschrift hinsichtlich ihrer Verfassungskonformität als höchstproblematisch bezeichnet. Ebenso problematisch sei die Sonderbehandlung der Berufsgruppe der Landwirte im Einkommensteuerrecht¹⁰. Auch der Bundesrat hat i.R. seiner Zustimmung zu diesem Gesetz eine EntschlieÙung gefasst, in der er feststellt, dass gegen die dreijährige Gewinnglättung für Einkünfte aus LuF Bedenken in Bezug auf die horizontale Lastengleichheit und die Folgerichtigkeit der geplanten Steuervergünstigung bestehen. Zweifel bestehen ebenfalls an dem Nutzen und an der Zielgenauigkeit dieser Steuervergünstigung. Kritisch zu beurteilen ist auch der unverhältnismäßige Bürokratieaufwand¹¹. Gleichwohl hat der Bundesrat dem Gesetz zugestimmt.

Kritik von allen Seiten konnte die Regelung nicht verhindern

Die politische Bewertung des Gesetzes durch die Niedersächsische Landesvertretung¹² fällt dementsprechend vernichtend aus: „....*Es ist weder gezielt, noch wird es irgendetwas verändern, widerspricht damit allen Grundsätzen sinnvoller Förderpolitik. Hier wurde eine Gießkannenförderung aus Mitnahmeeffekten beschlossen! Denn von der Tarifglättung profitieren keinesfalls nur die Leidtragenden der Milchkrise. Es profitieren ausnahmslos alle: Auch Ackerbaubetriebe, der Obstbau, selbst die Forstwirtschaft. Das ist dem Deut-*

Politische Bewertung des Gesetzes ist vernichtend

¹⁰ Vgl. BT-Drucks. 18/10468

¹¹ Vgl. BR-Drucks. 715/16 (Beschluss)

¹² <https://www.fuer-niedersachsen-in-berlin.de/2016/12/marktordnungsrechtliche-vorschriften-und-einkommenssteuergesetz-werden-geaendert>



schen Bauernverband nur recht: denn er fordert dies seit langem und begründet das mit einer angeblichen „Sonderrolle“ der Landwirtschaft. Die allerdings ist frei erfunden: „klima- und marktbedingte Schwankungen der Erträge“ treffen z.B. auch die Eisdiele, den Biergarten und das Tourismusgewerbe. Es ist zweifelhaft, dass mit dieser Tarifglättung der verfassungsmäßige Grundsatz der Gleichbehandlung gewahrt wird. Absehbar hingegen ist, dass dieser Präzedenz- und Sündenfall Begehrlichkeiten Anderer wecken wird. Nicht einmal mit sozialen Argumenten lässt sich diese Steuerregelung rechtfertigen: Von einer Tarifglättung profitieren – aufgrund der Steuerprogression – vor allem Betriebe mit höherem Einkommen. Will man hingegen den kleinen und mittleren landwirtschaftlichen Betrieben helfen, wäre die Anhebung der Freibeträge sinnvoller. ...“. Dem ist aus meiner Sicht nichts hinzuzufügen. Im Übrigen bleibt abzuwarten, ob § 32c EStG einer EU-beihilferechtlichen Überprüfung standhält.

Tarifglättung nach § 32c EStG-neu

- kein Wegfall der Gewinnverteilung nach § 4a EStG
- dreijähriger Glättungszeitraum (2014–2016; 2017–2019; 2020–2022)
- zeitliche Befristung: Berechnung für 2016, 2019, 2022
- Steueranrechnung, soweit Tarifglättung höher als Steuer im VZ 2016...
- kein Antrag; ggf. auch Steuererhöhung durch Glättung
- begünstigt = alle Einkünfte aus LuF (ohne §§ 14, 34; § 34a; § 34b EStG)
- Vergleichsberechnung für Glättungszeitraum:
 - Schritt 1: tats. anteilige Steuer auf LuF (ggf. ohne §§ 14, 34; § 34a; § 34b)
 - Schritt 2: fiktive Ermittlung durchschn. VZ-Einkünfte aus LuF (ohne Sondereink.)
 - Schritt 3: fiktive Steuerberechnung mit durchschn. VZ-Einkünften
 - Schritt 4: Differenz tats./fiktive Gesamtsteuer = Glättung (ggf. Anrechnung)

2. Anrechnung der bei der Tarifglättung nicht zum Abzug gebrachten Beträge (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG)

Tarifglättung kann auch zu Steuererstattungen führen

Im Zusammenhang mit der Tarifglättung nach § 32c EStG ist eine Regelung in § 36 Abs. 2 EStG aufgenommen worden, dass ein aufgrund der Tarifglättung nicht zum Abzug gebrachter Unterschiedsbetrag wie ESt-Vorauszahlungen oder anrechenbare Steuern direkt ausgezahlt wird. Durch die Regelung wird sichergestellt, dass es im letzten VZ eines Betrachtungszeitraums nicht dadurch zu willkürlichen Ergebnissen kommen kann, dass die Auswirkung der Tarifglättung davon abhängt, ob in diesem letzten VZ eine ESt, die größer als 0 EUR ist, festgesetzt wird. Dies wird dadurch erreicht, dass für die Fälle,



in denen der Unterschiedsbetrag höher ist als die tarifliche ESt, der überschießende Betrag im Wege der Anrechnung zum Abzug gebracht und gem. § 36 Abs. 4 S. 2 EStG erstattet wird.

3. Weitere Maßnahmen zur Unterstützung von luf Betrieben

Die Bundesregierung hatte zunächst weitere Maßnahmen zur steuerlichen Entlastung von luf Betrieben geplant. Diese Initiativen wurden jedoch zugunsten der unter Nr. 1 genannten Tarifglättung nach § 32c EStG nicht weiterverfolgt. Es handelte sich folgende Entlastungsregelungen:

a) Kein Freibetrag zur Schuldentilgung (§ 14a Abs. 5 EStG)

Der frühere Freibetrag für die Tilgung von betrieblichen Schulden sollte in modifizierter Form wieder eingeführt werden. Für den Fall, dass ein Stpfl. nach dem 31.12.2014 und vor dem 1.1.2020 Teile des zu einem luf Betrieb gehörenden Grund und Bodens veräußert und den Veräußerungserlös zur Tilgung betrieblicher Schulden dieses luf Betriebs verwendet, sollte der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn unter verschiedenen Voraussetzungen auf Antrag des Stpfl. für alle diese Veräußerungen innerhalb dieses Zeitraums bis zu einem Betrag von insgesamt 150.000 EUR nicht zur ESt herangezogen werden. Die Regelung sollte sich nur auf den nackten Grund und Boden ohne die damit im Zusammenhang stehenden WG (z.B. Gebäude und Aufwuchs) und Nutzungsbefugnisse beziehen. Außerdem sollte die Gewährung des Freibetrags davon abhängen, dass:

1. im Wj der Veräußerung keine Überentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 4a S. 2 getätigt wurden, und
2. der veräußerte Grund und Boden vor und nach der Veräußerung jeweils mindestens 36 Monate ununterbrochen landwirtschaftlich genutzt wird, und
3. der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn i.S.v. Abs. 1 S. 3 ganz oder teilweise innerhalb von sechs Monaten nach dem Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahren nachweislich zur Tilgung der im Zeitpunkt der Veräußerung bestehenden betrieblichen Verbindlichkeiten dieses luf Betriebs verwendet wird, oder
4. der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn i.S.v. Abs. 1 S. 3 ganz oder teilweise innerhalb von sechs Monaten nach dem Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahren nachweislich auf ein gesondertes Konto bei einem Kreditinstitut eingezahlt und bis spätestens



1. Januar 2020 zur Tilgung der im Zeitpunkt der Veräußerung bestehenden, aber noch nicht fälligen betrieblichen Verbindlichkeiten dieses LuF Betriebs verwendet wird.

Für den Fall, dass der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil innerhalb von 36 Monaten nach Ablauf des Wj der letzten nach Abs. 1 und 2 begünstigten Veräußerung von Grund und Boden insgesamt aufgeben oder veräußert wird, sollte die Vergünstigung für alle begünstigten Veräußerungen mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen.

Anders als bei den Vorgängerregelungen sollte es also nicht um die Tilgung von an einem bestimmten Stichtag bestehenden Altschulden gehen, sondern um eine Tilgung aktueller betrieblicher Schulden desselben LuF Betriebs.

Diese Gesetzesänderung ist vom Gesetzgeber nicht weiterverfolgt worden. Es ist aber nicht auszuschließen, dass ein derartiger Gesetzgebungsvorschlag in anderem Zusammenhang noch einmal auf die Tagesordnung kommen wird.

b) Kein Wegfall der Gewinnverteilung nach § 4a EStG

Die in § 32c EStG vorgesehene Tarifglättung und die Verteilung des Wj-Gewinns auf zwei VZ verfolgen das gleiche Ziel, nämlich Gewinnschwankungen bei den Einkünften aus LuF durch eine Verteilung auf einen längeren Zeitraum zu kompensieren. Daher war zunächst vorgeschlagen worden, § 4a Abs. 2 EStG mit Wirkung ab Wj 2016/17 wie folgt zu fassen:

„Bei LuF und bei Gewerbetreibenden, deren Wj vom Kj abweicht, gilt der Gewinn des Wj als in dem Kj bezogen, in dem das Wj endet.“

Damit entfielen die Verteilung des Wj-Gewinnes auf zwei VZ und der Gewinn des Wj würde in gleicher Weise besteuert wie bei Gewerbebetrieben mit abweichendem Wj. Die Regelung hätte für den VZ 2016 zu einer erheblichen Minderung der Steuerlast geführt, weil nur die Hälfte (bzw. ein anderer Anteil) des Gewinns des Wj 2015/16 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen wäre. Außerdem hätte sich dies auch auf die Berechnung der geplanten Tarifglättung nach § 32c EStG im ersten Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016 zugunsten der LuF ausgewirkt.

Diese Änderung ist im weiteren Gesetzgebungsverfahren – möglicherweise wegen der Befristung der Tarifglättung – nicht weiterverfolgt worden.

Einmalige Umstellung hätte zu einer Steuerpause geführt



II. Umsetzung der Rechtsprechung zu Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

Nach der inzwischen gefestigten Rspr. des BFH¹³ setzt die Berechtigung von AfA nicht immer voraus, dass der Stpfl. Eigentümer oder wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Hat der Stpfl. Aufwendungen für ein in fremdem Eigentum stehendes Gebäude getragen und darf er dieses für seine betrieblichen Zwecke nutzen, so kann er die AK oder HK als eigenen Aufwand im Wege der AfA als BA abziehen. Bilanztechnisch wird dieser Aufwandverteilungsposten wie ein WG aktiviert und abgeschrieben. Endet die betriebliche Nutzung des WG, ergibt sich daraus keine Auswirkung auf den Gewinn; ein noch nicht abgeschriebener Restbetrag der Aufwendungen wird erfolgsneutral ausgebucht.

Wird ein solches Gebäude in ein BV eingelegt, ist die AfA nach einer Einlage nach dem Teilwert zu bemessen. Die bereits vor der Einlage in Anspruch genommene AfA ist dabei nicht vom Einlagewert abzuziehen, weil die gesetzlich dafür vorgesehenen Tatbestände nicht erfüllt sind¹⁴. Dies führt letztlich zu einer doppelten Gewinnminderung, weil die einmaligen AK oder HK zunächst im Wege der Aufwandsverteilung und anschließend durch Inanspruchnahme der AfA vom Teilwert als BA abgezogen werden. Dadurch ist eine Gesetzeslücke sichtbar geworden, weil keine Gleichbehandlung mit WG besteht, die vor ihrer Einlage zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt worden sind.

Einlage zum Teilwert führt zur doppelten Gewinnminderung

Neben dem Schließen dieser Gesetzeslücke wäre es sinnvoll, auch noch eine Übergangsregelung für die Fälle zu treffen, die in der Vergangenheit höhere AfA von dem Aufwandverteilungsposten vorgenommen haben als ihnen nach der Rspr. des BFH zustand oder die von den AK oder HK einen Abzug nach § 6b, 6c EStG vorgenommen haben. Ohne eine derartige Übergangsregelung könnte die Besteuerung der stillen Reserven nur im Wege einer Bilanzberichtigung sichergestellt werden, indem der Bilanzwert für das bisher wie ein materielles WG behandelte Nutzungsrecht gewinnwirksam ausgebucht und mit dem nach neuer Rspr. zutreffenden Wert des Aufwandverteilungspostens in der ersten offenen Bilanz eingebucht wird. Die mit einer Bilanzberichtigung verbundene (ggf. nach Bilanzberichtigungsgrundsätzen

Gesetzliche Übergangsregelung wäre anzustreben

¹³ BFH v. 29.4.2008 – BStBl II 2008, 749; BFH v. 25.10.2010 – BStBl II 2010, 670 und BFH v. 19.12.2012 – BStBl II 2013, 387

¹⁴ BFH v. 9.3.2016 – BStBl II 2016, 976



rückwirkende) Zwangsaufdeckung von stillen Reserven, die in der Vergangenheit zulässig gebildet wurden, wäre m.E. unbillig. Im Übrigen fehlt dann ein Lösungsansatz für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

M.E. ist eine gesetzliche Übergangsregelung sinnvoller, die hinreichend sicherstellt, dass aufgrund der früheren Rechtslage zulässig gebildete stille Reserven künftig besteuert werden, wenn die betriebliche Nutzung des fremden WG endet. Eine solche Regelung könnte wie folgt aussehen:

„Soweit die AK oder HK für ein WG vor dem 12.6.2013 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urt. vom 19.12.2012¹⁵) abweichend vom zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum bei der Ermittlung von Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 EStG und über die AfA nach § 7 Abs. 1 S. 1 EStG hinaus als BA abgezogen worden sind oder die AK oder HK durch Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge gemindert wurden, sind die daraus resultierenden stillen Reserven an dem Zeitpunkt Gewinn erhöhend zu berücksichtigen, ab dem deren Besteuerung nicht mehr sichergestellt ist.“

Derzeit kein Gesetzgebungsverfahren in Aussicht

Derzeit ist kein Gesetzgebungsverfahren zu erkennen, in dem die Änderungen aufgenommen werden könnten. Wegen des absehbaren Endes der Legislaturperiode im Bund ist daher mit einer kurzfristigen Gesetzesänderung in diesem Punkt nicht mehr zu rechnen. Außerdem hat das BMF bereits eine Übergangsregelung im Verwaltungswege geschaffen¹⁶.

III. Anwendung der Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG?

Nach derzeitigem Kenntnisstand könnte es in absehbarer Zeit zu einer Umsetzung der aktuellen Rspr. des BFH zur Anwendung des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG und damit einer Änderung der Verwaltungsauffassung¹⁷ kommen. M.E. wären in diesem Zusammenhang grds. gesetzliche Klarstellungen und Ergänzungen sinnvoll. Gleichwohl gehe ich nicht von einer gesetzgeberischen Maßnahme aus, sondern allenfalls von einer Darstellung der Anwendungsgrundsätze in Verwaltungsschreiben¹⁸.

¹⁵ BFH v. 19.12.2012 – BStBl II 2013, 387

¹⁶ BMF v. 16.12.2016 – BStBl I 2016, 1431; zur Übergangsregelung vgl. auch Broschüre „ESt und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2016/2017“, 91

¹⁷ BMF v. 12.9.2013 – BStBl I 2013, 1164

¹⁸ Zu den möglichen Folgen einer Umsetzung der Rspr. im Bereich der LuF vgl. ausführlicher Broschüre „ESt und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2016/2017“, 54