


Anmerkung zu:	BFH 8. Senat, Urteil vom 23.11.2021 - VIII R 14/19
Autoren:	Diplom-Betriebswirt Thomas Ketteler-Eising, StB, Diplom-Finanzwirt (FH) Philipp Peplowski, LL.M., StB
Erscheinungsdatum:	28.04.2022
Quelle:	
Normen:	§ 175 AO 1977, § 18 EStG, § 6 EStG, § 16 EStG, § 20 UmwStG 2006 ... mehr
Fundstelle:	jurisPR-MedizinR 4/2022 Anm. 3
Herausgeber:	Möller und Partner - Kanzlei für Medizinrecht
Zitiervorschlag:	Ketteler-Eising/Peplowski, jurisPR-MedizinR 4/2022 Anm. 3

Verursachungsgerechte Zurechnung eines aus einem Sperrfristverstoß entstehenden Gewinns nach einer Realteilung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG

Leitsatz

Ein Gewinn i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, den ein Realteiler erzielt, weil er seinen Betrieb, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, innerhalb der Sperrfrist veräußert, ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen.

A. Problemstellung

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Mitunternehmerschaft, z.B. einer ärztlichen Berufsausübungsgemeinschaft, aus und wird er dabei nicht in Geld, sondern in Sachwerten aus dem mitunternehmerischen Vermögen abgefunden (Übertragung eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils oder von Einzelwirtschaftsgütern), dann liegt eine Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor. Die jüngere BFH-Rechtsprechung unterscheidet dabei zwischen „echter“ und „unechter“ Realteilung (BFH, Urt. v. 16.03.2017 - IV R 31/14 - BStBl II 2019, 24). Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird („echte“ Realteilung) oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet („unechte“ Realteilung; BMF-Schreiben v. 19.12.2018, BStBl II 2019, 6 Rn. 1). Durch die Realteilung wird eine Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG in Gang gesetzt. Diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. Veräußert einer der Realteiler innerhalb der Sperrfrist erhaltene Einzelwirtschaftsgüter oder tätigt er veräußerungsähnliche Handlungen (z.B. Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere BAG/Mitunternehmerschaft nach § 24 UmwStG oder in eine MVZ GmbH nach § 20 UmwStG), so sind rückwirkend auf den Auseinandersetzungszeitpunkt bei der Mitunternehmerschaft hieraus stille Reserven aufzudecken und ein Gewinn gesondert und einheitlich festzustellen.

Fraglich ist, ob dieser rückwirkend zu besteuernde Gewinn bei einer echten Realteilung (ohne das Vorliegen einer schriftlichen Gewinnverteilungsabrede für die Auseinandersetzung) allen Realtei-

lern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel oder nur dem die Sperrfrist verletzenden Realteiler steuerlich zugerechnet wird (Verursachungsprinzip).

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Streitig war die Zurechnung eines Gewinns, der aus einer die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG verletzenden Betriebsveräußerung durch einen Realteiler resultiert.

Die Klägerin (ehemalige Mitgesellschafterin) und die die Sperrfrist verletzende Realteilerin (nachfolgend: Verursacherin) waren zu gleichen Teilen an einer in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführten ärztlichen Gemeinschaftspraxis (GbR) beteiligt, die sie im Wege einer (echten) Realteilung zum 30.06.2012 beendet haben. Sie übernahmen die im Rahmen der Realteilung zugeteilten Wirtschaftsgüter jeweils zu Buchwerten in freiberufliche Einzelpraxen, in denen sie ihre ärztliche Tätigkeit nach Auflösung der GbR fortsetzten. Die Auseinandersetzungsvereinbarung vom 24.04.2012 enthielt keine Regelungen zu den Folgen einer Veräußerung oder Entnahme des Gesamthandsvermögens innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG.

Die GbR erklärte für das Jahr 2012 (Streitjahr) einen laufenden Gewinn aus der Praxistätigkeit. Das Finanzamt stellte die Besteuerungsgrundlagen erklärungsgemäß fest und rechnete der Mitgesellschafterin den laufenden Gewinn entsprechend der Gewinnverteilungsquote hälftig zu. In 2015 zeigte die Verursacherin dem Finanzamt an, dass sie ihre im Wege der Realteilung entstandene Arztpraxis zum 30.09.2013 veräußert habe. Ihres Erachtens sei für die innerhalb der Sperrfrist veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung statt des Buchwertes der gemeine Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG). Der daraus resultierende Gewinn sei nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen. Der gemeine Wert der betreffenden Wirtschaftsgüter entspreche dem späteren Veräußerungserlös.

Hierauf erließ das Finanzamt unter Verweis auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr. Den Gewinn aus dem Sperrfristverstoß rechnete das Finanzamt jeweils hälftig der Mitgesellschafterin und der Verursacherin zu. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Mitgesellschafterin wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Auch die nachfolgende Klage blieb ohne Erfolg. Hiergegen richtete sich die Revision der Mitgesellschafterin.

Der VIII. Senat des BFH gab der Revision statt und hob das finanzgerichtliche Urteil zugunsten der Mitgesellschafterin auf. Das Finanzgericht habe rechtsfehlerhaft angenommen, dass der streitgegenständliche Aufgabegewinn der Mitgesellschafterin und der Verursacherin entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hälftig zuzurechnen ist. Die Mitgesellschafterin und die Verursacherin haben die GbR im Wege einer echten Realteilung zunächst gewinnneutral beendet. Infolge der Veräußerung der Praxis durch die Verursacherin innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist auf der Ebene der GbR rückwirkend im Veranlagungszeitraum 2012 ein Gewinn entstanden, der im Streitfall bestandskräftig als Aufgabegewinn festgestellt ist. Dieser Gewinn ist, als Folge der echten Realteilung und einer nachfolgenden Betriebsveräußerung, gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein der die Sperrfrist verletzenden Realteilerin (der Verursacherin) zuzurechnen. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG besagt, dass bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen ist, die er bei der Auseinsetzung erhalten hat. Nach § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG ist § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG auch bei freiberuflichen Mitunternehmenschaften entsprechend anzuwenden.

Die aus steuerlicher Sicht offene Frage, ob es sich bei dem nach einer echten Realteilung aufgrund einer Sperrfristverletzung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG entstehenden Gewinn um einen (ggf. nicht begünstigten) Aufgabegewinn der Gesellschaft gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG oder

aber einen laufenden Gewinn auf der Gesamthandsebene handelte, konnte nach Auffassung des BFH dahinstehen (vgl. zur Einordnung als begünstigter Aufgabegewinn auf Ebene der Gesellschaft: z.B. BFH, Urt. v. 16.03.2017 - IV R 31/14 - BStBl II 2019, 24 Rn. 46; als laufender nicht begünstigter Gewinn: BMF-Schreiben v. 19.12.2018, BStBl II 2019, 6 Rn. 28). Im Streitfall sei der aus der Sperrfristverletzung resultierende Gewinn im Bescheid vom 16.04.2015 bereits bestandskräftig auf der Ebene der Gesellschaft als Aufgabegewinn festgestellt worden, denn die Mitgesellschafterin habe nur die Zurechnung des Gewinns, nicht aber die selbstständig anfechtbaren Feststellungen der Art und Höhe des rückwirkend entstandenen Gewinns angefochten.

Dieser aus der Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierende Gewinn sei, wenn der Realteiler - wie im Streitfall - seinen gesamten Betrieb veräußert, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen.

Die Frage der Zurechnung dieses rückwirkend infolge einer Sperrfristverletzung eines Realteilers entstehenden Gewinns sei in Abgrenzung zu jenen Fällen zu beantworten, in denen es bereits im Zeitpunkt der Realteilung aufgrund einer gemeinschaftlichen Entnahme eines Wirtschaftsguts durch die Realteilungsgesellschaft zur Gewinnrealisierung und zur Zurechnung dieses Gewinns nach Maßgabe der allgemeinen Gewinnverteilungsquote kommt (vgl. BFH, Urt. v. 16.03.2017 - IV R 31/14 - BStBl II 2019, 24 Rn. 42). Denn während in den Fällen der Sperrfristverletzung im Zeitpunkt der Realteilung die Voraussetzungen der Buchwertfortführung gegeben sind und erst die nachfolgende, sperrfristverletzende Handlung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG eine rückwirkende Gewinnrealisierung auslöst, erfüllen in den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG, d.h. bei einer Gewinnrealisation im Rahmen der echten Realteilung, bereits im Zeitpunkt der Realteilung nicht alle Realteiler die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung. Da dies den Realteilern bekannt ist, verwirklichen sie die Entnahme gemeinsam.

Demgegenüber handle es sich bei der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, die nach einer Realteilung zu Buchwerten (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) als Sperrfristverletzung eines Realteilers i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zu beurteilen ist, nicht um eine gemeinschaftlich verwirklichte Entnahme der Realteilungsgesellschaft. In den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG beruhe die Gewinnrealisierung auf einer der Realteilung zeitlich nachfolgenden Sperrfristverletzung eines Realteilers, die die übrigen ehemaligen Mitunternehmer nicht verhindern können. Für diesen Fall bestimmt das Gesetz, dass für das veräußerte Wirtschaftsgut nachträglich auf Ebene der Realteilungsgesellschaft der gemeine Wert angesetzt wird, wodurch ein „Mehrgewinn“ entsteht. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sieht nach seinem Wortlaut allein den rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes der betroffenen Wirtschaftsgüter vor, enthält jedoch keine Aussage zur Zurechnung des so entstehenden Gewinns. Die Regelung fingiert auch keine nachträgliche gemeinschaftliche Veräußerung des Wirtschaftsguts auf Ebene der Realteilungsgesellschaft.

Nach § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG sei bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG stelle eine Sonderregelung für die Ermittlung des Aufgabegewinns bei Mitunternehmerschaften dar. Sie schreibt nicht allein den Ansatz des gemeinen Wertes vor, sondern regele auch die Gewinnzurechnung. Die Norm rechne dem einzelnen Beteiligten im Fall der aufgabebedingten Übernahme von Wirtschaftsgütern unmittelbar das zu, was er tatsächlich erhält. Nur wenn im Rahmen der Betriebsaufgabe überhaupt kein Wirtschaftsgut von einem Beteiligten übernommen würde, sondern alle Wirtschaftsgüter zur Veräußerung kämen, sei dem einzelnen Beteiligten ein Anteil am Aufgabegewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Dementsprechend sei § 16

Abs. 3 Satz 8 EStG als spezielle Gewinnzuweisungsnorm zu verstehen, die die Gewinnverteilung vom allgemeinen Gewinnverteilungsmaßstab loslöst.

Die spezielle Gewinnzuweisungsnorm des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG findet nach Auffassung des BFH auch auf rückwirkende Sperrfristverstöße in den Fällen der echten Realteilung und einer nachfolgenden Betriebsveräußerung Anwendung. Der die Sperrfrist verletzende Realteiler ist so zu stellen, als habe er seine unternehmerische Tätigkeit bereits im Zeitpunkt der Realteilung unter Aufdeckung der in den von ihm übernommenen Wirtschaftsgütern des ehemaligen Gesamthandsvermögens ruhenden stillen Reserven aufgegeben. Ihm ist unmittelbar das zuzurechnen, was er im Rahmen der Realteilung erhalten hat. Um den Gewinn aus der Sperrfristverletzung zu ermitteln, ist den für die sperrfristverhafteten Wirtschaftsgüter nachträglich anzusetzenden gemeinen Werten das Kapitalkonto des Realteilers gegenüberzustellen, wie es sich auf Grundlage der Kapitalkontenanpassung ergeben hat, um den Sperrfristverletzungsgewinn zu ermitteln. Der die Sperrfrist verletzende Gesellschafter versteuert damit jene stillen Reserven, die er einerseits im Zuge der Realteilung übernommen und andererseits selbst durch sein Verhalten realisiert hat. Der (rückwirkend) entstehende Gewinn ist dem veräußernden Realteiler danach allein zuzurechnen. Ohne diese spezielle Gewinnzuweisungsnorm bei einem Sperrfristverstoß käme es zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten (vgl. Crezelius, FR 2002, 805).

Die Frage, ob der aus der Verletzung der Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierende Gewinn nicht nur im vorliegenden Fall der Betriebsveräußerung, sondern stets, z.B. bei der Entnahme einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist, nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen sei, sofern die Beteiligten keine abweichende Zurechnung in der Realteilungsvereinbarung bestimmt haben (vgl. hierzu BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6 Rn. 29), lässt der Senat ausdrücklich offen.

C. Kontext der Entscheidung

Nachdem die jüngere BFH-Rechtsprechung den Anwendungsbereich der Realteilung beginnend ab 2015 mit dem BFH-Urteil vom 17.09.2015 (III R 49/13 - BStBl II 2017, 37) ratierlich ausgeweitet hat, schärft das vorliegende Besprechungsurteil die Rechtsfolgen einer echten Realteilung im Falle eines Sperrfristverstoßes nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG in erfreulicher Weise nach. Bedauerlich, aber da nicht entscheidungserheblich auch verständlich ist, dass die Entscheidung die Frage offenlässt, ob die Grundsätze des Besprechungsurteils stets gelten und nicht nur im Fall einer nachfolgenden Betriebsveräußerung. Es spricht nichts gegen eine Anwendung der Grundsätze für alle Fälle von Sperrfristverstößen nach einer echten Realteilung. Die echte Realteilung ist eine Aufgabe des Betriebs auf Ebene der Mitunternehmerschaft. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG regelt die Gewinnzurechnung bei Aufgabe des Betriebes. Es sollte steuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob die stillen Reserven im Rahmen der Aufgabe des Betriebes der Mitunternehmerschaft in sämtlichen Wirtschaftsgütern, die einem Realteiler zugeordnet wurden, aufzudecken sind oder nur in einzelnen Wirtschaftsgütern. Zudem stellt sich die Frage, ob unabhängig von dieser offenen Frage durch das Besprechungsurteil bereits die Fälle des Sperrfristverstoßes durch Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 24 UmwStG in Personengesellschaften oder nach § 20 UmwStG in GmbHs abgedeckt sind. Nach der hier vertretenen Auffassung sind die Grundsätze des Besprechungsurteils bereits unmittelbar anwendbar. Die Einbringung eines Betriebs nach § 24 UmwStG bzw. § 20 UmwStG steht als voll entgeltlicher Vorgang (Tausch i.S.d. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG) einer Betriebsveräußerung gleich. Die steuerliche Einordnung als sperrfristverletzende Betriebsveräußerung dürfte nicht davon abhängig sein, ob die Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes in Geld oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Zudem ist im Kontext der Entscheidung zu beachten, dass sich die Entscheidung auf den Fall einer echten Realteilung bezieht. Die Besteuerungsfolgen eines Sperrfristverstoßes im Rahmen einer unechten Realteilung, die als Sonderfall der Aufgabe des Mitunternehmeranteils anzusehen ist, sind nicht durch die Rechtsprechung geklärt und durch § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht eindeutig normiert. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist im Fall der „unechten“ Realteilung bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer bei der Ermittlung des Gewinnes i.S.v. § 16 Abs. 2 EStG rückwirkend der gemeine Wert des Wirtschaftsgutes anzusetzen. Zudem entsteht auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein laufender Gewinn mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind (BMF-Schreiben v. 19.12.2018, BStBl II 2019, 6 Rn. 31). Aufgrund dieser Aussage wird in der Literatur angenommen, dass bei der unechten Realteilung als Folge eines Sperrfristverstoßes einerseits vom ausscheidenden Mitunternehmer dessen stille Reserven im Mitunternehmeranteil (vor Realteilung) zu besteuern sind und andererseits von den verbleibenden Mitunternehmern deren anteilige stille Reserven in den an den ausscheidenden Mitunternehmer übertragenen Wirtschaftsgütern. Im Gegenzug hat dann einerseits der ausscheidende Mitunternehmer Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Wertes auf die ihm übertragenen Wirtschaftsgüter und andererseits die verbleibenden Mitunternehmer aufzustockende Anschaffungskosten auf die erhaltenen ideellen Anteile des ausgeschiedenen Mitunternehmers an den verbleibenden Wirtschaftsgütern (vgl. Dorn/Müller, DStR 2019, 726; Gragert, NWB 2019, 476).

Da § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG vom Wortlaut nur die Aufgabe des Gewerbetriebs regelt, nicht aber die Besteuerungsfolgen einer Aufgabe eines Mitunternehmeranteils, mag dies in Anlehnung an das BFH-Urteil vom 24.05.1973 (IV R 64/70 - BStBl II 1973, 655), in welchem über die Besteuerungsfolgen einer Abfindung mit Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen zum gemeinen Wert entschieden wurde, zutreffend sein. Gleichwohl führt diese Auslegung zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten (vgl. hierzu z.B. Crezelius, FR 2002, 805). Insofern wird auch für die unechte Realteilung die analoge Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG diskutiert (Stenert, DStR 2019, 245; a.A. Niehus/Wilke, Ubg 2019, 194; Wendt, FR 2016, 536). Ob allerdings auch im Fall der unechten Realteilung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nur ein Sperrfristverletzungsgewinn durch den verletzenden ausgeschiedenen Mitunternehmer in Höhe jener stillen Reserven, die er im Zuge der Realteilung übernommen hat, zu besteuern ist und sich keine Besteuerungsfolgen für die verbleibenden Mitunternehmer ergeben, ist mehr als ungewiss.

D. Auswirkungen für die Praxis

Aus Sicht der Beratungspraxis ist es zu begrüßen, dass der VIII. Senat des BFH einer „rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten“ entgegentritt und nunmehr im Rahmen des Richterrechts normiert, dass bei einer Betriebs- bzw. Praxisveräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist nur der veräußernde Realteiler die daraus rückwirkend generierten Gewinne zu besteuern hat. Damit trägt der erkennende Senat dem Verursacherprinzip in angemessener Weise Rechnung.

In vielen streitigen Auseinandersetzungen wird diese Rechtsprechung eine klarstellende Wirkung haben und insbesondere Realteiler entlasten, welche unter einer vorausschauenden steuerlichen Beratung auf die Einhaltung der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG geachtet haben. Im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 19.12.2018 (BStBl II 2019, 6 Rn. 29) ist es dem steuerlichen Berater davon unabhängig weiterhin angezeigt, im Rahmen der Auseinandersetzungsvereinbarung bzw. gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Auseinandersetzung eine Steuerklausel zu verankern, welche bereits nach der dispositiven Vertragsgestaltung das Verursacherprinzip einzelvertraglich festschreibt. Dann muss in der Praxis im besten Fall nicht auf die vorgenannte Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Allerdings ist die Beratung von Realteilungssachverhalten oft erschwert durch eine äußerst konfrontative Haltung der sich in Auseinandersetzung befindli-

chen Parteien. Eine im wechselseitigen Interesse stehende Steuerklausel ist in vielen Fällen daher vielfach nicht (mehr) verhandelbar. Das Besprechungsurteil ist geeignet, diese Fälle dann wieder sachgerecht aufzufangen.

Etwas enttäuschend ist, dass der VIII. Senat des BFH ausdrücklich nur zu der Veräußerung einer ganzen Praxis nach einer echten Realteilung geurteilt hat. Die Verteilung eines Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter sowie die ebenso sperrfristverletzende Einbringung nach den §§ 20 und 24 UmwStG innerhalb des zeitlichen Rahmens des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist damit weiterhin ungeklärt. Die vom VIII. Senat aufgestellten Grundsätze zur verursachungsgerechten Gewinnzurechnung sind auch auf Sperrfristverstöße nach einer unechten Realteilung sowie die Entnahme/Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern und (Folge-)Einbringungsvorgänge übertragbar.

© juris GmbH