

Beratung rund um das Geld

Betriebsteile ausgliedern – rechtliche und steuerliche Aspekte beachten

Es ist in der Landwirtschaft nichts Neues, dass man ständig gezwungen ist, „über den Tellerrand“ zu schauen, da sonst das Einkommen nicht mehr reicht. Neben gewerblichen Aktivitäten wie zum Beispiel der Direktvermarktung sind die Erneuerbaren Energien längst zum zweiten oder dritten Standbein der Landwirtschaftsbetriebe geworden. Gigantisch sind in diesem Zusammenhang die Investitionsvolumina, beeindruckend der unternehmerische Mut der Landwirte. Umso wichtiger wird für die landwirtschaftlichen Betriebe deshalb die rechtliche und steuerliche Strukturierung ihrer Betriebe.

Die neuen Einkunftsquellen werden aus steuerlicher und haftungsrechtlicher Sicht in gesonderte Betriebe ausgelagert. Hier stellt sich zunächst die Frage, welche Rechtsform für den „neuen“ Betrieb am besten geeignet ist. Darüber hinaus muss sehr genau hingesehen werden, wie die Ausgliederung im Einzelnen umgesetzt wird. Denn hier lauern steuerliche Fallstricke, die schnell zu beträchtlichen Steuerzahlungen führen können.

Der „neue“ Gewerbebetrieb kann neben dem landwirtschaftlichen Betrieb als Einzelunternehmen, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft betrieben werden. Kapitalgesellschaften sind die GmbH, die Aktiengesellschaft oder die Genossenschaft. Personengesellschaften sind die Kommanditgesellschaft, die GmbH & Co. KG, die GbR oder die OHG.

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen

Die klassische Form einer Kapitalgesellschaft ist die GmbH. Diese sowie die Aktiengesellschaft oder Genossenschaft sind juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck gegründet werden können. Für ihre Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern haftet nur das Gesellschaftsvermögen. Der Begriff „beschränkte Haftung“ bei der GmbH besagt, dass die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen nicht haften. Das Gesellschaftsvermögen der GmbH wird Stammkapital genannt; es besteht aus den Stammeinlagen der Gesellschafter.

Nach der Höhe einer Stammeinlage bestimmt sich der Geschäftsanteil des einzelnen Gesellschafters, von dem wiederum sein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung, sein Gewinnanteil und sein Anteil an Liquidationserlösen bei Auflösung der Gesellschaft abhängen.

Eine weitverbreitete Kapitalgesellschaftsform in der Landwirtschaft ist zudem die Genossenschaft. Diese Rechtsform lohnt sich insbesondere aus steuerlicher Sicht für Biogasanlagen. Die besonderen steuerlichen Vorteile der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bei Biogasanlagen können an dieser Stelle wegen der fachlichen Komplexität nicht dargestellt werden. Insoweit sollte das Einzelgespräch mit dem Autor gesucht werden.

Personengesellschaft ist klassische Rechtsform

Die klassische Rechtsform, in der im land- und forstwirtschaftlichen Umfeld Personengesellschaften betrieben werden, sind die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und die sogenannte GmbH & Co. KG. Wegen der nicht ganz einfach zu verstehenden Konstruktion soll die GmbH & Co. KG nochmals kurz beschrieben werden.

Eine GmbH & Co. KG ist eine Kommanditgesellschaft (KG) und unterliegt der handelsrechtlichen und somit auch der steuerlichen Buchführungspflicht. Die KG hat zwei Arten von Gesellschaftern: einerseits die Kommanditisten und andererseits die Komplementäre. Die Kommanditisten haften nur mit ihrer Einlage. Sie sind von der Geschäftsführung grundsätzlich ausgeschlossen und dürfen die Gesellschaft auch nicht nach außen vertreten.

Neben dem Kommanditisten muss die KG mindestens einen Komplementär haben. Der Komplementär führt die Geschäfte der KG. Bei einer normalen KG ist der Komplementär eine natürliche Person, die mit ihrem gesamten Vermögen, das heißt auch Privatvermögen, für die Schulden der KG haftet. Bei einer GmbH & Co. KG, und das ist hier der Clou, ist der Vollhafter nicht eine natürliche Person, sondern eine GmbH. Die GmbH haftet zwar voll für die Schulden der KG, aber eben nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen.

Für gewöhnlich erhält die Komplementär-GmbH keinen Gewinnanteil, sondern lediglich eine Haftungsvergütung. Das Geld wird also ausschließlich in der KG verdient.

Der Vorteil dieser Konstruktion ist, dass einerseits eine Personengesellschaft besteht, trotzdem keine natürliche Person haften muss. Die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen der KG und das der GmbH bleibt also beschränkt.

Für die GmbH ist keine Mindestzahl von Gesellschaftern vorgeschrieben. Selbst eine einzelne Person kann eine GmbH & Co. KG gründen (Einmann-GmbH & Co. KG). Bei der KG ist kein gesetzliches Mindestkapital vorgeschrieben. Bei der GmbH beläuft sich das Stammkapital auf rund 25.000 €.

Ob ein Einzelunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft die richtige Gesellschaftsform für den „neuen“ gewerblichen Betrieb ist, ist stark vom Einzelfall abhängig. Grundsätzlich lässt sich sagen, dass Betriebe mit den größten unternehmerischen Unwägbarkeiten, zum Beispiel Biogasanlagen, Vermarktungsbetriebe et cetera mit einem gesellschaftsrechtlichen Haftungsschutz versehen werden sollten, sodass sich am besten die GmbH & Co. KG eignet. Die gleiche Rechtsform bietet sich etwa auch für gemeinschaftlich betriebene Windenergieanlagen an. Photovoltaikanlagen können als schlichte GbR oder Einzelunternehmen betrieben werden.

Um sich böse Überraschungen vom Fiskus zu ersparen, muss man bei der Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen dem landwirtschaftlichen (Ursprungs-) Betrieb und dem „neuen“ gewerblichen Betrieb sehr genau hinsehen.

Landwirtschaftsbetrieb als Personengesellschaft

Das Gefahrenpotenzial ist besonders hoch, wenn der landwirtschaftliche Betrieb selbst als Personengesellschaft geführt wird (Vater-Sohn-GbR, Ehegatten-GbR, Betriebskooperation). Hier können die erzielten Gewinne immer nur einer Einkommensart zugerechnet werden, entweder Landwirtschaft oder Gewerbe. Unter Umständen färben dann die „neuen“ gewerb-

lichen Einkünfte auf die landwirtschaftlichen ab. Konkret heißt das: Der gesamte Betrieb wird gewerblich, auch der landwirtschaftliche Teil.

Wird der landwirtschaftliche Betrieb in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt (GmbH, Agrar-genossenschaft, AG), können sämtliche Besonderheiten wie zum Beispiel das Wahlrecht zur Bilanzierung des Feldinventars über Nacht verloren gehen und dadurch erhebliche Steuerzahlungen ausgelöst werden.

Führt man den landwirtschaftlichen Betrieb als Einzelunternehmen, ergeben sich keine Abfärbeproblematiken. Bei der Infizierung gibt es natürlich auch eine Kleinbetragsregelung: Die Rechtsprechung

ZINSBAROMETER

Stand 28. November 2011

Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

Geldanlage	Zinsen %
Festgeld 10.000 €, 3 Monate ¹⁾	0,8 - 2,3
Bundesschatzbrief Typ A, 6 Jahre	1,03

Kredite

Landwirtschaftliche Rentenbank²⁾

% effektiv

(Sonderkreditprogramm)	
Maschinenfinanzierung	
6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest	2,31
langfristige Darlehen	
10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest	2,36
20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest	3,12

Baugeld-Topkonditionen³⁾

Zins 10 Jahre fest	3,20 - 3,60
Zins 15 Jahre fest	3,70 - 4,20

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)
2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)

3) Quelle: www.capital.de
(Spanne der Topkonditionen)

billigt Einnahmen in Höhe von 1,25 % des Gesamtumsatzes aus gewerblicher Tätigkeit zu, ohne dass es zu einer Infizierung des gesamten landwirtschaftlichen Betriebs kommt.

Beispiel: Eine Ehegatten-GbR mit 300 ha Marktfruchtanbau bestückt ihre Stalldächer mit Solarzellen. Hierbei handelt es sich um gewerbliche Einkünfte. Die Einnahmen sind höher als 1,25 % des Gesamtumsatzes. Die Folge wäre eine Infizierung des gesamten Betriebs.

Daraus ergeben sich Folgen: Am schlimmsten wäre der Verlust des bilanzsteuerlichen Wahlrechts zur Bilanzierung des Feldinventars. Die GbR müsste das gesamte Feldinventar gewinn- und steuerwirksam aktivieren. Bei durchschnittlichen Herstellungskosten von 700 €/ha für die Früchte würden stille Reserven von 210.000 € aufgedeckt. Die Steuer daraus liegt bei einem unterstellten Steuersatz von 30 % bei zusätzlichen 63.000 €. Darüber hinaus ginge das landwirtschaftliche Wirtschaftsjahr verloren, was zu einem höheren Betriebsergebnis zum Jahresende wegen der Direktzahlung führt. Nicht zuletzt würde der Betrieb gewerbsteuerpflichtig, und der landwirtschaftliche Freibetrag von maximal 670 €/1.340 € (Ehegatten) ginge verloren.

Wie alltäglich die steuerlichen Fallstricke in der Praxis sind, sollen folgende Fälle verdeutlichen.

Fall 1: Eine Vater-Sohn-GbR betreibt Ackerbau. Auf den Hallendächern sollen wegen der guten Sonnenausrichtung Photovoltaikanlagen installiert werden. Wird die Photovoltaikanlage – egal welcher Größe – ohne jedwede Gestaltung in der landwirtschaftlichen GbR in Betrieb genommen, kommt es umgehend zur gewerblichen Infizierung des gesamten Betriebs.

Aus diesem Grund ist der „neue“ Gewerbebetrieb zwingend auszugliedern. Aber auch hierbei müssen zwei Bedingungen erfüllt sein, damit es nicht zu einer gewerblichen Infizierung kommt:

- Die „neue“ gewerbliche GbR muss als eigenständige Gesellschaft auftreten.

- Zwischen der landwirtschaftlichen und der „neuen“ gewerblichen GbR dürfen keine entgeltlichen Pacht- oder Mietzahlungen bestehen; die Nutzungsüberlassung der Dachflächen muss also unentgeltlich erfolgen.

Zu diesen Einschränkungen kommt es immer dann, wenn die landwirtschaftliche und die gewerbliche GbR dieselben Gesellschafter haben (personenidentische Schwestergesellschaften) beziehungsweise dieselben Gesellschafter in den Gesellschaften die Stimmenmehrheit haben (personelle Verflechtung) und die landwirtschaftliche GbR eine wesentliche Betriebsgrundlage entgeltlich an

die gewerbliche GbR überlässt (sachliche Verflechtung). In diesen Fällen liegt ein Fall der sogenannten mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vor.

Die gleiche Problematik stellt sich, wenn der „neue“ gewerbliche Betrieb nicht in der Rechtsform einer GbR beziehungsweise GmbH & Co. KG, sondern als GmbH betrieben wird. Sind die Voraussetzungen der personellen und sachlichen Verflechtung gegeben, liegt ein Fall der sogenannten Betriebsaufspaltung vor mit der Wirkung, dass das landwirtschaftliche Personenunternehmen (Besitzunternehmen) insgesamt gewerblich infiziert wird.

Lösung: Damit eine gewerbliche Infizierung des gesamten Betriebs vermieden wird, hat die Nutzungsüberlassung der Dachflächen unentgeltlich zu erfolgen.

Bei gewollter entgeltlicher Nutzungsüberlassung ist zudem denkbar, dass die „neue“ gewerbliche GbR nicht von Vater und Sohn, sondern mit einem Dritten, das heißt Vater mit Ehefrau oder Sohn mit Ehefrau geschlossen wird. Dann wäre keine personelle Verflechtung gegeben.

Als weitere Gestaltungsalternative kommt in Betracht, die Photovoltaikanlage von einem der Gesellschafter der landwirtschaftlichen GbR, Vater oder Sohn, als Einzelunternehmer alleine errichten und be-

treiben zu lassen. Vorstellbar ist auch, dass jeder Gesellschafter je eine Photovoltaikanlage einzeln als Einzelunternehmer auf je einem Hallendach getrennt errichtet. In beiden Fällen kommt es zu keiner personellen Verflechtung.

Häufig ist es bei einer landwirtschaftlichen Vater-Sohn-GbR so, dass der Vater der Eigentümer der Gebäude und Ländereien ist und diese der GbR entgeltlich zur Nutzung überlässt (sogenanntes Sonderbetriebsvermögen). In derartigen Fällen erscheint es steuerlich zulässig, die Dachflächen aus der Nutzungsüberlassung an die landwirtschaftliche GbR herauszunehmen und unmittelbar vom Vater als Einzelunternehmer an die „neue“ gewerbliche Photovoltaik-GbR entgeltlich zu überlassen.

Achtung: Bei „Familiengesellschaften“ wie im vorliegenden Fall ist genauestens darauf zu achten, dass die „neue“ Gesellschaft eigenständig auftritt. Dies erreicht man unzweifelhaft nur durch eine eigenständige Buchführung, getrennte Bankkonten und unterschiedliche Rechnungsvordrucke.

Die gleichen Problemfelder tun sich übrigens auch auf, wenn nicht Vater und Sohn, sondern eine Betriebskooperation, zum Beispiel zwei Ackerbauern, auf den gemeinsamen Lagerhallen gemeinsam eine Photovoltaikanlage installieren lässt.

In die Gewerbefälle können auch Landwirtschaftsehegatten tappen, die unbewusst die Voraussetzungen einer verdeckten Ehegattenmitunternehmenschaft im landwirtschaftlichen Betrieb erfüllen. Das ist der Fall, wenn

- jeder Ehegatte Alleineigentum – Miteigentumsflächen – von mehr als 10 % der gesamten landwirtschaftlichen Nutzflächen zur gemeinsamen Bewirtschaftung zur Verfügung stellt,
- kein Nutzungsüberlassungsvertrag an den Ehegatten vorliegt und
- die Flächen von den Ehegatten gemeinsam bewirtschaftet werden und beide Ehegatten auch regelmäßig im Betrieb mitarbeiten.

Liegen diese Voraussetzungen vor, sollten die obigen Gestaltungsempfehlungen auf jeden Fall beherzigt werden.

Steuerliche Fallstricke lauern aber nicht nur bei Photovoltaikanlagen, sondern auch bei der Überlassung des Grundstücks für eine Biogasanlage.

Fall 2: Drei Ackerbauern bewirtschaften zusammen 1.000 ha Ackerland. Der Betrieb wird in der Rechtsform einer GbR bewirtschaftet. Jetzt bauen sie gemeinsam eine Biogasanlage. Es wird eine GmbH & Co. KG gegründet. Die GbR verpachtet ein Grundstück an die GmbH & Co. KG, die dort die Biogasanlage errichten will.

Wegen der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (sachliche Verflechtung) und der Stimmenmehrheit in beiden Gesellschaften infizieren die gewerblichen Einkünfte der Biogasanlage die landwirtschaftliche GbR.

Lösung: Die pragmatischste Lösung wäre die Verhinderung der sachlichen Verflechtung, indem das Grundstück an die GmbH & Co. KG zivilrechtlich übertragen wird (Eigentumsübertragung). Als weiterer Weg könnte die Überlassung des Grundstückes an die GmbH & Co. KG unentgeltlich erfolgen.

Befindet sich das Grundstück nicht im Eigentum der GbR, sondern im Eigentum eines der Gesellschafter, kann er das Grundstück aus der Nutzungsüberlassung an die GbR herausnehmen und der

GmbH & Co. KG überlassen. Auch dies wäre eine pragmatische Lösung. Hierdurch wird jeweils eine sachliche Verflechtung verhindert.

Für steuerliche Probleme kann auch das Ausscheiden eines Gesellschafters, zum Beispiel durch plötzlichen Tod, sorgen.

Fall 3: Der Vater bewirtschaftet mit seinen Söhnen einen Landwirtschaftsbetrieb in der Rechtsform der GbR. Es gilt das Einstimmigkeitsprinzip. Die Söhne gründen eine neue Photovoltaik-GbR. Verstirbt der Vater unerwartet, liegt eine personelle Verflechtung vor, da jeweils die Söhne das Sagen haben in den Gesellschaften.

Lösung: Um derartige steuerliche Horrorszenerarien gar nicht erst wahr werden zu lassen, sollten die obigen Gestaltungsempfehlungen von Anfang an umgesetzt werden.

Im Auge behalten müssen landwirtschaftliche Personenunternehmen auch immer gewerbliche Infizierungen durch überbetrieblichen Maschineneinsatz. Hier ist es besonders wichtig, die folgenden Grenzen einzuhalten, innerhalb derer die Gefahr einer gewerblichen Abfärbung nicht besteht. Danach dürfen

- die Einnahmen aus dem überbetrieblichen Einsatz an Landwirte nicht mehr als ein Drittel des gesamten Umsatzes der GbR betragen beziehungsweise die absolute Grenze von 51.500 € pro Wirtschaftsjahr nicht übersteigen;
- die Einnahmen aus dem Maschineneinsatz für Nichtlandwirte (zum Beispiel Kommunalarbeit wie Schneeschieben) nicht höher als 10.300 € pro Wirtschaftsjahr liegen, damit der überbetriebliche Maschineneinsatz nicht gewerblich wird.

Bei landwirtschaftlichen Einzelunternehmen führt das Überschreiten der Grenzen lediglich zu einer „Umwidmung“ der daraus erzielten Gewinne in gewerbliche Einkünfte. Die restlichen Einkünfte bleiben landwirtschaftlich. Dem Vernehmen nach soll dies nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für Personenunternehmen gelten. Hierbei soll es sich um eine Billigkeitsregelung handeln. Das heißt, wenn die Grenzen überschritten werden, wird nicht der gesamte landwirtschaftliche Betrieb gewerblich infiziert, sondern nur die jeweiligen Umsätze der Personengesellschaft. Hier ist aber Vorsicht geboten, ob dies auch einer gerichtlichen Überprüfung standhält.

Landwirtschaftsbetrieb als Kapitalgesellschaft

Wird der landwirtschaftliche Betrieb als Kapitalgesellschaft geführt, sind die Probleme anders gelagert. Bei landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaften besteht nicht die Gefahr, dass die erzielten landwirtschaftlichen Gewinne gewerblich infiziert werden, da sie kraft Rechtsform gewerblich sind. Die Gefahr besteht darin, dass der Kapitalgesellschaft die landwirtschaftlichen Besonderheiten verloren gehen, wie zum Beispiel das bereits oben beschriebene Wahlrecht zur Bilanzierung des Feldinventars.

Der sicherste Weg, derartigen Risiken aus dem Weg zu gehen, ist die Ausgliederung des „neuen“ Gewerbebetriebs in eine externe Gesellschaft, an der die landwirtschaftliche Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligt ist. Ausschüttungen dieser Gesellschaft an den Landwirtschaftsbetrieb werden pauschal mit 5 % besteuert.

Ist eine Ausgliederung nicht gewollt, kann der „neue“ Gewerbebetrieb auch unter bestimmten Voraussetzungen innerhalb der landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaft geführt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass es sich bei dem „neuen“ Gewerbebetrieb um einen sogenannten Teilbetrieb innerhalb des landwirtschaftlichen Unternehmens handelt. Ein Teilbetrieb ist, einfach gesagt, ein selbstständiger Betrieb innerhalb des Gesamtbetriebs, der für sich lebensfähig ist. Insbesondere dürfen keine wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und dem „neuen“ Teilbetrieb bestehen. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter wie Grund und Boden sowohl vom landwirtschaftlichen Betrieb als auch vom „neuen“ Teilbetrieb genutzt werden. Insoweit stellt die Finanzverwaltung darauf ab, dass die gemeinsamen genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht nur räumlich, sondern auch zivilrechtlich aufteilbar sein müssen.

Beim Betreiben einer Photovoltaikanlage ist deshalb zu klären, ob die Anlage wesentlicher Bestandteil des Stalldaches der landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaft geworden ist, was bei sogenannten Solarziegeln („Indachanlage“) der Fall sein dürfte, hingegen bei „Aufdachanlagen“ unproblematisch sein dürfte. Hier ist aber der jeweilige Einzelfall entscheidend und sollte wegen des hohen Steuerri-

skos mit dem Steuerberater besprochen und notfalls durch eine verbindliche Auskunft beim Finanzamt abgesichert werden.

Beim Betreiben einer Biogasanlage durch eine landwirtschaftliche Kapitalgesellschaft wird besonderes Augenmerk auf das Grundstück gelegt, auf dem die Biogasanlage errichtet worden ist. Hier hat eine klare räumliche Trennung zwischen dem Teilbetrieb Biogasanlage und dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu erfolgen. Gleiches gilt für die gemeinsame Nutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern wie dem Teleskopklader zum Befüllen der Anlage. Auch hier muss die Nutzung im landwirtschaftlichen beziehungsweise im Teilbetrieb Biogas besonders vertraglich geregelt und durch eine ordnungsgemäße Rechnungslegung in der Buchhaltung dokumentiert werden, damit es zu keiner wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den beiden Betrieben kommt. Innerhalb der Buchführung ist auf jeden Fall für den gewerblichen Teilbetrieb ein eigener Buchungskreislauf Photovoltaik oder Biogas einzurichten. Eine gesonderte Buchhaltung verlangt die Finanzverwaltung ausdrücklich nicht.

FAZIT

Immer wenn landwirtschaftliche Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften gewerbliche Tätigkeiten entfalten, ist große Vorsicht geboten. Auf Nummer sicher geht man, wenn die gewerblichen Tätigkeiten entweder in gesonderte Gesellschaften ausgelagert oder von einzelnen Gesellschaftern übernommen werden. Kommt es zwischen den Gesellschaften zu einer personellen Verflechtung, müssen personelle Alternativen durchdacht werden, die zu einer unterschiedlichen Zusammensetzung des Gesellschafterkreises bei den Gesellschaften führen. Die Wahl der Rechtsform hat auch aus haftungsrechtlicher Sicht zu erfolgen. Denn liegen buchstäblich „zu viele Eier im Korb“, kann ein haftungsrechtlicher Schutzschirm nicht schaden.

**Henning Hüner
wetreu BLB
Steuerberatungsgesellschaft
Potsdam**



Sorgentelefon
für landwirtschaftliche Familien
mittwochs 8.00 bis 12.00 Uhr
(04 31) 55 77 94 50
sorgentelefon-online@web.de