

# Vollkooperationen

Kooperationen in der Landwirtschaft

Serie Kooperationen

**Teil 5 von 5**



# DLG-Mitgliedschaft. Wir geben Wissen eine Stimme.



## Jetzt Mitglied werden!

Die DLG ist seit mehr als 130 Jahren offenes Netzwerk, Wissensquelle und Impulsgeber für den Fortschritt.

Mit dem Ziel, gemeinsam mit Ihnen die Zukunft der Land-, Agrar- und Lebensmittelwirtschaft zu gestalten.

[www.DLG.org/Mitgliedschaft](http://www.DLG.org/Mitgliedschaft)



# DLG-Merkblatt 482

## Vollkooperationen

Kooperationen in der Landwirtschaft

### Gesamtleitung

- Volker Henties, Rechtsanwalt, Rechtsanwälte Henties und Kollegen Partnerschaftsgesellschaft mbB, Helmstedt
- Dr. Hermann Spils ad Wilken, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Lange · Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB, Uelzen
- Dr. agr. habil. Victoria Prinzessin von Sachsen-Coburg und Gotha, Unternehmensberatung, Visselhövede

### Autoren

- Karl Heinz Mann, Unternehmensberater, Ländliche Betriebsgründungs- u. Beratungsgesellschaft mbH, Göttingen
- Andreas Lieke, Unternehmensberater, Ländliche Betriebsgründungs- u. Beratungsgesellschaft mbH, Göttingen
- Joachim Riedel, Unternehmensberater, BB Göttingen GmbH
- Götz Gärtner, Rechtsanwalt, Kanzlei Götz Gärtner, Quedlinburg
- Ingo Glas, Rechtsanwalt, Geiersberger Glas und Partner mbB, Rostock
- Birger Wesche, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Steuerberatungsgesellschaft Born mbH, Wolfenbüttel
- Felix Meyer, Steuerberater, Dr. Gemmeke GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Staßfurt
- Dirk Schulte Uebbing, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, DOSU Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Dortmund

### Redaktion

- Thomas Künzel, Chefredakteur DLG-Mitteilungen, Frankfurt am Main

Titelbild: Adobe Stock (Johnstocker)

Alle Informationen und Hinweise ohne jede Gewähr und Haftung

Herausgeber:

DLG e. V.  
Fachzentrum Landwirtschaft  
Eschborner Landstraße 122, 60489 Frankfurt am Main

1. Auflage, Stand: 02/2023

© 2023

Vervielfältigung und Übertragung einzelner Textabschnitte, Zeichnungen oder Bilder (auch für den Zweck der Unterrichtsgestaltung) sowie Bereitstellung des Merkblattes im Ganzen oder in Teilen zur Ansicht oder zum Download durch Dritte nur nach vorheriger Genehmigung durch DLG e.V., Servicebereich Marketing, Eschborner Landstraße 122, 60489 Frankfurt am Main, Tel. +49 69 24788-209, M.Biallowons@DLG.org

## Inhalt

<b>I. Betriebswirtschaft</b>	<b>6</b>
<b>1. Einleitung</b>	<b>6</b>
<b>2. Gewinnverteilungskonzepte</b>	<b>7</b>
2.1 Feste Vorabgewinne für Teile des Sonderbetriebsvermögens	7
2.2 Variable Gewinnanteile der Gesellschafter	8
<b>II. Recht</b>	<b>12</b>
<b>1. In Betracht kommende Kooperationsformen</b>	<b>12</b>
<b>2. Teilkooperationen</b>	<b>12</b>
<b>3. Vollkooperationen</b>	<b>12</b>
3.1 Zweck der Kooperation	13
3.2 Dauer, Kündigung, Fortsetzungsklausel	13
3.3 Name, Firma	13
3.4 Haftkapital	13
3.5 Beiträge	13
3.6 Funktion von Kapitalkonten	13
3.7 Geschäftsführung, Vertretung	14
3.8 Gesellschafterversammlungen und Gesellschafterbeschlüsse	14
3.9 Junglandwirteförderung	14
3.10 Gewinn- und Verlustbeteiligung, Sondervergütungen/Gewinnvorab	14
3.11 Entnahmerechte	15
3.12 Übertragung von Gesellschaftsanteilen	15
3.13 Todesfall, Nachfolgeklauseln	15
3.14 Insolvenz eines Gesellschafters, Pfändung des Gesellschaftsanteils	15
3.15 Ausschließung	16
3.16 Abfindung beim Ausscheiden	16
3.17 Liquidation	16

**III. Steuern 16**

<b>1. Steuerliche Einordnung</b>	<b>16</b>
<b>2. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Gründung</b>	<b>18</b>
<b>3. Ergebnisermittlung und -verteilung auf die Gesellschafter</b>	<b>18</b>
<b>4. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten beim Ausscheiden eines Kooperationspartners</b>	<b>19</b>
4.1 Verkauf des Gesellschaftsanteils	19
4.2 Ausscheiden gegen Abfindung	19
4.3 Realteilung	20
<b>5. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Beendigung/Liquidation</b>	<b>20</b>

## I. Betriebswirtschaft

### 1. Einleitung

Im Gegensatz zu echten Betriebs- oder Unternehmenszusammenschlüssen, bei denen das gesamte Betriebsvermögen der Beteiligten in einer Gesellschaft aufgeht, geht es bei der Kooperation immer um eine Zusammenarbeit der Unternehmen auf Zeit. Selbst wenn das Ziel ist, auf eine lange Zeit zusammenzuarbeiten, muss auch bei enger Zusammenarbeit die Auflösung der Kooperation ohne große wirtschaftliche Probleme für die einzelnen Beteiligten möglich sein.

Zum einen geht es bei der Vollkooperation darum, innerhalb eines gemeinsamen Unternehmens auf gemeinsames Risiko zu wirtschaften, andererseits aber die wesentlichen Vermögensteile der landwirtschaftlichen Betriebe nicht in das Eigentum der gemeinsamen Gesellschaft einzubringen. Deshalb zeichnen sich fast alle Vollkooperationen in der Landwirtschaft dadurch aus, dass zwischen dem Gesamthandvermögen der gemeinsamen Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter unterschieden wird. Es handelt sich dabei immer um Personengesellschaften in unterschiedlichem Rechtskleid.

Bei einer Vollkooperation bringen die Gesellschafter in der Regel in das **Gesamthandvermögen** der Gesellschaft das Umlaufvermögen (Feldinventar, Vorräte) und überwiegend auch das Maschinenkapital ein. Außerdem werden der Gesellschaft die Eigentums- und Pachtflächen einschließlich der Zahlungsansprüche der Gesellschafter zur Verfügung gestellt. Unabhängig von der jeweiligen Rechtsform der Gesellschaft haften die Gesellschafter mit dem in das Gesamthandvermögen eingebrachte Kapital unbeschränkt.

Im **Sonderbetriebsvermögen** der einzelnen Gesellschafter verbleiben immer die Eigentumsflächen und die Gebäude der Gesellschafter, regelmäßig aber auch Beteiligungen und Lieferrechte der Einzelbetriebe. Die Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen werden der Gesellschaft dann vertraglich zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Entweder werden diese an die Gesellschaft verpachtet, oder im Rahmen der Gewinnverteilung entschädigt. Ob sich die Gesellschafter für feste Pachtbeträge für die Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen entscheiden oder für eine Gewinnbeteiligung, hängt von den Überlegungen der Gesellschafter zur Beteiligung der Einzelnen an Risiko und Chancen der Zusammenarbeit ab.

Der Rückbehalt der wesentlichen Betriebsgrundlagen wie Flächen und Gebäude im Sonderbetriebsvermögen erspart den Beteiligten bei einer späteren Auflösung der Gesellschaft schwierige Bewertungsprobleme, weil nur Maschinen und der Feldbestand zu bewerten sind.

In Ausnahmefällen entscheiden sich Gesellschafter von Vollkooperationen auch dazu, innerhalb der Gesellschaft gemeinsame Gebäude (Viehställe, Lagerhallen, etc.) gemeinsam zu errichten. Dann müssen aber vorher sinnvolle wirtschaftliche Regelungen für die spätere Bewertung und Zuordnung bei einer Auflösung der Gesellschaft getroffen werden.

**An dieser Stelle sei auf den umfassenden Überblick der Motive für eine Zusammenarbeit und die wirtschaftlichen Effekte der Kooperation in Merkblatt 478 verwiesen.**

## 2. Gewinnverteilungskonzepte

Ist der erste Schritt gemacht, der alle Beteiligten an einen Tisch bringt, geht es in einem zweiten Schritt um die Frage der zukünftigen Gewinnverteilung. Es gilt zunächst alle Faktoren, die von den Gesellschaftern eingebracht werden, fair zu bewerten.

### 2.1 Feste Vorabgewinne für Teile des Sonderbetriebsvermögens

An dem nachfolgenden ziemlich komplexen Beispiel für die Gewinnverteilung in einer Gesellschaft lassen sich die Grundsätze gut erläutern.

Die sieben Gesellschafter haben sich entschieden, das in die Gesellschaft eingebrachte Kapital mit 2% über dem EZB-Zinssatz zu verzinsen. Außerdem für eine fixe Gebäudeentschädigung, die als Vorabgewinn abgerechnet wird.

Dadurch werden vom Gesamtergebnis vorab knapp 70.000 € an die Gesellschafter verteilt. Damit sollen in der Regel die Kapitalkosten für die Gebäude und Anlagen gedeckt werden. Bei diesem Konzept muss geregelt werden, wer die Unterhaltungskosten für diese Wirtschaftsgüter trägt. In der Regel ist das die Gesellschaft.

*Gewinnverteilung einer Ackerbau-Kooperation in Form einer GmbH & Co. KG*  
*Wirtschaftsjahr 2021/22*

	Summe	Gesellsch. 1	Gesellsch. 2	Gesellsch. 3	Gesellsch. 4	Gesellsch. 5	Gesellsch. 6	Gesellsch. 7
zu verteiler Gewinn	1.014.095,44							
Vorweggewinne	69.855,00	12.575,00	1.200,00	–	6.000,00	24.000,00	3.000,00	23.080,00
zu verteiler Restgewinn	944.240,44							
Faktoransprüche gesamt	802.123,99	EZB-Zins zum 1.01.2018:		0,00%				
Gewinnfaktor	117,72	Zuschlag		2,00%				

Kapazität/Produktionsfaktor	Umfang	Einheit	durchschn. Entlohnungswert	Einheit	Entlohnung Anspruch/ Einheit	Einheit	Entlohnung Anspruch gesamt	Faktor %	Entlohnung real gesamt
<b>Auslagenersatz Buchführung</b>									
Gesellsch. 4	12,00	Mon.			500,00 €	€/Monat	6.000,00 €	100	6.000,00 €
<b>Gewinnvorweg Beregnung</b>									
Gesellsch. 7	180.000,00	€			5,00%	%	9.000,00 €	100	9.000,00 €
<b>Vorabgewinn Gebäude lt. Anlage 1</b>									
Gesellsch. 1	1.200,00	qm			6,00 €	€/qm	7.200,00 €	100	7.200,00 €
Gesellsch. 2	200,00	qm			6,00 €	€/qm	1.200,00 €	100	1.200,00 €
Gesellsch. 7	1.000,00	qm			6,00 €	€/qm	6.000,00 €	100	6.000,00 €
<b>Vorabgewinn Gebäude lt. Anlage 2</b>									
Gesellsch. 1	500,00	qm			10,00 €	€/qm	5.000,00 €	100	5.000,00 €
Gesellsch. 6	300,00	qm			10,00 €	€/qm	3.000,00 €	100	3.000,00 €
Gesellsch. 7	800,00	qm			10,00 €	€/qm	8.000,00 €	101	8.080,00 €
<b>Getreidelager</b>									
Gesellsch. 5	4.000,00	t			6,00 €	€/t	24.000,00 €	100	24.000,00 €
<b>Getreidelager II</b>									
<b>Diesellager</b>									
Gesellsch. 1	15.000,00	l			0,03 €	€/l	375,00 €	100	375,00 €
<b>Summe der Vorweggewinne</b>									
Gesellsch. 1									12.575,00 €
Gesellsch. 2									1.200,00 €
Gesellsch. 4									6.000,00 €
Gesellsch. 5									24.000,00 €
Gesellsch. 6									3.000,00 €
Gesellsch. 7									23.080,00 €
<b>Gesamt</b>									<b>69.855,00 €</b>

## 2.2 Variable Gewinnanteile der Gesellschafter

Nach der Zurechnung der fixen Vorabgewinne ergibt sich der Restgewinn für die variable Gewinnverteilung. Für alle Produktionsfaktoren in der variablen Gewinnverteilung haben die Gesellschafter einen am Markt orientierten Entlohnungsanspruch festgelegt. Die Summe dieser Entlohnungsansprü-



che im Verhältnis zum Restgewinn ergibt den Gewinnfaktor, mit dem alle variablen Gewinnansprüche multipliziert werden.

Erwirtschaftet die Gesellschaft überdurchschnittliche Ergebnisse, so liegt der variable Gewinnfaktor über 100%, bei unterdurchschnittlichen Ergebnissen darunter. Dies ist für die Gesellschafter ein sehr guter Maßstab dafür, zu beurteilen, ob sie ihre Faktorkosten gemessen am Marktpreis wirklich decken.

Im vorliegenden Beispiel haben die Gesellschafter zunächst einen Vorabgewinn von 245 €/ha Ackerfläche vorgesehen (270 €/ha Direktzahlung abz. Pflegekosten). Der restliche Vorabgewinn orientiert sich an der Bonität (EMZ) der zur Nutzung eingebrachten Flächen. Das Restgrünland der Gesellschafter wird mit 180 €/ha pauschal entschädigt. Zusätzlich werden das Rübenlieferrecht und die eingebrachte Arbeitskraft eines Gesellschafters berücksichtigt.

Bei den Arbeiterledigungskosten haben sich die Gesellschafter entschieden, die Arbeitskosten auf feste Beträge je ha zu deckeln, aber der Geschäftsführung gleichzeitig freie Hand zu geben, zu welchen Kosten sie wen als Arbeitskraft beschäftigen. Von den festen Beträgen je ha muss die Geschäftsführung selbst die Löhne tragen. Alles darüber hinaus ist ihre Entlohnung.

*Gewinnverteilung einer Ackerbau-Kooperation in Form einer GmbH & Co. KG  
Wirtschaftsjahr 2021/22*

	Summe	Gesellsch. 1	Gesellsch. 2	Gesellsch. 3	Gesellsch. 4	Gesellsch. 5	Gesellsch. 6	Gesellsch. 7
zu verteiler Gewinn	1.014.095,44							
Vorweggewinne	69.855,00	12.575,00	1.200,00	–	6.000,00	24.000,00	3.000,00	23.080,00
zu verteiler Restgewinn	944.240,44							
Faktoransprüche gesamt	802.123,99	EZB-Zins zum 1.01.2018:		0,00%				
Gewinnfaktor	117,72	Zuschlag		2,00%				

Kapazität/Produktionsfaktor	Umfang	Einheit	durchschn. Entlohnungswert	Einheit	Entlohnung Anspruch/ Einheit	Einheit	Entlohnung Anspruch gesamt	Faktor %	Entlohnung real gesamt
<b>Ackerfläche aktuell zur Ernte ohne Stilllegung</b>									
Gesellsch. 1	203,74	ha			245,00	€/ha	49.917,01 €	117,72	58.761,06 €
Gesellsch. 2	54,20	ha			245,00	€/ha	13.279,00 €	117,72	15.631,71 €
Gesellsch. 3	28,97	ha			245,00	€/ha	7.097,65 €	117,72	8.355,18 €
Gesellsch. 4	38,95	ha			245,00	€/ha	9.542,75 €	117,72	11.233,49 €
Gesellsch. 5	195,74	ha			245,00	€/ha	47.956,30 €	117,72	56.452,97 €
Gesellsch. 6	195,74	ha			245,00	€/ha	47.956,30 €	117,72	56.452,97 €
Gesellsch. 7	460,00	ha			245,00	€/ha	112.700,00 €	117,72	132.667,64 €
<b>Stilllegungsflächen/Grünland</b>									
Gesellsch. 5	29,00	ha			180,00	€/ha	5.220,00 €	117,72	6.144,85 €
Gesellsch. 6	15,00	ha			180,00	€/ha	2.700,00 €	117,72	3.178,37 €
Gesellsch. 7	5,00	ha			180,00	€/ha	900,00 €	117,72	1.059,46 €

Kapazität/ Produktions- faktor	Umfang	Einheit	durchschn. Entloh- nungswert	Einheit	Entlohnung Anspruch/ Einheit	Einheit	Entlohnung Anspruch gesamt	Faktor %	Entlohnung real gesamt
<b>EMZ aktuell zur Ernte</b>									
Gesellsch. 1	686.817	EMZ	3.371	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	37.774,95 €	117,72	44.467,74 €
Gesellsch. 2	319.075	EMZ	5.887	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	17.549,15 €	117,72	20.658,42 €
Gesellsch. 3	94.964	EMZ	3.278	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	5.223,00 €	117,72	6.148,39 €
Gesellsch. 4	215.277	EMZ	5.527	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	11.840,22 €	117,72	13.938,01 €
Gesellsch. 5	621.866	EMZ	3.177	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	34.202,63 €	117,72	40.262,49 €
Gesellsch. 6	621.866	EMZ	3.177	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	34.202,63 €	117,72	40.262,49 €
Gesellsch. 7	3.312.000	EMZ	7.200	EMZ/ha	0,0550	€/EMZ	182.160,00 €	117,72	214.434,23 €
<b>Zuckerrübenlieferrecht</b>									
Gesellsch. 2	17.200	dt			0,150	€/dt	2.580,00 €	117,72	3.037,11 €
Gesellsch. 7	84.640	dt			0,150	€/dt	12.696,00 €	117,72	14.945,42 €
<b>Arbeitsstunden Gesellschafter</b>									
Gesellsch. 4	1.800,00	Akh			20,00	€/Akh	36.000,00 €	117,72	42.378,31 €
<b>Management + Arbeit bis 600 ha</b>									
Gesellsch. 5	90,00	%	220,00	€/ha	600,00	ha	118.800,00 €	117,72	139.848,41 €
Gesellsch. 6	10,00	%	220,00	€/ha	600,00	ha	13.200,00 €	117,72	15.538,71 €
<b>Management + Arbeit über 750 ha</b>									
Gesellsch. 5	90,00	%	220,00	€/ha	626,34	ha	124.015,89 €	117,72	145.988,43 €
Gesellsch. 6	10,00	%	220,00	€/ha	626,34	ha	13.779,54 €	117,72	16.220,94 €
<b>Lohnkostenabzug für Manager</b>									
Gesellsch. 5	90,00	%			-176.000,00 €	€	-158.400,00 €	117,72	-186.464,55 €
Gesellsch. 6	10,00	%			-176.000,00 €	€	-17.600,00 €	117,72	-20.718,28 €
<b>Kapitalkonto Jahresbewegung</b>									
Gesellsch. 1	-63.427,50	€			2,00	%	-1.268,55 €	117,72	-1.493,30 €
Gesellsch. 2	-22.889,55	€			2,00	%	-457,79 €	117,72	-538,90 €
Gesellsch. 3	-7.722,45	€			2,00	%	-154,45 €	117,72	-181,81 €
Gesellsch. 4	-21.580,96	€			2,00	%	-431,62 €	117,72	-508,08 €
Gesellsch. 5	-80.752,02	€			2,00	%	-1.615,04 €	117,72	-1.901,19 €
Gesellsch. 6	-81.937,73	€			2,00	%	-1.638,75 €	117,72	-1.929,10 €
Gesellsch. 7	-180.197,43	€			2,00	%	-3.603,95 €	117,72	-4.242,48 €
<b>Kapitalkonto Anfang des WJ</b>									
Gesellsch. 1	228.709,21	€			2,00	%	4.574,18 €	117,72	5.384,62 €
Gesellsch. 2	3.687,74	€			2,00	%	73,75 €	117,72	86,82 €
Gesellsch. 3	-12.794,36	€			2,00	%	-255,89 €	117,72	-301,22 €
Gesellsch. 4	46.794,95	€			2,00	%	935,90 €	117,72	1.101,72 €
Gesellsch. 5	223.892,07	€			2,00	%	4.477,84 €	117,72	5.271,20 €
Gesellsch. 6	223.892,07	€			2,00	%	4.477,84 €	117,72	5.271,20 €
Gesellsch. 7	552.000,00	€			2,00	%	11.040,00 €	117,72	12.996,01 €

Kapazität/ Produktions- faktor	Umfang	Einheit	durchschn. Entloh- nungswert	Einheit	Entlohnung Anspruch/ Einheit	Einheit	Entlohnung Anspruch gesamt	Faktor %	Entlohnung real gesamt
<b>Kapitalkonto Stille Reserven</b>									
Gesellsch. 1	211.185,75	€	36,8%	Altgesell- schaft	2,00	%	4.223,71 €	117,72	4.972,05 €
Gesellsch. 2	95.033,59	€	16,6%		2,00	%	1.900,67 €	117,72	2.237,42 €
Gesellsch. 3	21.233,35	€	3,7%		2,00	%	424,67 €	117,72	499,91 €
Gesellsch. 4	35.235,88	€	6,1%		2,00	%	704,72 €	117,72	829,58 €
Gesellsch. 5	105.592,87	€	18,4%		2,00	%	2.111,86 €	117,72	2.486,03 €
Gesellsch. 6	105.592,87	€	18,4%		2,00	%	2.111,86 €	117,72	2.486,03 €
Gesellsch. 7	460.000,00	€			2,00	%	9.200,00 €	117,72	10.830,01 €

<b>Summe der variablen Gewinnanteile</b>									
Gesellsch. 1	2.777,85	€		Summe	Gesellsch. 1		95.221,31 €	11,87%	112.092,17 €
Gesellsch. 2	1.018,84	€		Summe	Gesellsch. 2		34.924,78 €	4,35%	41.112,59 €
Gesellsch. 3	359,84	€		Summe	Gesellsch. 3		12.334,98 €	1,54%	14.520,43 €
Gesellsch. 4	1.709,28	€		Summe	Gesellsch. 4		58.591,96 €	7,30%	68.973,01 €
Gesellsch. 5	5.156,82	€		Summe	Gesellsch. 5		176.769,48 €	22,04%	208.088,64 €
Gesellsch. 6	2.893,61	€		Summe	Gesellsch. 6		99.189,42 €	12,37%	116.763,32 €
Gesellsch. 7	9.483,76	€		Summe	Gesellsch. 7		325.092,05 €	40,53%	382.690,29 €
Veränderung stille Reser- ven ges.	23.400,00	€		Verteilt nach Faktor			802.123,99 €	100,00%	944.240,46 €

Gesamtgewinn der Gesellschafter	Fixer Gewinnanteil	Variabler Gewinnanteil	Relativ	Summe Gewinnanteil
Gesellsch. 1	12.575,00 €	112.092,17 €	12,29%	124.667,17 €
Gesellsch. 2	1.200,00 €	41.112,59 €	4,17%	42.312,59 €
Gesellsch. 3	–	14.520,43 €	1,43%	14.520,43 €
Gesellsch. 4	6.000,00 €	68.973,01 €	7,39%	74.973,01 €
Gesellsch. 5	24.000,00 €	208.088,64 €	22,89%	232.088,64 €
Gesellsch. 6	3.000,00 €	116.763,32 €	11,81%	119.763,32 €
Gesellsch. 7	23.080,00 €	382.690,29 €	40,01%	405.770,29 €
<b>Gesamt</b>	<b>69.855,00 €</b>	<b>944.240,46 €</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.014.095,45 €</b>

Am Schluss ist das von den Gesellschaftern in das Gesamthandvermögen eingebrachte Kapital zu berücksichtigen und mit 4,5% (EZB-Leitzins plus Zuschlag) mal Gewinnfaktor zu verzinsen. Bei den Jahresbewegungen werden die im Laufe des Jahres getätigten Vorab-Entnahmen der Gesellschafter nach Zinstagen bewertet und negativ verzinst. Danach die Kapitalkonten der Gesellschafter zu Anfang des Wirtschaftsjahres und die stillen Reserven.

Sofern sich die Gesellschafter entschieden haben, die Veränderung der stillen Reserven bei Veränderungen des Feldinventars jährlich zu berücksichtigen und fortzuschreiben, sind diese im Verhältnis der variablen Gewinnanteile zuzuordnen.

Wenn in der Ergebnisverteilung der Gesellschaft für die einzelnen Produktionsfaktoren immer wieder deren Bewertung und ihr Entlohnungsanspruch diskutiert wird, schärft dies den Blick der Gesellschafter auf eine wirtschaftliche Nutzung ihres Gesamtvermögens ungemein; auch durch die jährliche

Besprechung der Ergebnisse im Jahresabschluss und der Diskussion über die Bewertung der einzelnen Produktionsfaktoren.

## **II. Recht**

### **1. In Betracht kommende Kooperationsformen**

Für betriebliche Teil- und Vollkooperationen kommen sämtliche im Merkblatt 478 dargestellten Rechtsformen mit Ausnahme der stillen Gesellschaft und der Bruchteilsgemeinschaft in Betracht. Zumeist stützen sich diese Kooperationen auf die GbR, KG, GmbH & Co. KG, GmbH und e. G.

### **2. Teilkooperationen**

Teilkooperationen sind in sämtlichen Bereichen der vertikalen Kooperation (z. B. Trennung von Bezug, Anbau, Verarbeitung und Vermarktung) und der horizontalen Kooperationen (z. B. gemeinsame Stallnutzung und Betrieb einer Biogasanlage) anzutreffen.

Auf eine in der Agrarbranche besondere Kooperationsform soll aber gesondert eingegangen werden, nämlich die sogenannte Tierhaltungsgemeinschaft (auch 51a-Kooperation genannt). Zum steuerrechtlichen Hintergrund dieser Kooperation wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen. Nach § 51a BewG (ab 2025 § 13b EStG) können sich Landwirte zu sogenannten Tierhaltungsgemeinschaften zusammenschließen. Dadurch werden die Flächen des viehlosen oder vieharmen Landwirts mit den Flächen des tierstarken Betriebes zusammengerechnet. Damit wird Landwirten die Möglichkeit gegeben, sich für eine gemeinschaftliche Tierhaltung oder Tierzucht zusammenzuschließen, ohne dass die Bewirtschaftung von landwirtschaftlichen Flächen durch die Gemeinschaft erfolgen muss. Die Gemeinschaft selbst muss somit keine eigene Land- und Forstwirtschaft betreiben, um landwirtschaftliche Einkünfte zu erzielen. Zumeist wird die Tierhaltungskooperation in der Rechtsform einer KG betrieben.

Voraussetzungen einer 51a-Kooperation sind, dass die Gesellschafter hauptberuflich aktive Landwirte sind, einen eigenen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, sie müssen im ertragssteuerlichen Sinne Mitunternehmer sein, dem Gesetz über Alterssicherung unterfallen und es muss sich um natürliche Personen handeln. In den Beitragspflichten des Gesellschaftsvertrages muss geregelt sein, dass jeder Beteiligte Vieheinheiten auf die Gemeinschaft zu übertragen hat. Die Agrarbetriebe der Gesellschafter dürfen nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Gemeinschaft entfernt liegen und die 51a-Kooperation muss verschiedene Aufzeichnungen zu den ihr überlassenen Vieheinheiten führen.

### **3. Vollkooperationen**

Vollkooperationen sind unter Beteiligung von Familienmitgliedern und von ehemals selbstständigen Landwirten anzutreffen. Die wichtigsten Regelungselemente werden hier beschränkt auf Personengesellschaften und insbesondere auf die GbR dargestellt.

### 3.1 Zweck der Kooperation

Der Zweck der Gesellschaft ist regelmäßig auf den gemeinsamen Betrieb eines Agrarunternehmens gerichtet. Damit wird festgehalten, dass nicht jeder Gesellschafter einen eigenen Landwirtschaftsbetrieb unterhält, sondern alle Beteiligten nur noch ein gemeinsames Unternehmen führen.

### 3.2 Dauer, Kündigung, Fortsetzungsklausel

Im Gesellschaftsvertrag sollten Regelungen aufgenommen werden in der die Laufzeit – in der Regel auf unbestimmte Zeit – und Kündigungsmöglichkeiten und -fristen fixiert werden. Zudem ist bei einer GbR (nach aktuell noch geltendem Recht) zu beachten, dass das Ausscheiden nur eines Gesellschafters die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat. Sofern der Landwirtschaftsbetrieb mit den verbleibenden Gesellschaftern oder durch den verbliebenen Alleinunternehmer fortgeführt werden soll, muss eine entsprechende Fortsetzungsklausel aufgenommen werden.

### 3.3 Name, Firma

Mangels Kaufmannseigenschaft der GbR kann sie keine „Firma“ führen, die insoweit den Personengesellschaften vorbehalten ist. Die GbR sollte sich aber einen Namen geben, der zurzeit z. B. für die Eintragung der GbR als Eigentümerin im Grundbuch von Bedeutung ist.

### 3.4 Haftkapital

Bei der GbR haften ihre Gesellschafter persönlich und gesamtschuldnerisch mit ihrem gesamten Vermögen für Verbindlichkeiten der GbR. Sofern dies nicht gewünscht ist, ist z. B. die KG (GmbH & Co. KG) zu empfehlen, weil dort der Kommanditist nur mit der von ihm übernommenen Hafteinlage persönlich haftet.

### 3.5 Beiträge

Ein wichtiges Augenmerk ist auf die Festlegung der Beiträge eines Gesellschafters zu richten. Durch die Beiträge wird bestimmt, welche Bar- und Arbeitsleistungen der Gesellschafter zu erbringen hat, ob er seine landwirtschaftlichen Flächen der Gesellschaft zu Eigentum oder zur Nutzung zu überlassen hat und ob er seine Pachtflächen der GbR zur Nutzung zur Verfügung stellen muss.

Verpflichtet sich ein Gesellschafter Grund und Boden zu Eigentum einzubringen, bedarf der Gesellschaftsvertrag der notariellen Beurkundung. Sollen Landpachtverträge auf die GbR übertragen werden, ist die Zustimmung der Verpächter erforderlich. Auch die Überlassung sonstiger Verträge (Leasing, Versicherungen, Kredite, Arbeitsrechtsverhältnisse etc.) ist nur mit Zustimmung des Vertragspartners möglich.

### 3.6 Funktion von Kapitalkonten

Im Gesellschaftsvertrag werden regelmäßig ein oder mehrere Kapitalkonten für jeden Gesellschafter vorgesehen. Sie weisen die kapitalmäßige Beteiligung des Gesellschafters aus. Über die Kapitalkonten werden buchhalterisch die Einlagen und Entnahmen sowie die Gewinne und Verlust erfasst. Der Betrag auf dem sogenannten Festkapitalkonto kann Maßstab für die Stimm-, Gewinnbezugs- und Teilhaberechte an einem Liquidationsüberschuss sein.

### 3.7 Geschäftsführung, Vertretung

Bei Personengesellschaften ist zwischen der Geschäftsführungs- und der Vertretungsbefugnis zu unterscheiden. Die Vertretung befasst sich mit der Frage, welcher Gesellschafter die GbR im Außenverhältnis verpflichten darf (z. B. Abschluss von Kauf-, Kredit- und Pachtverträgen). Die Geschäftsführung bezieht sich hingegen auf interne Befugnisse (z. B. Arbeitseinsätze, Bestimmung der Fruchtfolge etc.).

Im Gesellschaftsvertrag sollte geregelt werden, ob jeder Gesellschafter alleine zur Vertretung und/oder Geschäftsführung berechtigt ist oder nur mehrere Gesellschafter gemeinsam. Zudem können Rechtsgeschäfte definiert werden zu denen die Vertreter einen zustimmenden Beschluss der Gesellschafterversammlung benötigen.

### 3.8 Gesellschafterversammlungen und Gesellschafterbeschlüsse

Das Recht der Personengesellschaften hält (bisher) keine Regelungen zur Einberufung und Durchführung von Gesellschafterversammlungen und den Beschlussfassungen vor. Daher sollten hierzu Festlegungen im Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden, in denen die Art und Fristen der Einberufung zur Gesellschafterversammlung geregelt werden und festgeschrieben wird, wie Gesellschafterversammlungen durchzuführen und zu protokollieren sind und mit welchen Mehrheiten Beschlüsse der Gesellschafter zustande kommen.

### 3.9 Junglandwirteförderung

Unter bestimmten Bedingungen können auch Gesellschaften die Junglandwirteförderung nach der GAP-Reform in Anspruch nehmen. Neben den persönlichen Voraussetzungen eines Junglandwirts muss dieser die wirksame und langfristige Kontrolle in der Gesellschaft hinsichtlich der Entscheidung zur Betriebsführung, Gewinnen und finanziellen Risiken alleine oder gemeinschaftlich mit anderen Landwirten ausüben.

Für die Förderung ist es ausreichend, wenn sichergestellt wird, dass keine Entscheidungen zu Betriebsführung, Gewinnen und finanziellen Risiken gegen den Junglandwirt getroffen werden können. Bei der gemeinschaftlichen Kontrollausübung ist es dann aber erforderlich, dass solche Beschlüsse einstimmig gefasst werden oder dem Junglandwirt gegenüber den anderen Gesellschaftern ein Vetorecht zusteht. Im Gesellschaftsvertrag müssen hierzu geeignete Regelungen im Bereich der Vertretungsbefugnis und der Beschlussfassung auf Gesellschafterebene aufgenommen werden.

### 3.10 Gewinn- und Verlustbeteiligung, Sondervergütungen/Gewinnvorab

Im Gesellschaftsvertrag sind die Beteiligungsanteile am Gewinn und Verlust festzulegen. Für die Überlassung von landwirtschaftlichen Flächen oder einen besonderen Arbeitseinsatz können Sondervergütungen als Gewinnvorab geregelt werden, wonach in Höhe der Sondervergütung eine Vorabzuordnung aus dem Gewinn vorgenommen wird. Die quotale Gewinnverteilung bezieht sich sodann auf den danach verbleibenden Gewinn. Bei einer Regelung über einen Vorabgewinn ist aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen zu beachten, dass danach differenziert wird, ob die Sondervergütung auch dann zugewiesen werden soll, wenn der ermittelte Gewinn dafür nicht ausreicht (das begründet regelmäßig eine Umsatzsteuer-Pflicht) oder diese auf einen ermittelten Gewinn begrenzt ist (näheres hierzu im Bereich „Steuern“).

### 3.11 Entnahmerechte

Von der Gewinnverteilung zu unterscheiden und gesondert zu regeln ist die Frage, ob und in welcher Höhe die Gesellschafter berechtigt sind, Entnahmen zu tätigen. Ein Gewinnanspruch begründet nicht das Recht auf eine Entnahme. Umgekehrt sollten die Gesellschafter auch dann zu einer Entnahme zur Absicherung ihres Lebensunterhaltes berechtigt sein, wenn kein Gewinn anfällt. Dabei muss ihnen aber bewusst sein, dass sie insoweit von der Substanz des Betriebs leben.

### 3.12 Übertragung von Gesellschaftsanteilen

Bei Personengesellschaften wird das Recht zur Übertragung eines Gesellschaftsanteils regelmäßig von der Zustimmung der übrigen Gesellschafter abhängig gemacht. In geeigneten Fällen kann aber bereits im Gesellschaftsvertrag eine Regelung aufgenommen werden, wonach z. B. eine Übertragung auf einen Abkömmling, der die landwirtschaftsfachliche Eignung hat, ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter statthaft ist.

### 3.13 Todesfall, Nachfolgeklauseln

Im zurzeit geltenden Recht der GbR führt der Tod eines Gesellschafters zur Auflösung der Gesellschaft. Diese zumeist als nicht zielführend empfundene Regelung kann durch die Vereinbarung von Nachfolgeklauseln abgeändert werden. Bei den gesellschaftsvertraglichen Nachfolgeklauseln ist zu beachten, dass diese nicht den strengen Formanforderungen an ein Testament genügen müssen und im Gesellschaftsvertrag zu regeln sind. Die gesellschaftsvertraglichen Regelungen gehen etwaigen testamentarisch abweichenden Regelungen vor. Hat ein Gesellschafter z. B. in seinem Testament bestimmt, dass sein Ehegatte Alleinerbe sein soll, ist im Gesellschaftsvertrag aber aufgenommen, dass in seinem Todesfall sein Abkömmling die Gesellschafterstellung übernehmen soll, gilt in Bezug auf den Gesellschaftsvertrag ausschließlich die Regelung im Gesellschaftsvertrag.

In gesellschaftsvertraglichen Nachfolgeklauseln kann z. B. festgehalten werden, dass eine namentlich benannte Person die Nachfolge antreten soll (sogenannte qualifizierte Nachfolgeklausel). Es kann aber auch eine Brücke zu einem Testament geschlagen werden, indem im Gesellschaftsvertrag vereinbart wird, dass die Nachfolge der im Testament benannte Erbe antreten soll (sogenannte einfache Nachfolgeklausel). Ist der benannte Nachfolger noch nicht Gesellschafter, bedarf es seiner Zustimmung zur Übernahme des Gesellschaftsanteils.

Zwei Besonderheiten sollen an dieser Stelle erwähnt werden. Zum einen ist zu beachten, dass die hier beschriebenen Nachfolgeklauseln nur bei Personengesellschaften zulässig sind, mithin nicht bei Körperschaften. Zudem sind die Nachfolgeklauseln insbesondere dann mit den erbrechtlichen Regelungen zu koordinieren, wenn der Gesellschafter persönlich Inhaber von Vermögen ist, welches er der Gesellschaft zur Nutzung belässt (z. B. seine landwirtschaftlichen Flächen oder die Hofstelle – sogenanntes Sonderbetriebsvermögen; zu den steuerrechtlichen Fallstricken bei dieser Konstellation siehe weiter unten).

### 3.14 Insolvenz eines Gesellschafters, Pfändung des Gesellschaftsanteils

Für den Fall einer Insolvenz eines Gesellschafters oder der Pfändung seines Gesellschaftsanteils wird regelmäßig im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass der betroffene Gesellschafter ausscheidet oder die anderen Gesellschafter zumindest ein Heraus kündigungsrecht haben. Dadurch soll vermieden

werden, dass ein Insolvenzverwalter oder ein Pfändungsgläubiger Einfluss auf die Verwertung des Gesellschaftsanteils nehmen kann.

### **3.15 Ausschließung**

Im Gesellschaftsvertrag können Bestimmungen aufgenommen werden, unter welchen Voraussetzung, nach welchem Verfahren und unter welchen Konditionen Gesellschafter einen „vertragswidrig“ handelnden Gesellschafter aus der Gesellschaft ausschließen können.

### **3.16 Abfindung beim Ausscheiden**

Für den Fall, dass ein Gesellschafter ausscheidet z.B. durch Tod ohne Nachfolgeklausel, durch eigene Kündigung oder durch Ausschluss, und nach dem Gesellschaftsvertrag den verbleibenden Gesellschaftern das Recht zur Fortführung des Unternehmens ermöglicht wird, steht dem ausscheidenden Gesellschafter eine Abfindung zu. Die Höhe der Abfindung darf grundsätzlich den Verkehrswert der Beteiligung nicht unterschreiten. Allenfalls kann eine Einkürzung bis zur Grenze der Sittenwidrigkeit vereinbart werden. Wo die Grenze der Sittenwidrigkeit liegt, ist gesetzlich nicht bestimmt. Dies hängt immer von den Umständen des Einzelfalles ab.

### **3.17 Liquidation**

Bei der Auflösung der Gesellschaft sind den Gesellschaftern die von ihnen der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Vermögengegenstände zurückzugeben, die Schulden sind zu bereinigen, die Einlagen sind den Gesellschaftern zu erstatten und der Überschuss ist an die Gesellschafter zu verteilen bzw. ein Fehlbetrag ist von ihnen aufzubringen. Details oder Abweichungen hierzu können im Gesellschaftsvertrag geregelt werden.

## **III. Steuern**

### **1. Steuerliche Einordnung**

Vollkooperationen in der Landwirtschaft werden in der Regel als Personengesellschaften geführt, nur diese soll im Folgenden dargestellt werden. Wichtige Steuern sind deshalb vor allem die Einkommen- und die Umsatzsteuer. Möglicherweise, falls Gewerbebetrieb, auch die Gewerbesteuer. Und, falls Grundstücke in das Gesamthandsvermögen der Kooperation eingebracht werden, auch die Grunderwerbsteuer.

Einkommensteuerlich erzielen Kooperationen, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Gewinnermittlungszeitraum für die Vollkooperationen ist deshalb in der Regel der 01.07.–30.06. eines jeden Jahres. Inzwischen können Landwirte auch auf das Kalenderjahr als Gewinnermittlungszeitraum umstellen, allerdings werden dann die Gewinne nicht mehr auf zwei Wirtschaftsjahre verteilt und dadurch nivelliert. In der Regel unterliegen Vollkooperationen der Buchführungspflicht, kleinere Kooperationen dürfen möglicherweise auch eine Einnahmen-Ausgaben-Überschussrechnung oder eine Gewinnermittlung nach § 13a EStG erstellen. Betriebswirtschaftlich sinnvoll ist dabei nur die Bilanzierung. Die Ermittlung des zutreffenden Jahresergebnisses und dessen Auswertung sowie die Führung der Kapitalkonten der Gesellschafter kann nur so erfolgen.



Ertragsteuerlich muss berücksichtigt werden, dass sich die Ermittlung des Gewinns nicht auf das Gesamthandsvermögen beschränkt. Das Betriebsvermögen der steuerlichen Mitunternehmerschaft erfasst auch die Wirtschaftsgüter, die Gesellschaftern gehören und die der Gesellschaft zur Nutzung überlassen sind. In die Gewinnermittlung einzubeziehen sind deshalb auch Einkünfte aus Dienstleistungen oder aus der Überlassung von Kapital oder Wirtschaftsgütern aus Abrechnungen gegenüber der Gesellschaft. Bei landwirtschaftlichen Gesellschaften werden zumindest Grundstücke in der Regel nicht in die Gesellschaft eingebracht, sodass diese als Sonderbetriebsvermögen Teil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft sind.

Bei Gründung von Vollkooperationen sind häufig sogenannte Ergänzungsbilanzen aufzustellen. Diese entstehen, wenn Wirtschaftsgüter in die Gesellschaft zu Verkehrswerten eingebracht werden, steuerrechtlich stille Reserven aber nicht aufgedeckt werden sollen. Die in dem Gesamthandsvermögen aufgedeckten stillen Reserven werden in Ergänzungsbilanzen, die auch als steuerliche Korrekturposten bezeichnet werden können, wieder neutralisiert und über die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter aufgelöst. Der Gewinnanteil des einzelnen Mitunternehmers ergibt sich aus der Summe des (anteiligen) Ergebnisses aus der Gesamthandsbilanz und den Ergebnissen aus der Sonder- bzw. Ergänzungsbilanz.

Ertragsteuerrechtlich muss berücksichtigt werden, dass bei einer Personengesellschaft, die auch gewerbliche Einkünfte erzielt, sämtliche Einkünfte gewerblich werden. Übersteigt der Maschineneinsatz gegenüber Dritten bei einer Kommanditgesellschaft beispielsweise nachhaltig die Grenze von 51.500 € oder beteiligt sich die Kommanditgesellschaft an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft, werden keine landwirtschaftlichen, sondern gewerbliche Einkünfte erzielt. Das hat zur Folge, dass insbesondere das Wahlrecht für die Nichtaktivierung des Feldinventars entfällt. Außerdem sind auf der Ebene der Gesellschaft Gewerbesteuern zu zahlen, die allerdings bis zu einem Hebesatz von 400 v. H. auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Vermieden werden kann die Abfärbung, indem die problematischen Tätigkeiten nicht von der Gesellschaft, sondern von einem oder mehreren Gesellschaftern oder einer personenidentischen Schwestergesellschaft ausgeführt werden. Nur die gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft selbst führt zur Abfärbung.

Ertragsteuerlich ist die Personengesellschaft in der Regel die günstigste Rechtsform. Steuersubjekt ist die Kooperation nur für die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer. Umsatzsteuerlich muss sogar differenziert werden zwischen der Personengesellschaft und den Gesellschaftern, die umsatzsteuerlich selbst Steuersubjekt sind. Die Einkommensbesteuerung erfolgt nicht bei der Mitunternehmerschaft, sondern bei den Mitunternehmern. Die Gewinnanteile werden auf der Ebene der Mitunternehmerschaft festgestellt und den einzelnen Mitunternehmern zugerechnet. Die Ertragsteuerbelastung erfolgt dabei nach dem individuellen Steuersatz. Ist die Mitunternehmerschaft sehr ertragsstark, kann jeder einzelne Mitunternehmer einen Antrag auf Thesaurierung stellen, mit der Folge, dass sein Gewinnanteil nicht mit dem normalen Steuersatz, sondern ermäßigt besteuert wird. Das gilt allerdings nur so lange, wie Gewinne weiter thesauriert und nicht entnommen werden, im letzteren Fall erfolgt eine Nachversteuerung.

Berücksichtigt werden muss, dass – wie bei Einzelunternehmern – Gewinne unabhängig davon versteuert werden, ob sie an die Gesellschafter ausgezahlt werden oder nicht. Auf der anderen Seite wirken sich auch Verluste – bei beschränkt haftenden Gesellschaftern bis zur Höhe ihres Eigenkapitals – steuerlich auf der Ebene der Mitunternehmer aus. Das unterscheidet Personengesellschaften von Kapitalgesellschaften, dort werden Verluste auf der Ebene der Gesellschaft vorgetragen. Auf

den ersten Blick mag die Besteuerung einer Kapitalgesellschaft mit etwa 30% Ertragssteuerbelastung attraktiv erscheinen, wird der Gewinn allerdings an die Gesellschafter ausgeschüttet, steigt die Belastung auf über 50% und das im Wesentlichen unabhängig von der individuellen Steuerbelastung.

## **2. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Gründung**

Für die Gründung von Vollkooperationen ist es aus ertragsteuerlicher Sicht grundsätzlich erwünscht, dass steuerlich die Buchwerte fortgeführt werden. Das ist bei einem Zusammenschluss landwirtschaftlicher Betriebe grundsätzlich unproblematisch, soweit jeder Landwirt seinen gesamten Betrieb in das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft einbringt. Zwar sind nach dem dafür relevanten Umwandlungssteuergesetz grundsätzlich Verkehrswerte anzusetzen, auf Antrag ist die Fortführung der Buchwerte aber erlaubt. Der Buchwert ergibt sich dabei aus der Addition der Werte, die für das einzelne Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz und in der (oft negativen) Ergänzungsbilanz angesetzt sind. So können in der Gesamthandsbilanz problemlos die Verkehrswerte berücksichtigt werden, mit dem Vorteil, dass zum einen das Kapital der Gesellschaft zutreffend ausgewiesen wird und zum anderen auch das Eigenkapital gegenüber den Banken (einschließlich des nicht aktivierten Feldinventars) ausgewiesen werden kann. Oft wird in solchen Fällen auch eine gesonderte Steuerbilanz aufgestellt. Auch umsatzsteuerlich ist die Gründung der Kooperationen unproblematisch, da es sich um eine sogenannte Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt, die nicht steuerbar ist. Allerdings tritt die erwerbende Gesellschaft an die Stelle des bisherigen Unternehmers, so dass beispielsweise Wahlrechte auf Option zur Regelbesteuerung von der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt werden müssen.

Grunderwerbsteuerlich ist die Gründung nur von Bedeutung, wenn Grundstücke in die Gesellschaft eingebracht werden.

## **3. Ergebnisermittlung und -verteilung auf die Gesellschafter**

Für die Ermittlung und Verteilung der laufenden Ergebnisse muss berücksichtigt werden, dass die steuerliche Mitunternehmerschaft neben den Gesellschaftsbilanzen (Gesamthandsbilanzen) auch Sonderbetriebsvermögens- und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter umfasst. In der ersten Stufe wird deshalb der Gewinn – wie etwa in den Beispielen zur betriebswirtschaftlichen Betrachtung – ermittelt und verteilt. Der handelsrechtliche oder betriebswirtschaftliche Gewinn wird sich dabei in der Regel vom steuerlichen Gewinn jedenfalls dann unterscheiden, wenn die Wertveränderungen im Feldinventar handelsrechtlich berücksichtigt werden. Das Ergebnis wird auf der Ebene der Mitunternehmerschaft bei landwirtschaftlichen Gesellschaften lediglich festgestellt, die Versteuerung erfolgt bei den einzelnen Mitunternehmern.

Ertragsteuerlich ist es kein Unterschied, ob die unterschiedliche Zurverfügungstellung von Produktionsfaktoren, etwa die Arbeitsleistung, über eine Tätigkeitsvergütung, ein Gewinnvorab oder im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Die Tätigkeitsvergütung stellt zwar bei der Gesellschaft Aufwand dar, gleichzeitig aber eine Sonderbetriebseinnahme bei den Gesellschaftern, sodass diese im steuerlichen Ergebnis berücksichtigt wird.

Umsatzsteuerlich ergeben sich aber erhebliche Unterschiede. Tätigkeitsvergütungen und sonstige Dienstleistungen, die ein Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft erbringt, sind ein steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch, die der Umsatzsteuer unterliegen. Gleiches gilt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes für Gewinnvorabs, mit denen der Gesellschafter fest rechnen kann. Das ist so lange kein Problem, wie die Gesellschaft der Regelbesteuerung unterliegt, da die vom Gesellschafter in Rechnung zu stellende Umsatzsteuer bei der Gesellschaft in gleicher Höhe als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Pauschaliert aber die Gesellschaft, ergibt sich ein echter Nachteil, da der Gesellschafter die Umsatzsteuer weiter abführen muss, die Gesellschaft aber keinen Vorsteuerabzug hat. Pauschaliert die Gesellschaft, kann vor der Vereinbarung von Tätigkeitsvergütungen oder Gewinnvorabs für Arbeitsleistungen nur gewarnt werden. Die Überlassung von Kapital oder von Grundstücken ist nicht problematisch, da diese grundsätzlich umsatzsteuerfrei sind und bei Überlassung an eine pauschalierende Gesellschaft auf die Steuerfreiheit auch nicht verzichtet werden kann.

#### **4. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten beim Ausscheiden eines Kooperationspartners**

Bei Gründung einer Gesellschaft sollte auch immer deren Beendigung mitberücksichtigt werden. Grundsätzlich sind drei Varianten möglich, wie ein Gesellschafter aus einer Gesellschaft ausscheiden kann:

##### **4.1 Verkauf des Gesellschaftsanteils**

Verkauft ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil, ist die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert des Gesellschaftsanteils (einschließlich einer etwaigen Ergänzungsbilanz) zu versteuern. Wird nur der Gesellschaftsanteil und nicht das Sonderbetriebsvermögen veräußert, ist hier ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln, der mit dem normalen Steuersatz versteuert wird.

Werden sämtliche stillen Reserven aufgedeckt, indem die Wirtschaftsgüter auch des Sonderbetriebsvermögens verkauft oder in das Privatvermögen überführt werden, liegt eine Betriebsaufgabe vor, die nach der  $\frac{1}{5}$  Regelung ermäßigt besteuert wird. Einmalig kann ein Steuerpflichtiger, der das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist, auf Antrag einen Freibetrag und einen ermäßigten Steuersatz geltend machen.

##### **4.2 Ausscheiden gegen Abfindung**

Als zweite Variante des Ausscheidens kommt das Ausscheiden gegen Abfindung in Frage. Der Gesellschafter gibt seinen Gesellschaftsanteil gegen eine Abfindung auf, die Abfindung ist von der Gesellschaft nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages zu zahlen. Auch hier ist die Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag und dem Buchwert (der allein schon wegen der Nichtaktivierung des Feldinventars in der Regel niedriger sein dürfte) zu versteuern. Sofern keine Betriebsaufgabe erklärt wird, weil die stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen nicht aufgedeckt werden, ist der Aufgabegewinn als laufender Gewinn mit dem normalen Steuersatz zu versteuern.

### 4.3 Realteilung

Scheidet ein Gesellschafter gegen Mitnahme von Wirtschaftsgütern aus einer Gesellschaft aus, kann das Ausscheiden als Realteilung zu Buchwerten erfolgen. Voraussetzung ist, dass der ausscheidende Gesellschafter Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen übernimmt und in einem Betrieb (der auch verpachtet werden kann) gegebenenfalls mit seinem ehemaligen Sonderbetriebsvermögen fortführt. Dabei kann es sich um aktive und passive Wirtschaftsgüter handeln, es können also auch Forderungen und/oder Verbindlichkeiten so zugeordnet werden, dass der ausscheidende Gesellschafter angemessen „abgefunden“ wird. Vorteil dieser Form des Ausscheidens ist es, dass die stillen Reserven, die im anteiligen Gesellschaftsvermögen gebildet worden sind, nicht aufgedeckt werden müssten. Soweit nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, sind gegebenenfalls Sperrfristen bei der Veräußerung zu berücksichtigen.

Umsatzsteuerlich führt die Realteilung zu einem steuerpflichtigen Umsatz, da auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Minderung von Gesellschaftsrechten ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang ist. Das gilt nur dann nicht, wenn es sich um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt, der erwerbende Unternehmer also mit den übernommenen Wirtschaftsgütern und seinem Sonderbetriebsvermögen ein Unternehmen führen kann.

## 5. Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Beendigung/Liquidation

Grundsätzlich könnte eine Kooperation auch dadurch beendet werden, dass die Liquidation beschlossen und sämtliches Gesamthandsvermögen der Gesellschaft veräußert wird. In der Landwirtschaft dürfte in diesem Zusammenhang in der Regel auch das Sonderbetriebsvermögen, also die Grundstücke, mit veräußert werden. In diesem Fall liegt steuerlich eine Betriebsaufgabe vor, bei den einzelnen Mitunternehmern wird der Veräußerungsgewinn entweder nach der  $\frac{1}{5}$ -Regelung oder – bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen – ermäßigt besteuert.

Eine Gesellschaft wird auch dann beendet, wenn der vorletzte Gesellschafter gegen Abfindung (und Mitnahme seines Sonderbetriebsvermögens) ausscheidet. In diesem Fall wächst das Vermögen der Gesellschaft bei dem verbleibenden Gesellschafter an, der das Unternehmen als Einzelunternehmen fortführt.

Ertragsteuerlich hat der ausscheidende Gesellschafter einen Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen, der nur dann ermäßigt zu besteuern ist, wenn auch die stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen aufgedeckt werden. Der verbleibende Gesellschafter hat ertragsteuerlich die Buchwerte aufzustocken, soweit dem ausscheidenden Gesellschafter eine Abfindung gezahlt worden ist, die ja auf stillen Reserven in den einzelnen Wirtschaftsgütern beruht. Umsatzsteuerlich ist der Vorgang nicht relevant, da weder das Ausscheiden gegen Abfindung noch das Anwachsen ein umsatzsteuerbarer Vorgang ist.

Als dritte Form der Beendigung einer Gesellschaft kommt eine Realteilung infrage, in der sämtliche Gesellschafter das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft verteilen und unter Mitnahme ihrer Sonderbetriebsvermögen in Einzelunternehmen (oder anderen Kooperationsformen) fortführt. Ertragsteuerlich werden – wie dargestellt – bei der Realteilung die Buchwerte fortgeführt. Soweit die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nicht den Kapitalkonten entsprechen, werden die Kapitalkonten angepasst. Umsatzsteuerlich dürfte eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen,

weil jeder der Gesellschafter in der Lage ist, mit den übernommenen Unternehmen (die ja auch in ähnlicher Form eingebracht wurden) eine Geschäftstätigkeit durchzuführen.

Auch hier sind die Vorgänge grunderwerbsteuerlich nur von Bedeutung, wenn im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft Grundstücke oder Gebäude auf fremden Grund und Boden bilanziert sind.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass gerade in der Landwirtschaft Gründung, die laufende Gewinnermittlung und die Beendigung von Vollkooperationen ertrag- und umsatzsteuerlich hohe Ansprüche stellen und von erfahrenen Steuerberatern begleitet werden sollten.



# DLG-ANERKANNT. Qualität für die Praxis geprüft.



**GESAMT-PRÜFUNG**  
**HERSTELLER**  
**PRODUKT**  
DLG-Prüfbericht 0000

**Erst informieren, dann investieren!**

4.000 Prüfberichte online unter [www.DLG-Test.de](http://www.DLG-Test.de)

[www.DLG.org](http://www.DLG.org)



# DLG-Merkblätter. Wissen für die Praxis.

- DLG-Merkblätter 478, 479, 480, 481  
**Kooperationen in der Landwirtschaft**
- DLG-Merkblatt 469  
**Wie plane ich in der Praxis richtig mit der Struktur der Betriebszweiganalyse (BZA)?**
- DLG-Merkblatt 447  
**Digitalisierung in der Landwirtschaft**
- DLG-Merkblatt 446  
**Investitionsrechnung in der Landwirtschaft**
- DLG-Merkblatt 434  
**Mehrgefahrenversicherungen in der Landwirtschaft**
- DLG-Merkblatt 429  
**Vorsicht Umsatzsteuer**
- DLG-Merkblatt 428  
**Digitalisierung 4.0 für das landwirtschaftliche Büro**
- DLG-Merkblatt 423  
**Veränderungen in ländlichen Räumen aktiv gestalten**
- DLG-Merkblatt 421  
**Einheitsbedingungen im deutschen Getreidehandel**
- DLG-Merkblatt 412  
**Nutzung der Buchhaltung zur optimalen Betriebsführung**
- DLG-Merkblatt 411  
**Milchpreisabsicherung an der Warenterminbörse**
- DLG-Merkblatt 402  
**Betriebsübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge**
- DLG-Merkblatt 394  
**Sachversicherungen in der Landwirtschaft**
- DLG-Merkblatt 393  
**Rating in der Landwirtschaft**

**Download unter [www.DLG.org/Merkblaetter](http://www.DLG.org/Merkblaetter)**



**DLG e.V.**  
**Mitgliederservice**  
Eschborner Landstraße 122 • 60489 Frankfurt am Main  
Deutschland  
Tel. +49 69 24788-205 • Fax +49 69 24788-124  
Info@DLG.org • www.DLG.org