

DLG-Merkblatt 479

Bruchteilsgemeinschaften und Maschinengesellschaften

Kooperationen in der Landwirtschaft

Serie Kooperationen

Teil 2 von 5



DLG-Merkblatt 479

Bruchteilsgemeinschaften und Maschinengesellschaften

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

I. Betriebswirtschaft	5
1. Einleitung	5
1.1 Wirtschaftlicher und familiärer Hintergrund der Kooperationsbildung	5
1.1.1 Die Senkung der Kapital- und Festkosten für Maschinen	5
1.1.2 Einsatz modernerer und leistungsfähigerer Technik	6
1.1.3 Freisetzung von Kapital	6
1.2 Voraussetzungen für eine erfolgversprechende und zukunftsorientierte Zusammenarbeit	6
1.3 Definitionen und Abgrenzungen	7
1.3.1 Bruchteilsgemeinschaften zur gemeinsamen Maschinennutzung	7
1.3.2 Gesellschaften zur gemeinsamen Maschinennutzung	7
1.4 Ergebnis- oder Kostenverteilung	7
1.5 Mögliche Probleme in der Zusammenarbeit	8
1.5.1 Bewertung der Leistung der einzelnen Mitunternehmer	8
1.5.2 Zuordnung und Abgrenzung der Arbeitsbereiche und Verantwortlichkeiten der Gesellschafter	8
1.5.3 Korrekte Zuordnung der gebildeten stillen Reserven beim Verkauf der Technik in Bruchteilsgemeinschaften	8
1.6 Wirtschaftliche Effekte der Zusammenarbeit anhand von zwei Beispielen	9
1.6.1 Mähdrescherkooperation mit Logistik und Vermietung der Transportkapazitäten an andere Landwirte	9
1.6.2 Anschaffung eines gemeinsamen Futtermischwagens	9
II. Recht	10
1. In Betracht kommende Kooperationsformen	10
2. Zivil- und gesellschaftsrechtliche Besonderheiten	10
2.1. Rechtliche Fragen zu den unterschiedlichen Anschaffungs- und Finanzierungsmöglichkeiten	10
2.2 Festlegung der Beteiligungsverhältnisse	11
2.3. Individuelle Verantwortlichkeit bei der Nutzung der Maschinen	11
2.4 Erstellung von Regeln zur Entscheidungsfindung	11
2.5 Fragen der Absicherung	12
2.6 Übernahmerechte oder -pflichten bei Beendigung der Kooperation	12
3. Beispiel einer Bruchteils- und Maschinengesellschaft	13

III. Steuern	13
1. Steuerliche Aspekte von der Gründung bis zur Beendigung/Liquidation	13
1.1 Steuerliche Einordnung der Kooperationsform	14
1.2 Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Gründung	15
1.3 Ergebnisermittlung und -verteilung auf die Gesellschafter	16
1.4 Steuerliche Behandlung und Besonderheiten beim Ausscheiden eines Kooperationspartners	17
1.5 Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Beendigung/Liquidation	18

I. Betriebswirtschaft

1. Einleitung

Bei Kooperationen in der Landwirtschaft geht es um die freie Entscheidung selbständiger landwirtschaftlicher Unternehmer eine mehr oder weniger enge, vertraglich geregelte Zusammenarbeit ihrer Betriebe einzugehen. Ziele dieser Zusammenarbeit sind die Verbesserung der wirtschaftlichen Ergebnisse, die Verringerung des Unternehmerrisikos und/oder die Verbesserung der sozialen Bedingungen für die Kooperationspartner.

Insbesondere die Familienbetriebe, ob mit oder ohne Lohnarbeitskräfte, stehen im Wettbewerb immer wieder vor der Frage, ob eine Zusammenarbeit mit anderen Unternehmern die Wirtschaftskraft des eigenen Unternehmens stärken und die arbeitswirtschaftliche und soziale Situation verbessern kann.

Am Beispiel des Themas Eigenmechanisierung können die Zusammenhänge gut dargestellt werden. Einzelbetriebliche Überlegungen und betriebswirtschaftliche Auswertungen zeigen, dass eine vollständige Eigenmechanisierung bei anstehenden Ersatzinvestitionen oft nicht wirtschaftlich ist. Immer öfter reichen die eigenen Flächen in der Außenwirtschaft und die Bestandskapazitäten in der Tierhaltung nicht mehr aus, um die immer leistungsfähigere Technik im Betrieb auszulasten. Die steigenden Anschaffungskosten und die immer schnelleren Produkt- und Innovationszyklen würden den wirtschaftlichen Rahmen des Einzelbetriebes sprengen.

Oft scheidet eine Auslagerung der Arbeiten an Lohnunternehmer und Dienstleister aus, weil es vor Ort dafür keine angemessenen Angebote gibt oder persönliche Präferenzen dagegen sprechen. Letztlich entfällt bei der Auslagerung der Arbeiten auch die Möglichkeit, die eigene Arbeitskraft wirtschaftlich einzusetzen, so dass der Lohnunternehmer teurer ist als die eigene Maschine ohne Arbeitskraft.

Die gemeinsame Anschaffung von Technik im Rahmen einer Kooperation mit anderen Landwirten kann hier ein Ansatz sein, deutliche Fortschritte im Bereich der Arbeitsorganisation und der Kostenreduktion zu erreichen.

Bei den nachfolgend beschriebenen Kooperationsformen der Bruchteils- und Maschinengemeinschaften geht es lediglich darum, gemeinsame Technik anzuschaffen und in den eigenen Betrieben oder auch überbetrieblich einzusetzen. Wesentliches Ziel ist die Senkung von Kosten und eine verbesserte Arbeitswirtschaft in den Einzelunternehmen. Eine engere Zusammenarbeit mit gemeinsamer Gewinnerzielungsabsicht des Zusammenschlusses besteht nicht.

1.1 Wirtschaftlicher und familiärer Hintergrund der Kooperationsbildung

Die Anschaffung von Maschinen im Rahmen von Bruchteilsgemeinschaften oder in einer Maschinen GbR verfolgt als Ziele:

1.1.1 Die Senkung der Kapital- und Festkosten für Maschinen

Eine höhere Auslastung von Maschinen auf gemeinsam bearbeiteten Flächen der Kooperationsbetriebe führt zu einem geringeren Kapitaleinsatz. Ebenso lassen sich in der Gemeinschaft oft längere tägliche Laufzeiten der Maschinen als im Einzelunternehmen gewährleisten. Je knapper das Eigenkapital in der Gesellschaft und je höher die Zinsbelastung, umso größer sind die Effekte bei der effektiveren Nutzung der Investitionsgüter.

Wer am technischen Fortschritt angemessen teilhaben will, muss in der Lage sein, die Technik schneller zu tauschen. Eine höhere Auslastung einer Maschine führt dabei zur Senkung der Abschreibung und reduziert dadurch die Kosten je Produktionseinheit.

1.1.2 Einsatz modernerer und leistungsfähigerer Technik

Technik mit größerer Arbeitsbreite und höherer Flächenleistung bindet oft nicht weniger Kapital je Leistungseinheit. Der wirtschaftliche Effekt resultiert vielmehr aus der Einsparung von Arbeitskraft und -zeit im Produktionsprozess. Wenn die freigesetzte Arbeitszeit an anderer Stelle im Unternehmen nicht produktiv genutzt werden kann, bleibt es im Wesentlichen bei einer Arbeitsentlastung der Beteiligten oder einer verbesserten Produktionstechnik mit Effekten bei Ertrag, Einsparung von Produktionsmitteln oder geringerer Umweltbelastung.

1.1.3 Freisetzung von Kapital

Der Zusammenschluss landwirtschaftlicher Betriebe zu größeren Einheiten macht es oft möglich, in erheblichem Umfang Besatzkapital (Maschinen) und Kapital für Gebäude frei zu setzen, das dann u. a. auch für den Aufbau außerlandwirtschaftlicher wirtschaftlicher Aktivitäten zur Verfügung steht.

Die Verringerung des Kapitalbedarfs durch Kooperationen ermöglicht:

- Internes Wachstum innerhalb der Kooperation
- die Reduzierung von Fremdkapital bei den Gesellschaftern
- die Freisetzung von Kapital (Eigenkapital) für außerlandwirtschaftliche Investments
- Die alternative wirtschaftliche Nutzung von Wirtschaftsgebäuden im außerlandwirtschaftlich Bereich.

1.2 Voraussetzungen für eine erfolgversprechende und zukunftsorientierte Zusammenarbeit

Drum prüfe, wer sich ewig bindet – dieser alte Satz von Schiller gilt nicht nur für die Ehe, sondern ebenso für betriebliche Zusammenschlüsse. Die Erfahrung lehrt: Gibt es eine Vorbereitungs- und Kennenlernphase, ist das von Vorteil. Denn miteinander reden und miteinander arbeiten sind zwei völlig unterschiedliche Dinge. Viele Menschen lernt man erst dann richtig kennen, wenn man gemeinsam über einen längeren Zeitraum zusammenarbeitet. Dazu gehört, auch einmal herausfordernde Phasen gemeinsam zu erleben, wie z. B. einen verregneten Sommer, in dem die Nerven blank liegen, weil die Erntearbeiten immer wieder unterbrochen sind. Es braucht Kompromissbereitschaft, Konfliktfähigkeit, die Bereitschaft, Dinge auch aus der Hand zu geben, einen vertrauensvollen Umgang miteinander, Kommunikationsfähigkeit und Teamfähigkeit. Kurzum: Es gibt auch Fälle, in denen die Personen nicht kooperationsfähig sind.

Wer Konflikte und Auseinandersetzungen vermeiden oder zumindest vernünftig regeln will, ist gut beraten von Anfang an klare und verbindliche schriftliche Vereinbarungen zu treffen. Dazu gehört auch die Formulierung der Ziele und die praktische Gestaltung der Zusammenarbeit.

Über kurz oder lang wird sich jede Gemeinschaft in ihrer Struktur verändern oder irgendwann enden. Saubere vertragliche Regelungen für Gründung, das Ausscheiden von Beteiligten und auch für die Auflösung der Gemeinschaft gilt es im Vorfeld zu treffen.

1.3 Definitionen und Abgrenzungen

1.3.1 Bruchteilsgemeinschaften zur gemeinsamen Maschinennutzung

Eine Bruchteilsgemeinschaft liegt vor, sobald eine Gruppe von Personen gemeinsam ein Recht oder eine Sache besitzt. Oder anders: Jedes Mitglied (Gemeinschafter) hat einen ideellen Bruchteil am Eigentum der Maschine. Die Bruchteile der Miteigentümer können nach festen vorgegebenen Werten oder nach dem Grad der Inanspruchnahme der Maschine bestimmt werden. Dieser Zusammenschluss ist in den Paragraphen 741 ff. BGB sowie 1008 ff. verankert.

Wesentliche Kennzeichen sind:

- Fruchtziehungsrecht aller Teilhaber gemäß der Höhe des Anteils
- Nutzungsrechte aller Teilhaber am gemeinschaftlichen Gegenstand
- Gemeinschaftliche Verwaltung des gemeinschaftlichen Gegenstandes
- Jeder Teilhaber kann Entscheidungen zum Erhalt des gemeinsamen Eigentums treffen
- Jeder Teilhaber kann über seinen Anteil verfügen. Über den gemeinschaftlichen Gegenstand können die Teilhaber nur gemeinschaftlich verfügen
- Verpflichtung aller Teilhaber, auch die Lasten des gemeinschaftlichen Gegenstandes gemäß den Anteilen zu tragen.
- Jeder Teilhaber hat das Recht, jederzeit die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen.

Landwirte verständigen sich, eine oder mehrere größere Maschinen, die im einzelnen Betrieb nicht wirtschaftlich einzusetzen sind, gemeinsam anzuschaffen. Sie legen vor dem Kauf der Maschine fest, in welchem Umfang der Einzelne sie nutzen wird (z. B. Anteil Druschflächen beim Drescher, voraussichtliche Stunden des gemeinsamen Großschleppers zur Bodenbearbeitung). Nach diesem Schlüssel erwirbt jeder einen prozentualen Anteil (Bruchteil) und aktiviert ihn in seinem Sachanlagenverzeichnis.

Die Nachteile der Kooperationsform liegen im Streitpotential über Einsatzzeit und -ort bei arbeitswirtschaftlich engen Zeitfenstern und der schwierigen Anpassung, wenn sich die Mitglieder unterschiedlich durch Flächenzugang oder -abgang entwickeln. Dazu kommt dann die Problematik, später den Verkaufserlös der Maschine sachgerecht zu verteilen, wenn sich die Flächen- und Einsatzverhältnisse während der Nutzung geändert haben.

1.3.2 Gesellschaften zur gemeinsamen Maschinennutzung

Bei der Beteiligung von mehreren Landwirten in der gemeinsamen Maschinennutzung ist es oft sinnvoll, zur Vermeidung der Nachteile der Bruchteilsgemeinschaft eine Maschinengesellschaft zu gründen. Die einfachste Form ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Die Maschinen-GbR schafft die Maschinen an und rechnet die Kosten der Maschinen nach dem Umfang der Nutzung mit den Gesellschaftern ab. Sollten dabei in der Gesellschaft Gewinne oder Verluste entstehen, muss festgelegt sein, nach welchem Schlüssel diese dann den Gesellschaftern zugerechnet werden.

1.4 Ergebnis- oder Kostenverteilung

Bei der Anschaffung von Technik im Rahmen einer **Bruchteilsgemeinschaft** ergeben sich beim einzelnen Teilhaber Einsparungen bei den Kapitalkosten, die sich aus geringeren Abschreibungen und niedrigeren Zinskosten zusammensetzen. Die laufenden Kosten der Maschinen (Kraftstoff, Reparatur-

ren und Versicherung) müssen laut BGB nach dem einmal vereinbarten Schlüssel abgerechnet und verteilt werden.

Bei der **Maschinengesellschaft** ist das Ziel, eine vollständige Kostenverteilung in der Form vorzunehmen, dass möglichst keine Gewinne oder Verluste entstehen. Dann kann auf die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Gesellschaft verzichtet werden. Das wird dadurch erreicht, dass das Ergebnis zum Ende des Wirtschaftsjahres (WJ) nach einem Schlüssel den Gesellschaftern zugerechnet und im Abschluss als Verbindlichkeit oder Forderung abgegrenzt wird.

Sofern alle beteiligten Betriebe der Regelbesteuerung unterliegen, ist es auch möglich, in der Gesellschaft Arbeitskräfte zu beschäftigen und deren Leistungen mit abzurechnen, ohne dass dadurch steuerliche Nachteile entstehen.

1.5 Mögliche Probleme in der Zusammenarbeit

1.5.1 Bewertung der Leistung der einzelnen Mitunternehmer

Während bei angestellten Arbeitskräften deren Pflichten und Kosten über den Arbeitsvertrag geregelt sind, muss zwischen den Kooperationspartnern eine klare Regelung hinsichtlich der Bewertung der Mitarbeit und der organisatorischen Leistungen des Einzelnen getroffen werden, um Probleme von vornherein zu vermeiden.

1.5.2 Zuordnung und Abgrenzung der Arbeitsbereiche und Verantwortlichkeiten der Gesellschafter

In jedem Fall ist es ratsam, bei Gründung der Zusammenarbeit die Kompetenzen der einzelnen Beteiligten festzulegen und zu klären, wer für die Koordination des Maschinen- und Arbeitseinsatzes verantwortlich ist. Diese Vereinbarungen sind immer wieder zu überprüfen und fortzuschreiben.

1.5.3 Korrekte Zuordnung der gebildeten stillen Reserven beim Verkauf der Technik in Bruchteilsgemeinschaften

Bereits zu Beginn der Zusammenarbeit sollte klar vereinbart werden, wie aufgedeckte stille Reserven beim Verkauf einer Maschine den einzelnen Mitgliedern, u. U. auch bereits ausgeschiedenen, zugeordnet werden. Dies gilt auch für mögliche „Gewinne“ bei Maschinenschäden im Fall einer Neuwertversicherung der Maschine.

1.6 Wirtschaftliche Effekte der Zusammenarbeit anhand von zwei Beispielen

1.6.1 Mähdrescherkooperation mit Logistik und Vermietung der Transportkapazitäten an andere Landwirte

	Landwirt 1	Landwirt 2	Landwirt 3	Landwirt 4	Gemeinschaft
Druschfläche	156 ha	310 ha	185 ha	320 ha	971 ha
Technik	LU	Claas MEDION 310	DOMINATOR 106	TUCANO	Claas Lex. 780 Terra Trac Cebis
Tisch	–	6,68 m	4,50 m	7,60 m	12,30 m
Motor	–	245 PS	170 PS	279 PS	790 PS
Leistung	3,80 ha/h	2,70 ha/h	1,80 ha/h	3,75 ha/h	6,50 ha/h
Arbeitskosten ¹	–	15 €/ha	22 €/ha	11 €/ha	6 €/ha
Festkosten	–	52 €/ha	43 €/ha	62 €/ha	58 €/ha
Reparaturen	–	28 €/ha	21 €/ha	17 €/ha	15 €/ha
Lohndrusch	135 €/ha	–	–	–	–
Diesel	–	23 €/ha	24 €/ha	21 €/ha	18 €/ha
Summe Drusch	135 €/ha	116 €/ha	109 €/ha	111 €/ha	96 €/ha
Abfuhr	4 x 8 t Feldrand	4 x 12 t Feldrand	4 x 8 t Feldrand	4 x 12 t Feldrand	3 Tridem 22 t
Traktoren	2 x 120 PS	2 x 170 PS	2 x 140 PS	3 x 180 PS	3 x 280 PS
Arbeitszeitkosten ¹	44 €/ha	44 €/ha	44 €/ha	32 €/ha	18 €/ha
Maschinenkosten	9 €/ha	18 €/ha	22 €/ha	20 €/ha	18 €/ha
Summe Abfuhr	53 €/ha	62 €/ha	66 €/ha	52 €/ha	36 €/ha
Gesamtkosten	188 €/ha	178 €/ha	175 €/ha	163 €/ha	132 €/ha
Differenz	56 €/ha	46 €/ha	43 €/ha	30 €/ha	–
Einsparung jährlich	8.663 €	14.162 €	7.912 €	9.724 €	–

1 18 €/h, 40% effektive Arbeitszeit Maschine

1.6.2 Anschaffung eines gemeinsamen Futtermischwagens

	Landwirt 1	Landwirt 2	Landwirt 3	Gemeinschaft
Kuhbestand	120 Kühe	310 Kühe	185 Kühe	615 Kühe
Technik	Blockschneider mit Verteiler, 90 PS Traktor	Ladlader, Zange Mischwagen; 140 PS-Traktor	Frontlader, Verteilwagen; 120 PS Traktor	Fräbmischwagen SF, 24 cbm, 175 PS
Kosten Entnahmetechnik	1,85 €/h	11,70 €/h	9,30 €/h	54,50 €/h
Kosten Traktor	21,60 €/h	33,60 €/h	28,80 €/h	–
Leistung	60,00 Kühe/h	110,00 Kühe/h	90,00 Kühe/h	150,00 Kühe/h
Arbeitskosten ¹	18,00 €/Akh	18,00 €/Akh	18,00 €/Akh	22,00 €/Akh
Diesel	16,20 €/h	25,20 €/h	21,60 €/h	31,50 €/h
Kosten je Kuh*d	0,96 €/Kuh	0,80 €/Kuh	0,86 €/Kuh	0,72 €/Kuh
Differenz	0,24 €/Kuh	0,08 €/Kuh	0,14 €/Kuh	–
Einsparung jährlich	10.549 €	9.566 €	9.679 €	–

II. Recht

Hinsichtlich der rechtlichen Gestaltung einer Bruchteilsgemeinschaft mit vergleichendem Blick auch auf die Maschinengesellschaft sollen einige Hinweise gegeben werden, um sich einen Überblick über die wichtigsten Regelungen zu verschaffen. Dies ersetzt keine individuelle Gestaltung und Beratung, die denkbaren Anforderungen und Gestaltungsmöglichkeiten sind vielfältig.

1. In Betracht kommende Kooperationsformen

Dabei steht den beteiligten Landwirten grundsätzlich die freie Wahl zu, wie sie die Kooperation gestalten wollen. Denkbar sind insbesondere:

- Bruchteilsgemeinschaft
- GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)
- stille Gesellschaft
- GmbH
- e. G. (eingetragene Genossenschaft).

Hinsichtlich der grundlegenden Eigenschaften dieser Gesellschaftsformen und insbesondere für einen Vergleich kann die Übersicht in Merkblatt 478 verwendet werden.

Am häufigsten ist die Ausgestaltung in Form einer Bruchteilsgemeinschaft oder in Form einer GbR. Es sollen deshalb auch die Ausführungen zu diesen beiden Rechtsformen vertieft werden.

Die Bruchteilsgemeinschaft ist beschränkt auf die reine Gemeinschaft in der Anschaffung und Nutzung der Maschine. Die Maschinengesellschaft in Form einer GbR kann als weitgehenderer Zusammenschluss mit mehr Einsatzmöglichkeiten (z.B. auch Erbringung von Dienstleistungen für die Mitglieder wie Schlagdatenerfassung, Umsetzung und Einsatzkoordination in Zusammenarbeit mit einer Zuckerfabrik¹⁾) beschrieben werden.

2. Zivil- und gesellschaftsrechtliche Besonderheiten

Zunächst erwirbt der Landwirt innerhalb der Bruchteilsgemeinschaft Miteigentum an der Maschine (vgl. §§ 1008 ff. BGB).

Bei der Maschinengesellschaft in Form der GbR hingegen ist der Landwirt bei Anschaffung durch die GbR nicht selbst Eigentümer, sondern die GbR.

2.1 Rechtliche Fragen zu den unterschiedlichen Anschaffungs- und Finanzierungsmöglichkeiten

Zunächst ist spezifisch für diese Kooperationsformen, dass Maschinen z. B. durch Kauf oder Leasing angeschafft werden. Dabei ist wichtig, dass bereits bei der Anschaffung die Kooperation, sei sie nun eine Bruchteilsgemeinschaft oder eine GbR, als Käufer auftritt.

¹ Glas in Agrarrecht Kommentar, § 7 Rn. 134

Zudem sind die jeweiligen Regelungen im Innenverhältnis zu beachten. Soweit z. B. eine Bruchteils-gemeinschaft gewählt wird, sollte eine eventuelle Finanzierungszeit, Leasingzeit u. a. mit dem Vertrag über die Bruchteils-gemeinschaft abgestimmt werden. Dies ist vor allem deshalb erforderlich, weil bei der Bruchteils-gemeinschaft ohne gesonderte Vereinbarung gesetzlich gemäß §§ 749 ff. BGB jederzeit von einem der Beteiligten die Aufhebung der Gemeinschaft verlangt werden kann.

Deshalb sollte der Aufhebungsanspruch für die vorgesehene Zeit der Nutzung/Finanzierung in der gemeinsamen Vereinbarung ausgeschlossen werden. Dieser Ausschluss kann auch getrennt für ein-zelne Maschinen oder auch Personen vereinbart werden². Ausgenommen davon ist die Aufhebung aus wichtigem Grund, die nicht ausgeschlossen werden kann, § 749 II BGB.

Bei der GbR ist ebenfalls auf eine Abstimmung der Verträge nach außen zur Anschaffung von Ma-schinen mit dem Gesellschaftsvertrag zu achten. Dort ist entsprechend die Kündigung für diese Dauer auszuschließen.

2.2 Festlegung der Beteiligungsverhältnisse

Es hat sich bewährt, die bereits im Kapitel 1.3.1 beschriebenen Probleme bei der Aufteilung des Miteigentums dahingehend zu regeln, dass neben der Aufteilung des Miteigentumsanteils je z. B. Flä- che (und/oder Betriebsstunden) vereinbart wird, dass die spätere Veränderlichkeit zumindest einge- schränkt wird, damit kein Streit entsteht.

Entsprechend kann z. B. bei Anschaffung ein unveränderlicher Anteil vereinbart werden je zu diesem Zeitpunkt bestehender Flächenausstattung, und eine spätere Veränderung nur bei den Kosten erfol- gen.

2.3 Individuelle Verantwortlichkeit bei der Nutzung der Maschinen

Insbesondere bei notwendigen Reparaturen ist festzulegen, ob derjenige sie zu veranlassen hat, bei dem sie aufgetreten ist, oder ob zumindest ab einer bestimmten Wertgrenze zuvor eine Abstimmung hierüber herbeizuführen ist³. Dabei kann auch die Art der Verursachung eine Rolle spielen.

Ansonsten ist im Rahmen der Bruchteils-gemeinschaft jeder Einzelne berechtigt, notwendige Erhal- tungsmaßnahmen allein zu entscheiden, wobei es wie auch bei den Begriffen der ordnungsgemäßen Verwaltung und Benutzung sehr zu empfehlen ist, diese Begriffe in einer Vereinbarung auch zu definie- ren und zu konkretisieren, da ansonsten eine Einordnung ohne juristische Prüfung oft kaum möglich ist.

2.4 Erstellung von Regeln zur Entscheidungsfindung

Eine wichtige Weichenstellung ist die Gestaltung der Willensbildung innerhalb der Kooperation. Es streiten oft die individuellen Interessen gegen die auf Handlungsfähigkeit der Gemeinschaft ausgerich- teten. Konkret geht es um die Frage, ob man Mehrheitsentscheidungen zulässt oder zugunsten des Einzelnen Einstimmigkeit erforderlich ist.

Wird die Bruchteils-gemeinschaft gewählt, so ist zumindest nach § 745 BGB die ordnungsgemäße Verwaltung und Benutzung durch einen Mehrheitsbeschluss möglich. Weitere Inhalte können durch Vereinbarung einer Mehrheitsentscheidung unterworfen werden, wenn dies gewünscht wird.

2 Palandt, BGB Kommentar, § 749 Rn. 5

3 Glas in Agrarrecht Kommentar, § 7 Rn. 138

Für die GbR ist in §§ 709 II, 712 I BGB zwar auch eine Mehrheitsentscheidung erwähnt, jedoch nur bei entsprechender Regelung im Gesellschaftsvertrag. Ansonsten ist Einstimmigkeit erforderlich. Das mag bei übersichtlichen Beteiligtenzahlen noch praktikabel sein, bei einer hohen Anzahl hingegen wird die Tendenz dahin gehen, Mehrheitsbeschlüsse ausdrücklich zu vereinbaren.

2.5 Fragen der Absicherung

Da die Kooperation in Form einer Bruchteilsgemeinschaft und Maschinengemeinschaft als zentralen Wert die gemeinschaftlichen Maschinen hat, sollte dieser Wert auch gegen übliche Risiken abgesichert sein. Es gilt also natürlich, auch Wartungsverträge abzuschließen und Zuständigkeiten dafür zu regeln. Neben den ansonsten erforderlichen Pflichtversicherungen sollte auch überprüft werden, inwieweit zusätzlicher Versicherungsschutz verfügbar sein könnte, damit die Gemeinschaft auch im Schadenfall vollumfänglich abgesichert ist.

Dabei darf nicht übersehen werden, dass auch erhebliche Schäden im Zusammenhang mit einer Maschine entstehen können. Diese werden üblicherweise durch Haftpflichtversicherungen abgedeckt. Dabei ist auf ausreichende Deckungssummen zu achten.

Soweit nicht aufgrund der eigenen Handlungen den Beteiligten eine höhere Haftung trifft, ist er bei der Bruchteilsgemeinschaft nur im Rahmen seines Anteils verpflichtet. Anders ist dies bei der Maschinengesellschaft in Form einer GbR. Hier haftet jeder voll für alle Verbindlichkeiten der GbR.

Gerade bei einer von mehreren genutzten Maschine sollten sich die Beteiligten auch Gedanken darüber machen, wie bei Ausfällen der Maschine vorzugehen ist. Hier können sich insbesondere Anschaffungsformen anbieten, bei denen auch (entweder über Garantie oder Gewährleistung oder über sonstige Vereinbarungen) Ersatzmaschinen verfügbar sind.

2.6 Übernahmerechte oder -pflichten bei Beendigung der Kooperation

Das Ende der Kooperation kann neben der bereits erwähnten Aufhebung durch Erklärung eines Beteiligten auch durch andere Ereignisse (wie z. B. Tod) eintreten, wobei auch hier oft abweichende Regelungen möglich sind und erwogen werden sollten.

Endet die Kooperation in Form der Bruchteilsgemeinschaft planmäßig, z. B. weil die Beteiligten die Maschine nicht mehr benötigen, ist gesetzliche Folge, dass das Bruchteilseigentum unter den Beteiligten der Gemeinschaft zu teilen ist und zwar grundsätzlich in Natur. Da dies insbesondere bei einer Maschine nicht möglich sein wird, kommt gesetzlich die Teilung durch Verkauf in Frage. Es werden dann die Regelungen wie beim Pfandverkauf angewendet (Versteigerung).

Die Mitglieder der Gemeinschaft können im Übrigen ihre Mitgliedschaft auch jederzeit durch Verkauf an Dritte beenden. Dieses Recht kann bei der Bruchteilsgemeinschaft auch durch Vereinbarung nicht beschränkt werden. Man kann allenfalls überlegen, z. B. Vorkaufsrechte für die anderen Beteiligten zu vereinbaren, um die Aufnahme Dritter als Käufer von Anteilen an der Bruchteilsgemeinschaft zu verhindern.

Anders als bei der Bruchteilsgemeinschaft ist die Möglichkeit der Beschränkung von Verfügungen über den Anteil bei der GbR im Gesellschaftsvertrag zulässig, darf aber nicht vollständig (für immer) ausgeschlossen werden.

3. Beispiel einer Bruchteils- und Maschinengesellschaft

Ein Beispiel soll die oben genannten Regelungen verdeutlichen, wobei die Inhalte keinesfalls vollständig sind, und bei jeder Anwendung individuell angepasst werden sollten:

Die Landwirte A, B und C wollen für ihre Flächen gemeinsam einen Mähdrescher anschaffen, der modern und effizient ist. Allein würde sich mangels Betriebsgröße der Einzelbetriebe ein Mähdrescher nicht rechnen.

Deshalb erwerben die drei Landwirte gemeinsam einen Mähdrescher.

Vorher hatten Sie eine Vereinbarung über eine Bruchteilsgemeinschaft geschlossen, die unter anderem folgendes vorsieht:

- Die Gemeinschaft wird für die Dauer der Finanzierung des Mähdreschers abgeschlossen. Solange ist eine Aufhebung der Gemeinschaft ausgeschlossen.
- Die Anteile werden nach den jeweiligen Druschflächen bemessen (50 % A, 25 % B, 25 % C), wobei spätere Änderungen sich nur ab einer Veränderung von mehr als 15 % des Flächenbestands und nur hinsichtlich der Kosten auswirken.
- Der Mähdrescher wird vollständig versichert. Die Kosten werden nach den Anteilen abgerechnet.
- Es wird ein Vorkaufsrecht für die Mitglieder für den Fall der Verfügung über die Anteile eines anderen Mitglieds vereinbart.
- Weitere Inhalte über die gesetzlich geregelte ordnungsgemäße Verwaltung und Benutzung wollen A, B und C nicht der Mehrheitsentscheidung unterwerfen, da sie nur zu dritt sind. A, B und C einigen sich darauf, welche konkreten Maßnahmen darunter zu verstehen sind.
- Auch zur Frage der Vornahme von Reparaturen und Wartung wird eine Vereinbarung geschlossen.
- Ebenfalls werden Regelungen zur Frage des Einsatzes und der Koordination vereinbart.
- Schließlich wird geregelt, wie der Mähdrescher nach Ablauf der Finanzierung weiter genutzt werden kann, und wie eine Verwertung bei Beendigung stattfindet.

III. Steuern

1. Steuerliche Aspekte von der Gründung bis zur Beendigung/Liquidation

Dem Schwerpunkt des vorliegenden Merkblattes folgend, werden die Kooperationsformen der Bruchteilsgemeinschaft und der Maschinengesellschaft aus steuerlichen Aspekten miteinander verglichen, wobei die Maschinengesellschaft in unterschiedlichen Rechtskleidern der Personengesellschaft (z. B. GbR, KG, OHG) oder Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) bzw. Genossenschaft in der Praxis auftritt. Für die weiteren Erläuterungen zur Maschinengesellschaft wird die in der Praxis am häufigsten gewählte Rechtsform der GbR dargestellt. Dieses auch vor dem Hintergrund, dass in diesem Merkblatt lediglich Maschinengesellschaften thematisiert werden, die ausschließlich für die eigenen Betriebe der

beteiligten Gesellschafter tätig sind. Maschinengesellschaften, die auch oder im Wesentlichen für Dritte als Dienstleistungsgesellschaften bzw. Lohnunternehmen tätig werden, werden im Merkblatt 480 behandelt.

1.1 Steuerliche Einordnung der Kooperationsform

Für die Frage, welche steuerlichen Deklarationsverpflichtungen und Steuerbelastungen eine gemeinsame Betätigung in Form einer Kooperation auslösen kann, fokussieren die folgenden Ausführungen im Wesentlichen auf die Steuerarten der Ertragssteuern (hierzu gehören insbesondere die Einkommen- und Gewerbesteuer) sowie die Umsatzsteuer.

Die steuerliche Besonderheit einer Maschinen-Bruchteilsgemeinschaft, deren Beteiligte (Gesellschafter) an den Maschinen Eigentum in Bruchteilen haben, ist in Abgrenzung zu allen anderen Maschinengesellschaften die, dass eine Bruchteilsgemeinschaft kein eigenständiges Steuersubjekt über alle Steuerarten darstellt und dementsprechend weder der Ertrags- noch der eigenständigen Umsatzbesteuerung unterliegt. Sofern Bruchteilsigentum vorliegt, wird dieses anteilige (Mit)Eigentum an z. B. einer Maschine als gesondertes Wirtschaftsgut dem jeweiligen Eigentümer steuerlich in dessen unternehmerischen Bereich zugerechnet und nach den dort geltenden Regelungen steuerlich behandelt. Sofern z. B. der Landwirt A zu 50% Bruchteilsigentum an einem Mähdrescher erworben hat, wird dieser Mähdrescher mit 50% der Anschaffungskosten in seinem landwirtschaftlichen Betrieb inventarisiert und zeitanteilig abgeschrieben. Landwirt A entscheidet insoweit eigenständig, ob er für die Anschaffung des anteiligen Mähdreschers einen Investitionsabzugsbetrag (IAB) und/oder eine Sonderabreibung (§ 7g EStG) nutzen möchte, da ihm das Miteigentum am Mähdrescher wie ein gesondertes bewegliches Wirtschaftsgut zugerechnet wird.

In Abgrenzung zu einer Bruchteilsgemeinschaft, die im Regelfall auch nur zur Anschaffung von Maschinen und einer entsprechenden Nutzung dieser in den eigenen Betrieben gegründet wird, ist die Maschinengesellschaft in ihren unterschiedlichen rechtlichen Formen in der Regel darauf ausgerichtet, insbesondere für die eigenen Betriebe der Gesellschafter Leistungen in Form der Bereitstellung von Maschinen zu erbringen. Eine landwirtschaftliche Betätigung und somit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft liegen somit nicht vor. Die Maschinengesellschaft übt eine gewerbliche Tätigkeit in Form eines sogenannten stehenden Gewerbebetriebes aus und unterliegt damit dem Anwendungsbereich der Gewerbebesteuerung. Maschinengesellschaften bzw. deren Gesellschafter in der Rechtsform der Personengesellschaft (u. a. GbR) müssen zusätzlich ihre Einkünfte der Einkommensbesteuerung unterwerfen.

Das Wirtschaftsjahr (Gewinnermittlungszeitraum) für eine Maschinengesellschaft in der Rechtsform der GbR ist nach den Regelungen des Ertragsteuerrechts im Grundsatz das Kalenderjahr. Nur in Ausnahmefällen kann einem anderen Gewinnermittlungszeitraum auf Antrag vom zuständigen Finanzamt zugestimmt werden.⁴ Wird eine Maschinengesellschaft als Personenhandelsgesellschaft (z. B. OHG, KG) gegründet, gilt als Gewinnermittlungszeitraum das im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Geschäftsjahr. Die Einkünfte werden vollständig dem steuerlichen Veranlagungsjahr zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

4 § 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG

Sofern einzelne Landwirte beabsichtigen, lediglich eine Einzelne oder nur wenige Maschinen gemeinschaftlich und ausschließlich für eine im Vorfeld planbare Nutzung in den eigenen Betrieben anzuschaffen, bietet sich die Bruchteilsgemeinschaft auch steuerlich an, da diese keinerlei gesonderte steuerliche Deklarationspflichten mangels eigener Einkünfte und Leistungen auslöst. Die Grenzen der Bruchteilsgemeinschaft sind hierbei aber auch steuerlich eng gezogen, da eine unter den Gemeinschaftern abgestimmte Maschinenüberlassung an Dritte oder eine vom Miteigentumsanteil abweichende Nutzung der Maschinen in den eigenen Betrieben (mit Geldausgleich) bereits die Grenze zu einer Maschinengesellschaft überschreiten kann.

1.2 Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Gründung

Die Maschinen-Bruchteilsgemeinschaft ist, wie bereits oben dargestellt, kein eigenständiges Steuerobjekt. Die Eigentumsbruchteile an den Maschinen werden üblicherweise im Inventar (Anlagevermögen) der bestehenden landwirtschaftlichen Unternehmen abgebildet und steuerlich mit abgewickelt. Bei dem Erwerb von Maschinen in Bruchteilen muss zur Sicherung des Anspruches auf Vorsteuerabzug (für regelbesteuernde landwirtschaftliche Unternehmer) jeweils eine gesonderte Rechnung auf die Bruchteile erwerbenden Gemeinschaftler ausgestellt werden.

Die Maschinengesellschaft in der Rechtsform der Personengesellschaft (u. a. GbR) stellt für Zwecke der Gewerbesteuer und Umsatzsteuer ein eigenständiges Steuersubjekt dar und grenzt sich insoweit von ihren Gesellschaftern ab. Für Zwecke der Einkommensbesteuerung ist nicht die Personengesellschaft, sondern sind deren Gesellschafter als sogenannte Mitunternehmer das jeweils relevante Steuerobjekt und die Zurechnung der Einkünfte wird auf Ebene der Mitunternehmerschaft lediglich einheitlich ermittelt und gesondert festgestellt, aber sodann den Gesellschaftern einzeln in deren persönliche und individuelle Einkommensbesteuerung zugerechnet.

Bei der Gründung von Maschinengesellschaften in der Rechtsform der Personengesellschaft sollen in der Praxis vielfach bereits in den bestehenden landwirtschaftlichen Betrieben vorhandene Maschinen der Gesellschafter in der neugegründeten Gesellschaft genutzt werden. Diesbezüglich ist zu unterscheiden, ob diese Maschinen lediglich zur Nutzung der Maschinengesellschaft überlassen werden, so dass das Eigentum beim Gesellschafter verbleibt und ertragsteuerlich durch die Abbildung dieser Nutzung in einer sogenannten Sonderbilanz zur Maschinengesellschaft erfasst wird, oder die Maschine zu Eigentum in das Gesamthandseigentum der Gesellschaft übertragen wird. Im Falle der Eigentumsübertragung kann nahezu für alle Fälle erreicht werden, dass eine buchwertneutrale Übertragung und damit die in den Maschinen befindlichen stillen Reserven nicht der sofortigen Ertragsbesteuerung unterliegen. Hierzu werden für die Gesellschafter, die einzelne Maschinen zum Verkehrswert (Schätzwert) in die Gesellschaft zu Eigentum übertragen, sogenannte negative Ergänzungsbilanzen aufgestellt, die die Mehrwerte (stille Reserven) der Maschinen zu den in der Gesamthandsbilanz angesetzten Verkehrswerten ertragsteuerlich neutralisieren. So können die Kapitalkonten der Gesellschafter, die die Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft abbilden, zutreffend dotiert werden.

Sofern Maschinen von Gesellschaftern zu Eigentum in eine Maschinengesellschaft übertragen werden, liegt umsatzsteuerlich eine steuerbare und auch steuerpflichtige Lieferung vor. Diesbezüglich verkauft der Gesellschafter der Gesellschaft sein Eigentum oft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten, so dass eine gesonderte Rechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer zu erstellen ist. Je nachdem, ob der Gesellschafter seine Maschine aus einem pauschalierenden oder regelbesteuerten landwirt-

schaftlichen Betrieb an die Maschinengesellschaft überträgt, ist dabei auch unter Berücksichtigung der bisherigen Nutzung der Maschine der jeweils im Zeitpunkt der Lieferung geltende Umsatzsteuerregelsatz oder der Pauschalierungssatz nach § 24 UStG in der Rechnung auszuweisen.

1.3 Ergebnisermittlung und -verteilung auf die Gesellschafter

Für die Bruchteilsgemeinschaft ergeben sich keine gesonderten steuerlichen Deklarationspflichten und Ergebnisermittlungserfordernisse. Die Maschinengesellschaft hingegen hat ertragsteuerlich ihre laufenden Ergebnisse für Zwecke der Besteuerung mit Gewerbesteuer zu ermitteln. Steuerschuldner ist die Maschinengesellschaft als Unternehmer, so dass eine Ergebnisverteilung für gewerbesteuerliche Zwecke nicht erfolgt. Für Personengesellschaften ist ein Gewerbeertrag bis zu 24.500 € von der Gewerbesteuer freigestellt. Sollte es darüber hinaus zu einer Belastung mit Gewerbesteuer kommen, wird diese Gewerbesteuerzahlung über den anteiligen Gewerbesteuermessbetrag den einzelnen Gesellschaftern (Mitunternehmern) im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende eines Wirtschaftsjahres angerechnet.

Für Zwecke der Einkommensbesteuerung gilt die Maschinengesellschaft in der Rechtsform der Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft, deren laufendes jährliches Ergebnis einheitlich und gesondert ermittelt wird. Hierbei werden sowohl die Ergebnisse der Gesamthandsbilanz, der Sonder- und auch Ergänzungsbilanzen einbezogen. Sofern die Gesellschafter entgeltliche Leistungen gegenüber der Gesellschaft erbracht haben (u. a. Tätigkeit gegen feste Vergütung, Überlassung von Darlehen gegen Zinsen, Überlassung von Maschinen gegen Miete) mindern diese Geschäftsvorfälle einerseits das Ergebnis der Gesellschaft (Gesamthand), werden aber ertragsteuerlich andererseits den jeweiligen Mitunternehmern als sogenannte Sonderbetriebseinnahmen in der Ergebnisermittlung wieder hinzugerechnet. Die Ergebnisverteilung der Gesamthand der Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Ergebnisermittlung (Gewinn oder Verlust) wird den einzelnen Mitunternehmern der jeweilige Ergebnisanteil zugerechnet, wobei die steuerlichen Folgen auf Ebene des einzelnen Gesellschafters nach seinen individuellen Verhältnissen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erfolgen.

Für Zwecke der Umsatzbesteuerung ist die Maschinengesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt und hat dementsprechend die laufenden Geschäftsvorfälle zu erfassen und die steuerlichen Konsequenzen zu tragen. Die Maschinengesellschaft unterliegt immer der Regelbesteuerung. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft sind, sofern diese gegen ein im Voraus fest vereinbartes Entgelt und auch im Verlustfall der Gesellschaft zu vergüten sind, umsatzsteuerpflichtig. In diesen Fällen liegt mit Ausnahme von umsatzsteuerfreien Leistungen (u. a. Zinszahlungen für Darlehen, Miet-/Pachtzahlungen für die Überlassung von Grundstücken) eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft vor (z. B. Tätigkeitsvergütungen gegen feste Stundensätze, Mietzahlungen für die Überlassung von Betriebsvorrichtungen), die der Gesellschafter der Gesellschaft mit Ausweis der für ihn und diese Leistungen geltenden Umsatzsteuer in Rechnung stellen muss. Da die Maschinengesellschaft aufgrund ihrer gewerblichen Tätigkeit regelmäßig der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung unterliegt, kann die Gesellschaft die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer wieder in Abzug bringen, so dass hieraus keine steuerlichen Nachteile entstehen. Leistungen von pauschalierenden Landwirten an die Gesellschaft unterliegen immer der Regelbesteuerung.

1.4 Steuerliche Behandlung und Besonderheiten beim Ausscheiden eines Kooperationspartners

Im Rahmen der Bruchteilsgemeinschaft kann jeder Gemeinschaftler unabhängig und in der Regel ohne Zustimmungserfordernisse der übrigen Beteiligten über sein Miteigentum an der Maschine verfügen. Dementsprechend kann der einzelne Gemeinschaftler durch Veräußerung seines Miteigentums an die übrigen Mitgemeinschaftler oder auch an fremde Dritte aus der Kooperation ausscheiden. Das hieraus resultierende Veräußerungsergebnis (Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten und steuerlicher Buchwert) hat allein der veräußernde Gemeinschaftler im Rahmen seines Unternehmens zu erfassen und der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Da die Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern keiner steuerlichen Begünstigungsregelung im Einkommensteuerrecht unterliegt, gilt für das Veräußerungsergebnis der jeweils in dem Veranlagungsjahr individuelle persönliche Steuersatz des Gemeinschaftlers. Umsatzsteuerlich stellt die Lieferung eines Miteigentumsanteils an einer Maschine eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung dar, die mit Ausweis von Umsatzsteuer gesondert abzurechnen ist. Sofern das Miteigentum an der Maschine aus einem pauschalierenden Betrieb veräußert wird, muss diesbezüglich der Pauschalierungssatz nach § 24 UStG angesetzt werden, sofern die Maschine vorab im Betrieb zu mindestens 95% der Nutzung für landwirtschaftlich geprägte unproduktive Tätigkeiten eingesetzt worden ist.

Bei dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Maschinengesellschaft sind unter steuerlichen Aspekten unterschiedliche Formen des Ausscheidens zu betrachten. Das Ausscheiden eines Gesellschafters durch Verkauf (Abtretung) seines Gesellschaftersanteils sowie das Ausscheiden eines Gesellschafters durch Erhalt einer Abfindungszahlung aus der Gesellschaft werden im Folgenden einheitlich mit identischen steuerlichen Folgen dargestellt. Hierzu wird abgrenzend der Fall der sogenannten ertragsteuerlichen Realteilung durch Ausscheiden eines Gesellschafters unter Mitnahme zumindest einer Maschine aus dem Gesamthandseigentum der Gesellschaft mit völlig anderen steuerlichen Folgen betrachtet.

Im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters aus der Gesellschaft ausschließlich gegen Geldzahlung veräußert der Gesellschafter seinen Gesellschaftersanteil, so dass das Veräußerungsergebnis (Veräußerungspreis/Abfindungszahlung abzüglich Veräußerungskosten und Bestand seiner Kapitalkonten) der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen ist. In dieser Konstellation ist auch zwingend ein Ergebnis aus der Auflösung einer ggfs. vorhandenen Ergänzungsbilanz mit in das Veräußerungsergebnis einzu beziehen. Sofern der ausscheidende Gesellschafter noch einzelne Wirtschaftsgüter der Gesellschaft ausschließlich zur Nutzung überlassen hat, sind diese in einer Sonderbilanz abgebildet. Nur soweit sämtliche stille Reserven des ausscheidenden Gesellschafters im Rahmen seines Ausscheidens aufgedeckt und versteuert werden, hat der Gesellschafter die Möglichkeit, sofern dieser bei Veräußerung das 55. Lebensjahr erreicht hat, einen Antrag auf die Gewährung eines Freibetrages bzw. eines begünstigten Einkommensteuersatzes auf den Veräußerungsgewinn zu stellen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht wäre lediglich die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters relevant, da die Übertragung von Gesellschaftersanteilen von der Umsatzbesteuerung befreit ist.

Scheidet ein Gesellschafter aus der Maschinengesellschaft unter Mitnahme mindestens eines Wirtschaftsgutes (z. B. Maschine) aus dem Eigentum der Gesellschaft aus, liegt nach den Regelungen des Einkommensteuerrechts eine sogenannte Realteilung vor, sofern der ausscheidende Gesellschafter

dieses mitgenommene Wirtschaftsgut in ein eigenes Betriebsvermögen überträgt. In diesem Fall müssen zwingend die steuerlichen Buchwerte ohne Aufdeckung der stillen Reserven fortgeführt werden, sofern die übrigen Abfindungszahlungen aus Mitteln der Gesellschaft bzw. durch Zuordnung von Gesellschaftsforderungen und -verbindlichkeiten erfüllt werden. Da bei einer Realteilung einer Maschinengesellschaft im Regelfall nur einzelne Wirtschaftsgüter beim Ausscheiden übertragen werden, gilt die Buchwertfortführung insoweit nur, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter innerhalb einer mehrjährigen steuerschädlichen Sperrfrist nicht veräußert werden, da ansonsten rückwirkend die stillen Reserven steuerlich aufzudecken sind. Im Rahmen der Realteilung werden einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Eigentum der Maschinengesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter übertragen, so dass umsatzsteuerlich insoweit eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung vorliegt, die seitens der Gesellschaft mit dem Regelsteuersatz in Rechnung zu stellen ist.

1.5 Steuerliche Behandlung und Besonderheiten bei der Beendigung/Liquidation

Die Beendigung einer Bruchteilsgemeinschaft wird in der Regel durch Veräußerung sämtlicher Mit Eigentumsanteile an einen Gemeinschafter oder einen fremden Dritten erreicht. Die steuerlichen Folgen sind analog denen beim Ausscheiden eines Beteiligten aus der Bruchteilsgemeinschaft, so dass auf die entsprechenden Ausführungen unter 1.4 verwiesen wird.

Die Maschinengesellschaft wird durch Beschluss der Gesellschafterversammlung (Liquidationsbeschluss) oder durch Ausscheiden sämtlicher Gesellschafter bis auf einen verbleibenden, der dann das Unternehmen in der Rechtsform des Einzelunternehmens fortführt (sogenannte Anwachsung), beendet. Sofern die Gesellschafter im Rahmen der Liquidation (mit dem Ziel der Vollbeendigung der Gesellschaft) sämtliche Wirtschaftsgüter der Maschinengesellschaft durch Veräußerung verwerten und die liquiden Mittel nach Tilgung der betrieblichen Schulden an die Gesellschafter auszahlen, liegt im Grundsatz eine Betriebsaufgabe vor, die bei etwaigem vorhandenem Sonderbetriebsvermögen und dessen gleichzeitiger Versteuerung der darin befindlichen stillen Reserven zur Gewährung eines Freibetrages bzw. eines begünstigten Einkommensteuersatzes auf den Veräußerungs-/Aufgabegewinn führen kann. Gleiches gilt im Grundsatz auch für die ausscheidenden Gesellschafter bei einer Anwachsung, sofern deren Ausscheiden ausschließlich gegen Geldabfindung vollzogen wird. Bei einer Liquidation oder Anwachsung ist aus umsatzsteuerlicher Sicht lediglich die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines ausscheidenden Gesellschafters relevant, da die Übertragung von Gesellschaftsanteilen von der Umsatzbesteuerung befreit ist.

Auch im Rahmen der Liquidation einer Gesellschaft können sich die jeweiligen Gesellschafter darüber verständigen, dass jeder oder zumindest einige Gesellschafter auch Wirtschaftsgüter aus dem bisherigen Eigentum der Maschinengesellschaft als Sachabfindung erhalten, so dass auch hier die Regelungen zur Realteilung greifen und eine Ertragsversteuerung der stillen Reserven wegen der zwingenden Buchwertfortführung unterbleibt. Da bei einer Realteilung einer Maschinengesellschaft im Regelfall nur einzelne Wirtschaftsgüter an die Ausscheidenden übertragen werden, gilt die Buchwertfortführung insoweit nur, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter innerhalb einer mehrjährigen steuerschädlichen Sperrfrist nicht veräußert werden, da ansonsten rückwirkend die stillen Reserven steuerlich aufzudecken sind. Die aus dem Eigentum der Maschinengesellschaft an die ausscheidenden Gesellschafter übertragenen Wirtschaftsgüter stellen umsatzsteuerlich eine steuerbare und steuer-

pflichtige Lieferung dar, die seitens der Gesellschaft mit dem Umsatzsteuerregelsatz in Rechnung zu stellen sind.

DLG-Merkblätter. Wissen für die Praxis.

- DLG-Merkblätter 478, 480, 481, 482
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



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