


HLBS-STEUERFORUM 2004



Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

**Vortrags- und Diskusstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

Veranstalter

HLBS-Informationsdienste GmbH

Könstraße 202, 53757 St. Augustin
Telefon: 02241 / 25 65 40, Fax: 02241 / 25 65 420
info@hlbs.de
www.hlbs.de



Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft

Inhaltsverzeichnis

- 5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft**
 - 5.1 Einleitung**
 - 5.2 Liquidation aus ertragsteuerlicher Sicht**
 - 5.3 Realteilung aus ertragsteuerlicher Sicht**
 - 5.4 Ausscheiden gegen Abfindung aus ertragsteuerlicher Sicht**
 - 5.5 Weitere Gestaltungsmöglichkeiten**
 - 5.6 Weitere steuerliche Fragen**
 - 5.7 Fazit**



5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft

5.1 Einleitung

Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft haben in den vergangenen Jahren eine ständig zunehmende Bedeutung erlangt. Mitunternehmerschaften werden u.a. gegründet, um Generationswechsel vorzubereiten, um Betriebe gemeinsam zu bewirtschaften, um Betriebszweige gemeinsam zu betreiben, gemeinschaftlich die Arbeitserledigungskosten zu senken oder um gemeinschaftliche Vermarktungsstrukturen zu nutzen. Dieser Beitrag beschäftigt sich dabei mit dem in der Beratungspraxis immer häufiger zu lösenden Problem, dass solche Mitunternehmerschaften zu irgendeinem Zeitpunkt wieder beendet werden oder einzelne Gesellschafter ausscheiden sollen und das mit möglichst geringen steuerlichen Auswirkungen. Dargestellt wird dabei am Beispiel die Rechtslage nach dem Einkommenssteuergesetz in der Fassung des UntStFG ab 2001 jeweils anhand einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die dargestellten Grundsätze gelten analog sowohl für andere Außengesellschaften (Kommanditgesellschaft, offene Handelsgesellschaft, GmbH & Co. KG) als auch für Innengesellschaften (atypisch stille Gesellschaft, Unterbeteiligung).

Mitunternehmerschaften mit gesamthänderisch gebundenem Vermögen können auf unterschiedliche Art und Weise beendet werden. Die Gesellschaft kann liquidiert werden, dabei werden die lfd. Geschäfte beendet, die Forderungen eingezogen, das übrige Vermögen in Geld umgesetzt und Gläubiger befriedigt.

Mitunternehmerschaften können real geteilt werden, indem die Gesellschaft aufgelöst und das Vermögen an die Mitunternehmer verteilt wird.

Einzelne Gesellschafter können aus einer Gesellschaft ausscheiden, in dem das Gesellschaftsvermögen bei den anderen Gesellschaften anwächst und sie gegen die Gesellschaft einen Abfindungsanspruch erlangen, der auf Barzahlung oder auf die Übertragung von Sachwerten gerichtet ist¹. Die Identität der Gesellschaft bleibt im Fall der mehrgliedrigen Personengesellschaft bestehen.

Scheidet bei einer zweigliedrigen Gesellschaft unter Fortführung des Unternehmens als Einzelunternehmen der vorletzte Gesellschafter aus, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen nach § 142 HGB dem übernehmenden Gesellschafter an.

5.2 Liquidation aus ertragsteuerlicher Sicht

Die einfachste Beendigung einer Mitunternehmerschaft ist die Liquidation, also die Versilberung des Vermögens der Gesellschaft, die Begleichung der Gesellschaftsschulden und die Verteilung des Liquidationsüberschusses an die Gesellschafter. In der Praxis dürfte diese Form der Beendigung einer Mitunternehmerschaft nur bei einfach strukturierten Gesellschaften, wie etwa solchen zur gemeinschaftlichen Maschinennutzung, vorkommen. Nach § 16 Abs. 2 EStG entsteht ein begünstigter Aufgabegewinn, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf Seiten der Erwerber nicht die selben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Im letzten Fall entsteht ein lfd. Gewinn, der gewerbesteuerlich nicht begünstigt ist und für den auch nicht die Vergünstigungen des § 16 Abs. 4 bzw. des § 34 EStG gelten.

¹ Schmidt/Wacker EStG § 16, Rz. 520

² Littmann/Bitz/Pust Das Einkommensteuergesetz § 16, Tz 144 b



Beispiel 1:

Die Landwirte A und B haben in einer GbR Rüben gerodet. Wegen Veränderungen in der Technik soll die GbR liquidiert werden. Der Rübenroder mit einem Buchwert in Höhe von 20.000 € wird für 40.000 € verkauft, Verbindlichkeiten sind nicht zu berichtigen. Veräußerungskosten fallen nicht an, die Kapitalkonten der Gesellschafter betragen je 10.000 €.

Lösung:

Die Veräußerung des einzigen Wirtschaftsgutes der Gesellschaft im Zuge der Liquidation und die Auskehrung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter führt zu einem begünstigten Gewinn in Höhe von 20.000 €, der nach dem Gewinnverteilungsschlüssel den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist.

Sofern Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit der Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Betriebes ins Privatvermögen überführt werden, ist deren gemeiner Wert dem Veräußerungspreis hinzuzurechnen.

Begünstigt ist der Veräußerungs-/Aufgabegewinn bei den jeweiligen Mitunternehmern nur, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert und/oder aufgegeben wird. Der Mitunternehmeranteil besteht zunächst bei Gesellschaften aus der Mitgliedschaft und den Anteilen an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens bzw. bei Bruchteilsgemeinschaften aus dem Bruchteil an dem Gegenstand der Gemeinschaft. Bei Gesellschaften ohne gesamthänderisch gebundenes Vermögen (z.B. Unterbeteiligung oder atypisch stille Gesellschaft) tritt an die Stelle der dinglichen Berechtigung an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens die schuldrechtliche wertmäßige Beteiligung am Betriebsvermögen. Weiterer Bestandteil des Mitunternehmeranteils ist das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers³. Ein begünstigter Veräußerungs- oder Aufgabegewinn liegt deshalb nur vor, wenn gleichzeitig die stillen Reserven im Gesellschaftsanteil und auch im Sonderbetriebsvermögen aufgelöst werden, sofern das Sonderbetriebsvermögen insgesamt oder einzelne Wirtschaftsgüter des Mitunternehmers zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft gehören⁴. Wird das Sonderbetriebsvermögen deshalb im Zusammenhang mit der oben dargestellten Betriebsaufgabe des Unternehmens in das Privatvermögen überführt, ist dessen gemeiner Wert dem Veräußerungs-/Aufgabegewinn des betreffenden Gesellschafters hinzuzurechnen⁵. Wird das Sonderbetriebsvermögen, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, hingegen gem. § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen des Gesellschafters zum Buchwert überführt, liegt für diesen Gesellschafter insgesamt kein begünstigter Veräußerungs-/Aufgabegewinn vor, da die stillen Reserven nicht vollständig aufgedeckt wurden⁶.

Beispiel 2:

Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des A der in Beispiel 1 dargestellten Mitunternehmerschaft gehört eine in Ortslage gelegene Scheune, die ausschließlich an die Mitunternehmerschaft zur Unterstellung von Maschinen vermietet war. Der gemeine Wert von Grund und Boden und Gebäude beträgt 100.000 €, der Buchwert 50.000 €.

³ BFH BStBl II 95, 890

⁴ Leingärtner/Wendt Besteuerung der Landwirte, Kapitel 50 Tz 60

⁵ BFH BStBl II 95, 465

⁶ BFH BStBl II 91, 635



Lösung:

Bei Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen erhöht die Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert den Aufgabegewinn des Landwirts A. Der Gewinn ist tarifbegünstigt.

Bei Überführung in das landwirtschaftliche Betriebsvermögen des Landwirts A hingegen werden keine stillen Reserven aufgedeckt, es entsteht insgesamt kein begünstigter Gewinn. Der Gewinn bei B bleibt begünstigt.

5.3 Realteilung aus ertragsteuerlicher Sicht

Die steuerlichen Regelungen zur Realteilung⁷ sind in den vergangenen Jahren mehrfach geändert worden, dargestellt wird die Rechtslage für Realteilungen nach dem 31.12.2000.

Der steuerrechtliche Begriff der Realteilung knüpft an die zivilrechtliche Naturalteilung (§§ 731 BGB, 145 Abs. 1 HGB: „andere Art der Auseinandersetzung“) an, ist aber steuerrechtlich zu bestimmen und durch den auf der Stufe der Gesellschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe gekennzeichnet. Durch § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in der Fassung des UntStFG sind die Realteilungsfolgen nicht mehr an die Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Realteilers angeknüpft, sondern „bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft“ zu erfassen; unbeschadet dessen, dass der Anspruch des somit erforderlichen Aufgabegewinns der Mitunternehmerschaft an personen- und objektbezogene Merkmale (fortdauernde Steuerverstrickung der zuge teilten Wirtschaftsgüter, Behaltefrist, Körperschaftsteuerklausel) gebunden ist. Eine Mitunternehmerschaft, die nur Betriebsvermögen hat, wird real geteilt, wenn

- jeder Gesellschafter einer zwei- oder mehrgliedrigen Personengesellschaft bei Auflösung und Beendigung der Personengesellschaft und ihres Betriebs einen Teil des Gesellschaftsvermögens übernimmt,
- eine Personengesellschaft in der Weise aufgelöst und beendet wird, dass das Betriebsvermögen zerschlagen oder Teilbetriebe auf zwei (oder mehrere) Folgegesellschaften verteilt wird,
- die Gesellschafter einer fortbestehenden Personengesellschaft eine zweite beteiligungs- und gesellschafteridentische Personengesellschaft gründen (z.B. um den Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auszuweichen) und auf diese Teile des Gesellschaftsvermögens übertragen⁸.
- bei der Realteilung einer zweigliedrigen Personengesellschaft mit Sonderbetriebsvermögen, das zugleich Grundlage für einen Betrieb ist, der eine Gesellschafter das Gesamthandsvermögen und der andere Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen erhält und beide einen Betrieb fortführen⁹

Nach § 16 Abs. 3 EStG gilt für Realteilungen zwingend der Buchwertansatz: „werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.“ Es ist dabei nicht erforderlich, dass der Mitunternehmer schon vor der

⁷ Zur Rechtslage für die VZ 1999 und 2000 vgl. beispielsweise Scherz, HLBS Steuerforum 2000: II. Gründung und Realteilung von Betriebsgemeinschaften

⁸ vgl. Schmidt/Wacker, § 16, Rz 535

⁹ Brandenburg, Zweifelsfragen zur ertragsteuerlichen Behandlung von Personenunternehmen, Umgliederung, Übertragung von Wirtschaftsgütern, Realteilung, Vorträge der 34. Godesberger Steuerfachtagung 2003, HLBS-Verlag



Realteilung ein Betriebsvermögen hat, ausreichend ist, wenn das Betriebsvermögen im Zusammenhang mit der Realteilung entsteht¹⁰. Nicht begünstigt ist die Übertragung dann, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist, beispielsweise bei Übertragung in ein ausländisches Betriebsvermögen oder bei Übertragung auf eine Körperschaft. Nur eingeschränkt begünstigt ist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern: „Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung“.

Unterschieden werden muss also zwischen der Übertragung von begünstigten Einheiten (Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen) und der nur eingeschränkt begünstigten Übertragung von bestimmten Einzelwirtschaftsgütern, für die eine Sperrfrist geschaffen worden ist. Das „Überspringen“ von stillen Reserven im Zuge einer Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern soll also nur dann begünstigt sein, wenn das Wirtschaftsgut längere Zeit Betriebsvermögen bleibt, die Sperrfrist ist der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nachgebildet, allerdings weniger scharf.

Betroffen sind Grund und Boden, Gebäude und andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen. Letztere sind Wirtschaftsgüter, die funktional und quantitativ wesentlich für den Betrieb der Mitunternehmerschaft waren, also erhebliche stille Reserven enthalten¹¹. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gehören dazu neben den selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Nutzflächen auch für die Bewirtschaftung wesentliche immaterielle Vermögensgegenstände wie z.B. Milchquote und Rübenerlieferrechte¹² unter Umständen auch das tote oder lebende Inventar. Ist dieses jedoch – wie im Regelfall – relativ leicht wieder beschaffbar, so ist es bei Eigentumsbetrieben keine wesentliche Betriebsgrundlage¹³. Das im Eigentum des Pächters stehende lebende Inventar eines reinen Pachtbetriebes ist weiterhin wesentliche Betriebsgrundlage¹⁴. Bei Maschinengemeinschaften kann auch eine einzelne Maschine eine wesentliche Betriebsgrundlage sein.

Wird ein Einzelwirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen. Das bedeutet, dass die Gewinnfeststellung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend geändert wird und in der letzten Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft für diese Wirtschaftsgüter der gemeine Wert angesetzt wird. Der dabei entstehende Gewinn ist nach dem zuletzt geltenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel den Gesellschaftern zuzurechnen. Dass der gemeine Wert und nicht – wie bei der Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG der Teilwert – anzusetzen ist, entspricht dem Ansatz des gemeinen Wertes bei einer Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) und deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber entsprechend der früheren Rechtsprechung zur Realteilung diese weiterhin als Betriebsaufgabe ansieht¹⁵. Damit wird der Mitunternehmerschaft auch die Anwendung des § 6b EStG, nämlich die steuerneutrale Reinvestition, verwehrt, da quasi eine Entnahme aus der Mitunternehmerschaft und eine Einlage in das Betriebsvermögen des übernehmenden Mitunternehmers fingiert wird.

¹⁰ gleicher Ansicht, Leingärtner/Wendt, Kapitel 30, Rz 65b, Schmidt/Wacker, § 16, Rz 543

¹¹ Leingärtner/Wendt, Kapitel 50, Tz 65

¹² BFH BStBl II 94, 838

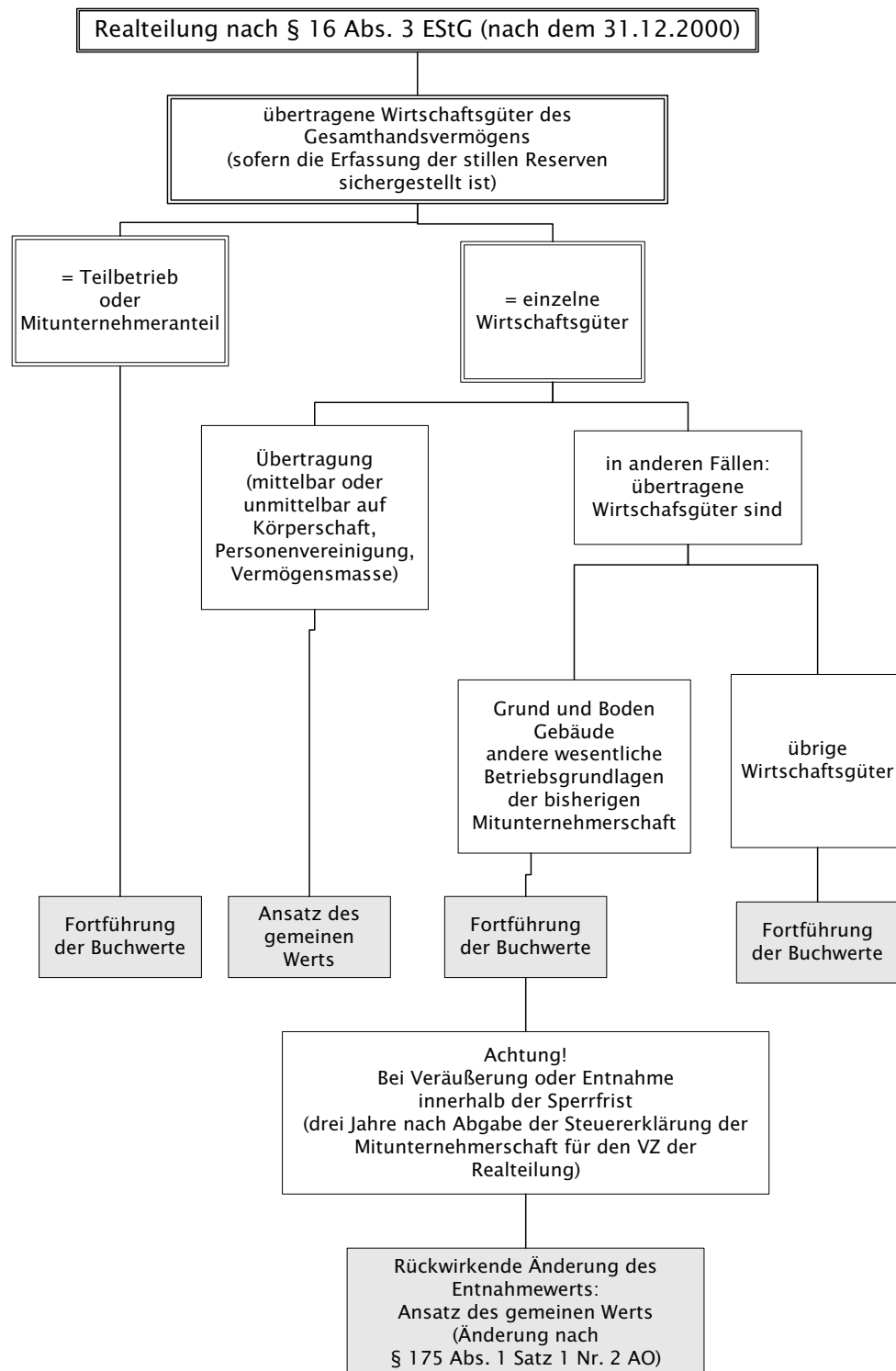
¹³ BFH BStBl II 91, 833; Schmidt/Seeger § 13, Rdz 31

¹⁴ BFH BStBl II 90, 373

¹⁵ vgl. Littmann/Bitz/Pust, § 16, Tz 197 w



Die folgende Übersicht zeigt die steuerlichen Regelungen zur Realteilung im Zusammenhang¹⁶:



Erfolgt die Realteilung ohne Wertausgleich, sind zwingend Buchwerte anzusetzen, der übernehmende Mitunternehmer ist an die Buchwerte gebunden. Stimmen die Buchwerte der Wirtschaftsgüter und die Kapitalkonten nicht überein, führt dieses zu

¹⁶ Giere, Einkommensteuer (Gewinnermittlung) Landwirtschaft 2002, Anlage 3



einem „Überspringen“ von stillen Reserven. Dabei ist die Kapitalkontenanpassungsmethode anzuwenden¹⁷. Ergänzungsbilanzen wie bei § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sind in § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht vorgesehen, daher können die Buchwerte nicht wahlweise zugeordnet werden. Diese Methode wurde auch vom BFH zur früheren Rechtslage abgelehnt¹⁸, da die Buchwertanpassungsmethode gegen das Anschaffungskostenprinzip verstößt.

Beispiel 3:

Landwirt C und sein Sohn S haben vor Jahren zur Vorbereitung der vorweggenommenen Erbfolge eine Mitunternehmerschaft gegründet. In das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft wurden eingebracht die beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens, Grundstücke und Gebäude sind Sonderbetriebsvermögen des C geblieben. Die Mitunternehmerschaft soll aufgelöst werden, ohne dass der gesamte Betrieb im Wege vorweggenommener Erbfolge auf den Sohn übertragen werden soll. Aus diesem Grunde wird die Mitunternehmerschaft dergestalt real geteilt, dass dem Landwirt C ein Pkw aus dem Gesamthandsvermögen übertragen wird, dem Sohn S werden alle anderen Wirtschaftsgüter übertragen. Der Buchwert des Pkw beträgt 10.000 €, die stillen Reserven ebenfalls 10.000 €. Die Buchwerte der sonstigen Wirtschaftsgüter betragen 390.000 €, die stillen Reserven betragen 190.000 €, und resultieren insbesondere aus dem nichtaktivierten Feldinventar. Die Buchwerte der Kapitalkonten I sollen 300.000 € bei C bzw. 100.000 € bei S betragen, die Kapitalkonten II sind ausgeglichen. Die Kapitalkonten I bestimmen nach dem Gesellschaftsvertrag gleichzeitig die Vermögensbeteiligung. Der Landwirt C übernimmt sein Sonderbetriebsvermögen und verpachtet den Betrieb anschließend an den Sohn S.

Lösung:

Bei der Übertragung der Wirtschaftsgüter auf C und S unter Beendigung der Mitunternehmerschaft sind Realteilungsgrundsätze anzuwenden. Wegen der Nichtübereinstimmung von Buchwerten und Kapitalkonten ist die Kapitalkontenanpassungsmethode anzuwenden. Die Bilanz vor und nach der Realteilung ergibt sich dabei wie folgt:

¹⁷ Littmann/Bitz/Pust, Tz 197 u zu § 16; Schmidt/Wacker, § 16, Rz 547; a.A. Engel, DStR 02, 119: Buchwertanpassung

¹⁸ BFH BStBl II 1992, 385



Aktiva				Passiva			
Bilanz vor Realteilung							
	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	
Pkw	10	10	20	300	150	450	Kapital C
Maschinen, Vieh Feldinventar	390	190	580	100	50	150	Kapital S
	400	200	600	400	200	600	

Kapitalkontenanpassungsmethode

Aktiva				Passiva			
Bilanz C							
	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	
Pkw	10	10	20	10	10	20	Kapital
+ Wirtschafts- güter Grund und Boden, Gebäude							

Aktiva				Passiva			
Bilanz S							
	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	
Maschinen, Vieh, Feldinventar	390	190	580	390	190	580	Kapital

Es „springen“ 140.000 € stille Reserven vom Vater C auf den Sohn S über. Für die Realteilung ist es unbeachtlich, dass der Vater C den Betrieb nicht selbst bewirtschaftet, sondern an den Sohn verpachtet¹⁹. Obwohl es sich hier um eine nicht begünstigte Realteilung handelt, weil keine Teilbetriebe zugewiesen wurden, hat die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG im Regelfall keine Bedeutung. Die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens des Vaters wurden im Zuge der Realteilung nicht „übertragen“, sondern diese Vermögensgegenstände wurden lediglich in sein Einzelunternehmen

¹⁹ BFH BStBl II 1995, 700; BMF-Schreiben vom 01.12.2000, BStBl I, 1556



„überführt“. Nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG greift die Sperrfrist dagegen nur für Wirtschaftsgüter, die im Rahmen einer Realteilung „übertragen“ worden sind²⁰.

Beim Sohn S hingegen führt die Realteilung nur zu einer Übertragung von aus Sicht der Mitunternehmerschaft nicht notwendigem Betriebsvermögen, für die die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht gilt.

Möglich ist eine Realteilung in Abwandlung des Beispiels auch dergestalt, dass der Landwirt C sein Sonderbetriebsvermögen zurück erhält und der Sohn S das gesamte Gesamthandsvermögen übernimmt²¹.

Werden im Zusammenhang bei der Realteilung Ausgleichsbeträge gezahlt, um unter Fremden einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass ein Gesellschafter mehr oder weniger erhält, als es seiner Beteiligungsquote entspricht, entsteht ein sog. Spitzenausgleich. Ein Spitzenausgleich wird weiter gezahlt, wenn ein Gesellschafter bei einer Realteilung zu Buchwerten höhere Anteile an den stillen Reserven erhält als andere und damit zukünftig einer höheren Einkommensteuerbelastung ausgesetzt sind. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes führt die Ausgleichszahlung zu einem lfd. Gewinn, der in voller Höhe zu versteuern ist²². Nach der herrschenden Meinung und nach Auffassung der Finanzverwaltung führt der Spitzenausgleich jedoch nur zu einem Gewinn, soweit die Zahlung den Teil des Buchwertes der übernommenen Wirtschaftsgüter übersteigt, der dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum Wert des vom Zahlenden übernommenen Vermögens entspricht²³. In gleicher Höhe haben der oder die Zahlenden Anschaffungskosten.

Sollen bei einer Realteilung unter Fremden die stillen Reserven kongruent zugeordnet werden, ist zu beachten, dass einzelne Wirtschaftsgüter, die im Zuge der Realteilung zugeteilt werden können, alle aktiven und passiven Wirtschaftsgüter sind. Durch Übernahme von Verbindlichkeiten bzw. durch Zuordnung entsprechender Guthaben kann ein Spitzenausgleich vermieden werden. Dieses ist sowohl dann möglich, wenn begünstigte Einheiten, also Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden als auch für den Fall, dass einzelne Wirtschaftsgüter Gegenstand der Realteilung sind. Die Verbindlichkeiten müssen also nicht dem Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen entsprechen, sie können inkongruent zugeordnet werden²⁴. Die Schuldenübernahme ist dabei kein Missbrauch zur Vermeidung einer Ausgleichszahlung.

Anders könnte der Sachverhalt zu beurteilen sein, wenn vor der Realteilung die liquiden Mittel des Gesellschaftsvermögens durch Kreditaufnahme oder Einlage aus Eigenvermögen der Gesellschafter in der für den Wertausgleich erforderlichen Höhe aufgestockt wird. Hier nimmt offenbar auch der BFH an, dass damit eine Realisierung vermieden werden kann. Nach der Literaturlage können Einlagen aber nichts an der Gewinnrealisierung ändern, weil nur Scheineinlagen (verdeckter Wertausgleich) vorliegt²⁵.

²⁰ vgl. Stefany, Die Realteilung von Personengesellschaften nach neuer Rechtslage im Fall Land- und Forstwirtschaft INF 2002, Seite 718 ff.; BFH BStBl II 1979, 300, gleiche Ansicht Gossert/Scherz, HLBS Steuerforum 2002, Seite 42 im Ergebnis anderer Ansicht Sauter/Heurung/Oblau, Probleme bei der Realteilung nach der Neuregelung durch die Unternehmenssteuerreform, FR 2002, Seite 1101

²¹ Brandenburg, a.a.O., nicht ganz klar auch Schmidt/Wacker, Tz 544 zu § 16 mit Hinweis auf Rechtsprechung zur Rechtslage bis 1998 BFH BStBl II 95, 700

²² BFH BStBl II 1994, 607

²³ BMF BStBl I 1994, 601; vgl. Leingärtner/Wendt, Kapitel 50, Rz 66; Wacker/Schmidt, § 16, Rz 548 f.

²⁴ Littmann/Bitz/Pust, § 16, Rz 197 r

²⁵ vgl. Schmidt/Wacker, § 16, Rz 550 mit Verweis auf BFH BStBl II 94, 607 und mit Verweis auf Gegenmeinungen



5.4 Ausscheiden gegen Abfindung aus ertragsteuerlicher Sicht

Scheidet ein Gesellschafter aus einer mehrgliedrigen Gesellschaft (oder der vorletzte Gesellschafter aus einer zweigliedrigen Gesellschaft) in der Weise aus, dass sein Gesellschaftsanteil bei dem oder den verbleibenden Gesellschafter/n anwächst bzw. der Betrieb fortgeführt wird, erhält der ausscheidende Gesellschafter einen Abfindungsanspruch, der grundsätzlich auf Zahlung (Geld) gerichtet ist. Die Beteiligten können aber auch vereinbaren, dass der ausgeschiedene Gesellschafter nicht Geld, sondern Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen (Betriebsvermögen) erhält; dieses kann nach dem Ausscheiden (Leistung an Erfüllung statt), beim (vertraglichen) Ausscheiden und bereits im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Das Ausscheiden gegen Bar- oder Sachwertabfindung ist dabei keine Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft, weil der Betrieb bestehen bleibt, das gilt auch, wenn der vorletzte Gesellschafter ausscheidet²⁶. Die Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters ist aus ertragsteuerlicher Sicht dabei streng von der Realteilung mit Aufgabe der Gesellschaft zu unterscheiden.

Die übertragenen Wirtschaftsgüter können Privatvermögen oder Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen werden. Der Vorgang der Sachwertabfindung ins Privatvermögen erfolgt dabei in zwei Schritten: Im ersten Schritt wird der Mitunternehmeranteil des ausgeschiedenen Gesellschafters entgeltlich veräußert, Entgelt ist bei der Barabfindung der Nennwert des Abfindungsanspruches. Der hier realisierte Veräußerungsgewinn ist tarifbegünstigt. Die verbleibenden Gesellschafter haben in Höhe des gleichen Betrages die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter aufzustocken. Wird in Erfüllung des Abfindungsanspruches ein Sachwert mit stillen Reserven übertragen, haben die verbleibenden Gesellschafter die damit aufgedeckten stillen Reserven als lfd. Gewinn zu versteuern²⁷. Die verbleibenden Gesellschafter können, sofern die weiteren Voraussetzungen vorliegen, den in der zweiten Stufe entstehenden Veräußerungsgewinn gem. § 6 b EStG neutralisieren²⁸.

Häufiger dürfte in der Land- und Forstwirtschaft eine Sachwertabfindung mit einzelnen Wirtschaftsgütern vorliegen, die ins Betriebsvermögen des Ausscheidenden übertragen werden. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des StSenkG ist die Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern für Sachwertabfindungen seit 2001 zwingend. Die Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter an den Ausscheidenden in dessen Betriebsvermögen ist kein Vorgang im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Übertragung erfolgt zum Buchwert. Es werden keine stillen Reserven aufgedeckt, soweit nicht innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG eine Veräußerung oder Entnahme der jeweiligen Wirtschaftsgüter stattfindet. Besteht die Gegenleistung in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils kommt es nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ebenfalls zur Buchwertverknüpfung²⁹.

5.5 Weitere Gestaltungshinweise

Nicht immer ist es sinnvoll, dass Mitunternehmerschaften durch Realteilung aufgelöst bzw. Mitunternehmer gegen Abfindung aus der Gesellschaft ausscheiden, da die Sperrfristen, die sich aus §§ 6 bzw. 16 EStG ergeben, möglicherweise nicht einzuhalten sind oder die Gesellschafter sich über die Auflösungsmodalitäten nicht einigen können. Beispielhaft sollen hier einige Gestaltungsmöglichkeiten, die insbesondere im Bereich von „Familiengesellschaften“ Anwendung finden, dargestellt werden:

²⁶ vgl. Schmidt/Wacker, § 16, Rz 520, 536

²⁷ vgl. BMF BStBl I 93, 62 Tz 54

²⁸ vgl. Schmidt/Wacker, § 16, Tz 95

²⁹ nach Auffassung von Littmann/Bitz/Pust in § 16 Rz 197 e dagegen sollen auch Sachwertabfindungen unter Fortbestehen der Mitunternehmerschaft Realteilungen sein



Verpachtung der gesamten Mitunternehmerschaft

Als Alternative zu der in Beispiel 3 dargestellten Realteilung der Vater/Sohn GbR kann, wenn eine Realteilung und damit ein „Überspringen“ von stillen Reserven vermieden werden soll, auch eine Verpachtungslösung infrage kommen. Die aus C und S bestehende GbR kann das ganze Unternehmen unter Nutzung des Verpachtungswahlrechtes, also ohne Aufdeckung stiller Reserven, an einen neu gegründeten Betrieb des S verpachten. Die Mitunternehmerschaft kann das Verpächterwahlrecht aus R 139 Abs. 5 EStR nutzen, stille Reserven werden nicht verschoben und auch nicht aufgedeckt. Das Verpächterwahlrecht kann bei Personengesellschaften nur einheitlich ausgeübt werden³⁰. Die Fortführung eines Betriebes im Wege der Betriebsverpachtung ist dann nicht möglich, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen von einem Miteigentümer an den anderen Miteigentümer verpachtet werden, der Betrieb vor der Verpachtung von Verpächter und Pächter (z.B. in Rechtsform einer GbR) gemeinsam geführt worden ist und wesentliche Betriebsgrundlagen Verpächter und Pächter gemeinsam gehören³¹.

Ausscheiden des letzten Gesellschafters und Anwachsung

Die folgende Gestaltungsüberlegung eignet sich insbesondere dann, wenn nicht mehr benötigte Gesellschaften bürgerlichen Rechts auseinandergesetzt werden sollen, die kein Sonderbetriebsvermögen und keine stillen Reserven haben. Im Rahmen der Auseinandersetzung kann vereinbart werden, dass der verbleibende Gesellschafter Gesellschaftsvermögen unter Ausschluss der Liquidation fortführt und eine Abfindung zum Buchwert erfolgt. Steuerrechtlich ist dieser Anwachsungserwerb als entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusehen.

Als Alternative, etwa bei Vorhandensein von stillen Reserven, die nicht aufgedeckt werden sollen, kommt auch eine Vereinbarung infrage, nach der der ausscheidende Gesellschafter ohne Abfindungsanspruch und damit unentgeltlich ausscheidet. Bei einer unentgeltlichen Übertragung handelt es sich um einen Fall des § 6 Abs. 3 EStG. Der Erwerber, also der verbleibende Gesellschafter, führt die Buchwerte fort, der Vorgang ist erfolgsneutral³².

Umwandlung einer Personengesellschaft

Vermehrt entsteht in der land- und forstwirtschaftlichen Beratungspraxis das Bedürfnis, bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts die Haftung für einzelne Gesellschafter zu beschränken, beispielsweise weil sie nicht mehr aktiv tätig sind. Die schlichte formwechselnde Umwandlung einer GbR in eine Kommanditgesellschaft, bei der ein oder mehrere Gesellschafter Kommanditisten werden, ist ohne Änderung des Gesellschafter- und Beteiligungsverhältnisses ertragsteuerlich irrelevant, es liegt kein Fall von § 16 EStG vor, da die Identität des Rechtsträgers gewahrt bleibt. Nicht erreicht wird durch diese Gestaltung allein allerdings, dass die Voraussetzungen für den Bezug von Altersgeld gegeben sind. Soll die Mitunternehmerstellung als Kommanditist ggf. mit einem Zwerganteil und als rein kapitalmäßige Beteiligung erhalten bleiben und trotzdem der Bezug von Altersgeld möglich sein, empfiehlt es sich, den Gesellschaftsvertrag mit dem zuständigen Sozialversicherungsträger vorab abzustimmen.

³⁰ BFH BStBI II 1992, 521

³¹ BFH BStBI II 1990, 780; H 139 (5) EStR

³² Steuerliche Behandlung der Anwachsung, OFD Berlin, Verfügung vom 19.07.2002, FR 2002, Seite 1151



5.6 Weitere steuerliche Fragen

Bei der Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften sind umsatzsteuerliche Fragen mit in die Betrachtung einzubeziehen, im Rahmen dieses Beitrages können diese Fragen nur kurz angerissen werden: Veräußerung des Vermögens im Rahmen einer Liquidation ist Leistungsaustausch, auch wenn sie ganz oder teilweise an Gesellschafter erfolgt. Wird das Vermögen im Ganzen veräußert oder selbstständige Betriebsteile, kann es sich um einen oder mehrere nichtsteuerbare Geschäftsveräußerungen im Sinne von § 1 Abs. 1 a UStG handeln.

Tritt ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus und erhält er eine Sachwertabfindung, handelt es sich ebenfalls um einen Leistungsaustausch. Die Gesellschaft führt steuerbare Leistungen aus, es sei denn, es handelt sich um eine Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1 a UStG. Das gleiche gilt bei der Realteilung außer für den Fall, dass die ehemaligen Gesellschafter gesondert geführte Betriebe erhalten. Eine Besonderheit besteht, wenn aus einer Gesellschaft der vorletzte Gesellschafter ausscheidet und das Vermögen bei dem verbleibenden Gesellschafter anwächst. Hier findet eine nichtsteuerbare Gesamtrechtsnachfolge statt, die aber keine Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1 a UStG ist³³.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass sich nicht nur umsatzsteuerliche Konsequenzen, sondern bei der Realteilung mit „Überspringen“ von stillen Reserven oder bei unentgeltlichen Übertragungen auch erbschaftssteuerliche Fragen stellen können, insbesondere wenn es sich nicht um Vater/Sohn, Mutter/Tochter oder Ehegattengesellschaften handelt, sondern um Gesellschaften zwischen Brüdern oder sogar zwischen Fremden. Schließlich können sich möglicherweise auch grunderwerbsteuerliche Konsequenzen ergeben, beispielsweise wenn eine Betriebsgemeinschaft real geteilt wird, die im Gesamthandsvermögen ein Betriebsgebäude auf dem Grund und Boden eines Gesellschafters errichtet hat. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG stehen Gebäude auf fremden Grund und Boden den Grundstücken gleich. Nach § 6 Abs. 2 GrEStG wird die Steuer nur insoweit nicht erhoben, soweit der Bruchteil, den der Mitunternehmer erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt war.

5.7 Fazit

Die Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften gehört zu den schwierigeren Gestaltungen. Schwierigkeiten ergeben sich zum einen aus den teilweise notwendigen komplizierten Regelungen. Weiter sind verschiedene steuerliche Fragen nicht endgültig geklärt oder es sind Sperrfristen zu beachten. Schließlich muss in der Beratungspraxis beachtet werden, dass die Beteiligten die empfohlenen Gestaltungen nicht nur vereinbaren, sondern auch umsetzen müssen. Gerade hier gibt es häufiger erhebliche Umsetzungsdefizite, die dann zu unerwünschten steuerlichen Konsequenzen führen.

³³ vgl. Leingärtner/Zaisch, Kapitel 64, Tz 84 f.



5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft

5.1 Einleitung

- Darstellung typischer Probleme in der Beratungspraxis
- Beendigung von Mitunternehmerschaften
- Ausscheiden einzelner Gesellschafter
- gilt für Außen- und Innengesellschaften

5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft

5.2 Liquidation aus ertragsteuerlicher Sicht

Abwicklung der Gesellschaft - Betriebsaufgabe

- Beispiel 1:

A/B Rübenrodungs GbR

Roder Buchwert 20.000 € Veräußerungserlös 40.000 €

Lösung:

Veräußerung des einzigen Wirtschaftsgutes:

Gewinn 20.000 €, begünstigt



5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft
5.2 Liquidation aus ertragsteuerlicher Sicht

- Überführung WG in PV erhöht Veräußerungsgewinn
- MU-Anteil auch Sonder-BV, deshalb ggf. gleichzeitig dort Auflösung der stillen Reserven
- Bei Übertragung SoBV in BV des MU keine Begünstigung

Beispiel 2:

SoBV: Scheune des A in Ortslage (Ergänzung zu Beispiel 1)
Gemeiner Wert 100.000 €, Buchwert 50.000 €

Lösung:

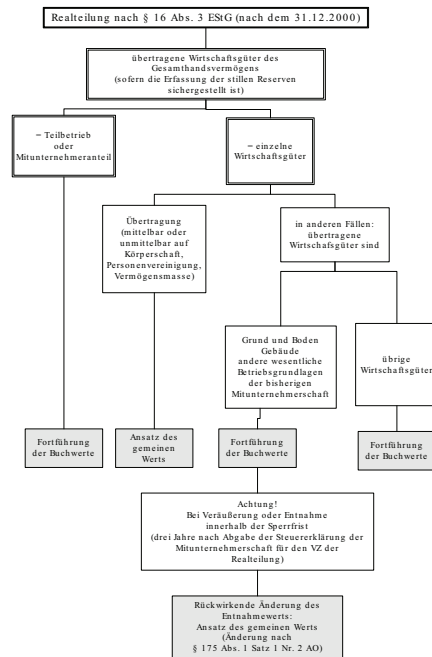
Bei Überführung ins Privatvermögen: Zusätzlicher Aufgabegewinn in Höhe von 50.000 €, begünstigt
Bei Überführung ins Idw. BV des A: insgesamt kein begünstigter Gewinn bei A, B bleibt begünstigt

5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft
5.3 Realteilung aus ertragsteuerlicher Sicht

- Anknüpfung an zivilrechtliche Naturalteilung (§§ 731 BGB, 151 Abs. 1 HGB: andere Art der Auseinandersetzung)
- Tatbestand der Betriebsaufgabe auf Stufe der Gesellschaft
- Realteilungsfolgen sind jetzt „bei der Ermittlung des Gewinns der MU-schaft“ zu erfassen



5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft 5.3 Realteilung aus ertragsteuerlicher Sicht



5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft 5.3 Realteilung aus ertragsteuerlicher Sicht

Beispiel 3:

Realteilung Mitunternehmerschaft Landwirt C und Sohn S mit Überspringen stiller Reserven und Kapitalkontenanpassungsmethode

Aktiva		Bilanz vor Realteilung					Passiva	
		stille	Verkehrs		stille	Verkehrs		
	Buchwert	Reserven	wert	Buchwert	Reserve	wert		
Pkw	10	10	20	300	150	450	Kapital C	
Maschinen, Vieh								
Feldinventar	390	190	580	100	50	150	Kapital S	
	400	200	600	400	200	600		

Kapitalkontenanpassungsmethode

Aktiva	Passiva
--------	---------



5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft
5.3 Realteilung aus ertragsteuerlicher Sicht

Kapitalkontenanpassungsmethode

Aktiva				Passiva		
Bilanz C						
	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert
Pkw + Wirtschaftsgüter, Grund und Boden, Gebäude	10	10	20	10	10	20 Kapital

Aktiva				Passiva		
Bilanz S						
	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert	Buchwert	stille Reserven	Verkehrswert
Maschinen, Vieh, Feldinventar	390	190	580	390	190	580 Kapital

5 Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft
5.4 Ausscheiden gegen Abfindung aus ertragsteuerlicher Sicht

- Ausgleichsbeträge (Spitzenausgleich) sind bei Realteilungen anteilig steuerpflichtig
- Durch Zuordnung von Guthaben und Verbindlichkeiten kann Spitzenausgleich vermieden werden

5.4 Ausscheiden gegen Abfindung aus ertragsteuerlicher Sicht

- Ausscheiden gegen Abfindungsanspruch an die Gesellschaft
- Gesellschaftsanteile wachsen bei dem oder den verbleibenden Gesellschafter/n an
- Abfindung auch gegen Sachwertabfindung
keine Betriebsaufgabe, keine Realteilung