

# HLBS-STEUERFORUM 2007



## **Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft**

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



# Gründung von Personengesellschaften

## Inhaltsverzeichnis

- 5 Gründung von Personengesellschaften**
  - 5.1 Einleitung**
  - 5.2 Anlässe für Gesellschaftsgründungen**
  - 5.3 Rechtsformwahl und Gestaltung von Gesellschaftsverträgen**
  - 5.4 Rechtsformen**
  - 5.5 Steuerrechtliche Grundlagen**
    - 5.5.1 Ertragsteuern**
    - 5.5.2 Umsatzsteuer**
    - 5.5.3 Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer**
  - 5.6 Fazit**



## 5 Gründung von Personengesellschaften

### 5.1 Einleitung

Die sich in den letzten Jahren stark ändernden Rahmenbedingungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe führen zu einem erhöhten Anpassungsdruck. Der Zwang zu Kostenreduzierungen und zu vermehrtem Wachstum bewirkt, dass Kooperationsformen auf gesellschaftsrechtlicher Basis zunehmen. Anlässe für diese Kooperationen sind vielfältig, neben der Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Arbeitserledigung spielen auch Fragen zur Kooperation bei Ein- und Verkauf, die Vorbereitung einer Hofübergabe und die Haftungsbegrenzung eine zunehmende Rolle. In vielen Fällen werden Personengesellschaften gegründet, die bisher vorherrschende Rechtsform der GbR wird dabei zunehmend von Gesellschaften des Handelsrechts, also Kommanditgesellschaften und auch durch GmbH & Co. KGs verdrängt.

### 5.2 Anlässe für Gesellschaftsgründungen

Es gibt vielfältige Anlässe für die Gründung von Personengesellschaften, an denen land- und forstwirtschaftliche Unternehmen beteiligt sind. Die wichtigsten Anlässe lassen sich wie folgt systematisieren:

- Einfache Formen der Zusammenarbeit auf gesellschaftsrechtlicher Basis ergeben sich dann, wenn Landwirte einzelne Maschinen gemeinschaftlich erwerben und benutzen. Teils werden Maschinen als (in diesem Beitrag nicht weiter behandelte) Bruchteilsgemeinschaft erworben, teils aber auch in Personengesellschaften. Bei kleineren Maschinengemeinschaften herrscht die Rechtsform der GbR vor, die als Innen-, meist aber als Außengesellschaft ausgestaltet wird. Die Gründung der Personengesellschaft erfolgt häufig in Verbindung mit Bareinlagen, durch die Gesellschafter die notwendigen Finanzierungsmittel zur Verfügung stellen. Das gilt auch für Gesellschaften, in denen Großmaschinen wie Rübenroder, Lademäuse oder Maishäcksler gemeinschaftlich angeschafft werden.
- Eine intensivere Form der Zusammenarbeit ist die inzwischen häufiger zu beobachtende Arbeitserledigungsgesellschaft. Bei dieser werden Maschinenkapazitäten der beteiligten landwirtschaftlichen Unternehmen im Wege der Sacheinlage in eine Personengesellschaft eingebracht. Nicht gemeinschaftlich zu nutzende Maschinen verbleiben in den Unternehmen der Beteiligten oder werden veräußert.

Wesentliches Ziel dieser Gesellschaften ist die Senkung der Arbeitserledigungskosten. Arbeitserledigungsgesellschaften können auch verknüpft werden mit dem gemeinschaftlichen Ankauf und Verkauf landwirtschaftlicher Produkte, um weitere Kosten- bzw. Erlösvorteile zu realisieren. Werden auch die Anbauprogramme und Fruchtfolgen der einzelnen Gesellschafter aufeinander abgestimmt, sind unserer Erfahrung nach Einsparpotentiale von bis zu 200 € je ha möglich. Weitere Vorteile ergeben sich durch die wesentlich größere Schlagkraft, die stärkere Spezialisierung der Beteiligten und durch größere Flexibilität im Urlaubs- und Krankheitsfall. Bei dieser Form der Zusammenarbeit erfolgt die Aufbringung des Gesellschaftskapitals im Regelfall im Wege der Sacheinlage, da die vorhandenen Maschinen – soweit noch brauchbar – zur Einbringung in das Gesellschaftsvermögen genutzt werden können.

- Eine weitere Form einer intensiven betrieblichen Zusammenarbeit ist die Gründung von sog. Betriebszweiggemeinschaften. Hier werden einzelne Betriebszweige, wie beispielsweise die Schweinehaltung, in einer Personengesellschaft betrieben. Diese Form der Personengesellschaft kann auch genutzt werden, um für wachsende Tierhaltungen weitere landwirtschaftliche Einkünfte erzielen



zu können, indem Vieheinheiten nach § 51a Bewertungsgesetz übertragen werden. Hier liegt im Regelfall ein sehr ungleichgewichtiges Verhältnis vor: Der viehhaltende Partner bringt Knowhow, Kapital und Arbeitskraft ein, die weiteren Gesellschafter nur kleinere Bareinlagen und Vieheinheiten. Teils werden aber auch echte Betriebszweiggemeinschaften gegründet, in der sich beide Partner gleichberechtigt gegenüberstehen.

- Die stärkste Form der Zusammenarbeit ist die Gründung von sog. Betriebsgemeinschaften, indem ganze landwirtschaftliche Unternehmen in eine gemeinsame Personengesellschaft eingebracht werden. Ziel ist auch hier, die notwendigen Wachstumsschritte durch Kooperation mit anderen Landwirten zu realisieren. Die Gründung solcher Gesellschaften erfolgt im Regelfall im Wege der Sacheinlage, wobei in die Gesellschaft nur das bewegliche Anlage- und Umlaufvermögen eingebracht wird, Grundstücke und Gebäude bleiben meist Eigentum der beteiligten Gesellschafter und werden der Gesellschaft nur zur Nutzung überlassen.

### 5.3 Rechtsformwahl und Gestaltung von Gesellschaftsverträgen

Die Wahl der richtigen Rechtsform ist ein wichtiges Problem bei der Gründungsberatung von Personengesellschaften. Welche Rechtsform für die jeweilige zu lösende Aufgabe am zweckmäßigsten ist, lässt sich nur nach den individuellen Verhältnissen der Gesellschafter klären. Zu beobachten ist, dass die in der Landwirtschaft vorherrschende Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zunehmend von den Haftungsbeschränkung vermittelten Rechtsformen des Handelsrechts und durch die stille Gesellschaft ergänzt und teilweise auch ersetzt wird. Je umfangreicher der Geschäftsbetrieb, je größer das Risiko und je geringer die Einflussmöglichkeiten, desto eher ist eine Haftungsbeschränkung einzelner oder aller Gesellschafter angezeigt.

Bei der Gründung einer Personengesellschaft sollte der Gesellschaftsvertrag möglichst individuell auf die jeweilige Situation zugeschnitten anwaltlich erstellt werden. Die Kapitalbeteiligung der einzelnen Gesellschafter sollte im Gesellschaftsvertrag genau definiert werden. Es ist, zwischen Festkapital und variablem Kapital sowie zwischen Eigenkapital und Fremdkapital zu unterscheiden.

Im Gesellschaftsvertrag sollte definiert werden, welches Festkapital von den Gesellschaftern mit welchen Quoten zur Verfügung gestellt wird, da anhand des Festkapitals häufig auch Gewinn oder zumindest stille Reserven verteilt werden.

Die Kapitalaufbringung kann dabei durch Bar- oder Sacheinlagen erfolgen. Die Bewertung der Bareinlagen ist unproblematisch, die Bewertung der Sacheinlagen wird sich in aller Regel an Verkehrswerten orientieren und sollte, z.B. in einer Anlage zum Gesellschaftsvertrag, schriftlich festgehalten werden.

Die Gewinnverteilung richtet sich bei Gründung von Gesellschaften durch Landwirte häufig nur dann nach dem Festkapital, wenn das Festkapital nach dem Grad der möglichen Inanspruchnahme von Leistungen der Gesellschaft gebildet wird. Eine Gewinnverteilung nach dem Festkapital ist aber auch nicht notwendig, bei Arbeitserledigungsgesellschaften beispielsweise kann sich die Gewinnverteilung auch nach den von der Gesellschaft gegenüber den Beteiligten erbrachten Umsätzen richten.

Bei Betriebszweiggemeinschaften oder bei Betriebsgemeinschaften erfolgt die Gewinnverteilung teilweise auch nach den zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren.



Die folgende Übersicht zeigt beispielhaft die Gewinnverteilung einer Personengesellschaft, in die ganze Betriebe eingebracht wurden:

**Betrieb Nieschulze KG**

Gesellschafter:                    **A**     Heinrich Nieschulze - Komplementär  
   **B**     Fritz Wichmann - Kommanditist  
   **C**     Erich Borgelt - Kommanditist

Produktionsfaktor	Umfang	Einheit	durchschn. Entlohnungswert	Einheit	Entlohnungsanspruch/ Einheit	Einheit	Entlohnungsanspruch insgesamt
<b>Ackerflächen Eigentum</b>							
A	280 ha		4500 EMZ/ha		0,07 €/EMZ		88.200,00 €
B	80 ha		4000 EMZ/ha		0,07 €/EMZ		22.400,00 €
C	180 ha		2800 EMZ/ha		0,07 €/EMZ		35.280,00 €
gesamt	540						
<b>Zuckerrübenlieferrecht A + B</b>							
A	20.000 dt				0,5 €/dt		10.000,00 €
B	2.500 dt				0,5 €/dt		1.250,00 €
C	7.500 dt				0,5 €/dt		3.750,00 €
<b>Lieferrecht Brennerei</b>							
A	110.000 kg Stärke				0,04 €/kg St.		4.400,00 €
B							
C	150.000 kg				0,04 €/kg St.		6.000,00 €
<b>Gebäude - Maschinenhalle</b>							
A	700 m <sup>2</sup>				2,5 €/m <sup>2</sup>		1.750,00 €
B	250 m <sup>2</sup>				2,5 €/m <sup>2</sup>		625,00 €
C	500 m <sup>2</sup>				2,5 €/m <sup>2</sup>		1.250,00 €
<b>Kartoffellager</b>							
A	1.500 m <sup>2</sup>				5 €/m <sup>2</sup>		7.500,00 €
B	dt						
C	5.000 dt				0,5 €/dt		2.500,00 €
<b>Arbeit, Haftungsvergütung</b>							
A	9.500 €		20% der Arbeitszeit, 2.500 € Haftungsvergütung				9.500,00 €
B	35.000 €		100% der Arbeitszeit				35.000,00 €
C	3.500 €		10% der Arbeitszeit				3.500,00 €
<b>Kapital; eingebr. Schätzwerte</b>							
			Verzinsung 6 v.H.				
	Maschinen		Feldinventar		Gesamt		
A	200.000 €		150.000 €		350.000 €		21.000,00 €
B	100.000 €		40.000 €		140.000 €		8.400,00 €
C	150.000 €		90.000 €		240.000 €		14.400,00 €
							276.705,00 €
						in v.H.	
			Ermittlung Anteil am Gewinn		Nieschulze	51,44	142.350,00 €
					Wichmann	24,46	67.675,00 €
					Borgelt	24,1	66.680,00 €
							276.705,00 €
			<b>Verteilung bei Gewinn = 300.000 €</b>		Nieschulze	51,44	154.334,04 €
			Faktor 1,08		Wichmann	24,46	73.372,36 €
					Borgelt	24,1	72.293,60 €
							300.000,00 €



Bei diesem Grundkonzept der Gewinnverteilung werden alle von den Gesellschaftern der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren bewertet. Als Ergebnis der Bewertung, die anhand von marktüblichen „Preisen“ für Produktionsfaktoren erfolgen kann, wird ein „Soll“ Gewinn der Gesellschaft und der relative Anteil der einzelnen Gesellschafter daran ermittelt. In dem Beispiel wird davon ausgegangen, dass die Zahlungsansprüche der einzelnen Gesellschaftern pro ha zur Verfügung gestellter Fläche in gleicher Höhe bestehen. Sind die Zahlungsansprüche unterschiedlich oder bestehen nicht für alle Flächen Zahlungsansprüche, kann dies durch eine gesonderte Bewertung der Zahlungsansprüche leicht in die Gewinnverteilung integriert werden. Ermittelt wird mit dieser Methode nur der Anteil des jeweiligen Gesellschafters am Gesamtgewinn, beträgt der Gewinn der Gesellschaft nur 90 v.H. des Sollgewinns, erhält jeder Gesellschafter eben auch nur 90 v.H. oder wie hier im Beispiel sogar 108 v.H. seines berechneten Anspruchs. Wenn der Gesamtgewinn lediglich anteilig verteilt wird, liegt umsatzsteuerlich kein Leistungsaustausch vor. Die Bewertung der zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren kann in regelmäßigen Abständen an sich ändernde Marktverhältnisse oder auch an sich ändernde Faktorkapazitäten angepasst werden, so dass ein flexibles Modell vorliegt.

Eine andere Variante besteht darin, bestimmte Produktionsfaktoren nicht im Rahmen des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, sondern durch Vereinbarung einer Pacht oder auch in anderer Form zu entlohnen, die zu handelsrechtlichem Aufwand führt. Ziel ist hier häufig, bewusst einen Leistungsaustausch zu begründen, damit bestimmte Produktionsfaktoren gegen Entgelt umsatzsteuerpflichtig zur Verfügung gestellt werden können. Dies kann dann sinnvoll sein, wenn die Personengesellschaft der Regelbesteuerung unterliegt oder für die zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren der Vorsteuerabzug ermöglicht werden soll. Gleiches gilt, wenn für Gebäude in der Vergangenheit Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Bei der Gewinnverteilung sollte dann allerdings darauf geachtet werden, dass auch die anderen Produktionsfaktoren ausreichend entlohnt werden, da bei dieser Variante einzelne Produktionsfaktoren begünstigt sein könnten.

Die Stimmrechte der einzelnen Gesellschafter können sehr unterschiedlich ausgestaltet sein. Sinnvoll ist Abstimmung nach Köpfen bei etwa gleichwertigen Partnern, sinnvoll kann es aber auch sein, anhand der festen Kapitalkonten, also entsprechend der Vermögensbeteiligung, abzustimmen. Bei Personenhandelsgesellschaften mit voll- und teilhaftenden Gesellschaftern ist es angebracht, Beschlussfassungen gegen die Stimmen der vollhaftenden Gesellschafter nicht zuzulassen, da diese mit der Entscheidung belastet sein könnten. Weiter kann es sinnvoll sein, besonders wichtige Entscheidungen an erhöhte Quoten zu knüpfen, falls nicht ohnehin die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist.

Definiert sein muss, unter welchen Umständen eine Kündigung durch die Gesellschafter bzw. eine Ausschließung der Gesellschafter möglich sein sollen. In diesem Zusammenhang ist auch zu regeln, ob die Gesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter fortgeführt wird, ob ggf. eine Anschlusskündigung zur Auflösung der Gesellschaft führt und wie Abfindungen (Buchwerte, Verkehrswerte, Zwischengrößen) zu bemessen sind.

Für den Generationswechsel sollten schon im Gesellschaftsvertrag Regelungen getroffen sein. Bei Betriebs- und -zweiggemeinschaften ist es üblich, dass Gesellschaftsanteile auf den Hofnachfolger ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter übertragen werden können, teilweise wird den verbleibenden Gesellschaftern aber ein Sonderkündigungsrecht eingeräumt. Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Dritte sollte an die Zustimmung der Gesellschaft geknüpft sein.

Für den Tod eines Gesellschafters sollte für Gesellschaften bürgerlichen Rechts eine Fortsetzungsklausel vorgesehen sein, da die Gesellschaft ansonsten nach § 731



BGB aufgelöst wird. Mit Fortsetzungsklausel oder bei Personenhandelsgesellschaften scheidet der betreffende Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, in der Person des Erblassers entsteht ein Abfindungsanspruch, der den Erben zusteht.

Bei der einfachen Nachfolgeklausel geht der Gesellschaftsanteil des Erblassers auf die Erbengemeinschaft über, häufig wird, da eine Teilung des Gesellschaftsanteils nicht gewünscht ist, geregelt, dass Gesellschafterrechte nur einheitlich ausgeübt werden können und die verbleibenden Gesellschafter den Ausschluss beschließen können.

Durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel werden nicht alle Erben Gesellschafter, sondern nur der durch die qualifizierte Nachfolgeklausel bestimmte Erbe, also beispielsweise der Hofnachfolger.

Bei der Gründung von Betriebsgemeinschaften ist besonders darauf zu achten, dass Zahlungsansprüche nicht gefährdet werden. Ist der zehnmonatige Bewirtschaftungszeitraum zum Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung noch nicht abgelaufen, empfiehlt sich eine vorherige Abstimmung mit der zuständigen Landwirtschaftsbehörde. Besondere Vorsicht ist geboten, wenn Beteiligten Zahlungsansprüche aus der nationalen Reserve zugeteilt oder Auszahlungswerte aus der nationalen Reserve erhöht wurden. Derartige Zahlungsansprüche können grundsätzlich nicht übertragen werden, Ausnahmen gibt es beim Erbfall und bei der vorweggenommenen Erbfolge.

#### **5.4 Rechtsformen**

##### **Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 705 bis 740 BGB)**

In der Landwirtschaft wohl noch vorherrschend ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Vorteil dieser Rechtsform ist die einfache Gründung und die hohe Flexibilität. Für den Gesellschaftsvertrag gibt es – soweit kein Grundstück oder Anteile an Kapitalgesellschaften in das Gesamthandsvermögen übertragen werden - keine Formvorschrift. Eine Eintragung in das Handelsregister ist nicht erforderlich. Die Gesellschaft führt keine Firma, die Geschäftsführung steht grundsätzlich allen Gesellschaftern gemeinschaftlich zu, wenn nichts anderes vereinbart wird. Die Vertretung nach außen erfolgt ebenfalls durch die Gesellschafter gemeinschaftlich. Einzelvertretungsbefugnis kann allerdings festgelegt werden.

Die Gesellschafter einer GbR haften den Gläubigern gegenüber grundsätzlich mit ihrem gesamten Vermögen, die Haftung ist unbeschränkt und grundsätzlich nur durch Vereinbarung mit jedem einzelnen Gläubiger auf das Gesellschaftsvermögen beschränkbar. Hier liegt auch der wesentliche Nachteil der GbR: Gesellschafter, die nicht aktiv an den Geschäften der Gesellschaft mitwirken, gehen Haftungsrisiken ein, die insbesondere bei größeren oder risikoreichen Unternehmen erheblich sein können.

##### **Offene Handelsgesellschaft (§§ 105 bis 160 HGB)**

Die offene Handelsgesellschaft entsteht durch Gesellschaftsvertrag von mindestens zwei Gesellschaftern, bei gewerblicher Tätigkeit auch mit Aufnahme der Geschäfte, spätestens aber mit Eintragung in das Handelsregister. Sie ist besonders geeignet für Partner, die in der Gesellschaft gleichgewichtig tätig sind und erfordert ein hohes Maß an gegenseitigem Vertrauen<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Stehle/Stehle, Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen, Stuttgart: Boorberg, 2005



Die Gesellschaft führt eine Firma. Die Haftung der Gesellschafter ist unbeschränkt, sie haften für Schulden der Gesellschaft also auch mit ihrem Privatvermögen. In die Gesellschaft eintretende Gesellschafter haften für Altverbindlichkeiten, austretende Gesellschafter unterliegen einer Nachhaftung von fünf Jahren (§ 159 HGB). Die Geschäfte werden grundsätzlich durch jeden Gesellschafter einzeln geführt, auch die Vertretung erfolgt durch jeden Gesellschafter.

In der Landwirtschaft sind offene Handelsgesellschaften selten anzutreffen, landwirtschaftliche Personengesellschaften könnten durch Eintragung in das Handelsregister aber zur OHG werden. Zweckmäßig ist dies beispielsweise, wenn Gesellschaften bürgerlichen Rechts im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine andere Gesellschaftsform umgewandelt werden sollen. Das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz ist nur auf Handelsgesellschaften, nicht aber auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts anwendbar.

### **Kommanditgesellschaft (§§ 161 bis 177a HGB)**

Die Kommanditgesellschaft (KG) ist eine Gesellschaftsform des Handelsrechts, bei der im Unterschied zur OHG nur die Komplementäre voll, die Kommanditisten jedoch nur mit ihrer Haftsumme haften. Die Kommanditgesellschaft entsteht durch Abschluss eines formfreien Gesellschaftsvertrages und Eintragung in das Handelsregister. Die Haftungsbeschränkung der Kommanditisten wirkt erst mit Eintragung in das Handelsregister gegenüber Dritten, es sei denn, dass Dritten die Haftungsbeschränkung bekannt ist. Die Kommanditgesellschaft führt eine Firma, die Geschäfte werden grundsätzlich von den persönlich haftenden Gesellschaftern (Komplementäre) geführt. Die Kommanditisten sind nach § 164 HGB von der Geschäftsführung grundsätzlich ausgeschlossen, vertraglich kann aber auch geregelt werden, dass die Geschäfte durch Kommanditisten geführt werden. Die Vertretung erfolgt durch die Komplementäre, Kommanditisten kann Handlungsvollmacht oder Prokura erteilt werden.

In der Landwirtschaft hat die Kommanditgesellschaft eine zunehmende Bedeutung. Sie ist besonders dann geeignet, wenn nicht alle Gesellschafter in der Gesellschaft mitarbeiten und so die Geschäfte beeinflussen können. Im Gesellschaftsvertrag können Rechte und Pflichten der Komplementäre bzw. Kommanditisten unterschiedlich ausgestaltet sein, so dass hier eine hohe Flexibilität vorliegt und ein unterschiedliches Maß der Aktivität einzelner Gesellschafter berücksichtigt werden kann.

### **GmbH & Co. KG (§§ 161 bis 177 HGB, GmbHG)**

Die GmbH & Co. KG ist eine besondere Form der Kommanditgesellschaft, bei der die meist einzige Komplementärin eine GmbH ist. Erreicht wird dadurch eine allseitige Haftungsbeschränkung, da wie bei der „normalen“ Kommanditgesellschaft die Komplementärin zwar voll, aber wegen der Rechtsform der GmbH nur mit ihrem beschränkten Vermögen haftet. Wegen der allseitigen Haftungsbeschränkung besteht nach § 130a HGB die Verpflichtung, bei Überschuldung und/oder Zahlungsunfähigkeit einen Insolvenzantrag zu stellen. Die GmbH & Co. KG unterliegt nach §§ 264a bis c HGB den gleichen Rechnungslegungsvorschriften wie eine GmbH, muss also beispielsweise einen Anhang aufstellen und den Jahresabschluss (ggf. verkürzt) veröffentlichen.

In der Landwirtschaft ist die GmbH & Co. KG in den neuen Bundesländern relativ häufig anzutreffen. Die GmbH & Co. KG ist besonders dann geeignet, wenn die Haftung aller Beteiligten beschränkt sein soll, also beispielsweise bei großen landwirtschaftlichen Unternehmen oder auch bei Arbeitsbeteiligungsgesellschaften mit größerem Umfang. Hier bietet sich dann die sog. Einheitsgesellschaft an, bei der





die Kommanditgesellschaft selbst Gesellschafterin der Komplementär-GmbH ist. Die Aufnahme gleichberechtigter neuer Gesellschafter wird dadurch erleichtert, sie müssen nicht gleichzeitig an GmbH und KG beteiligt werden, eine Beteiligung an der KG verschafft mittelbar auch die Beteiligung an der Komplementär GmbH.

### **Stille Gesellschaft (§§ 230 bis 237 HGB)**

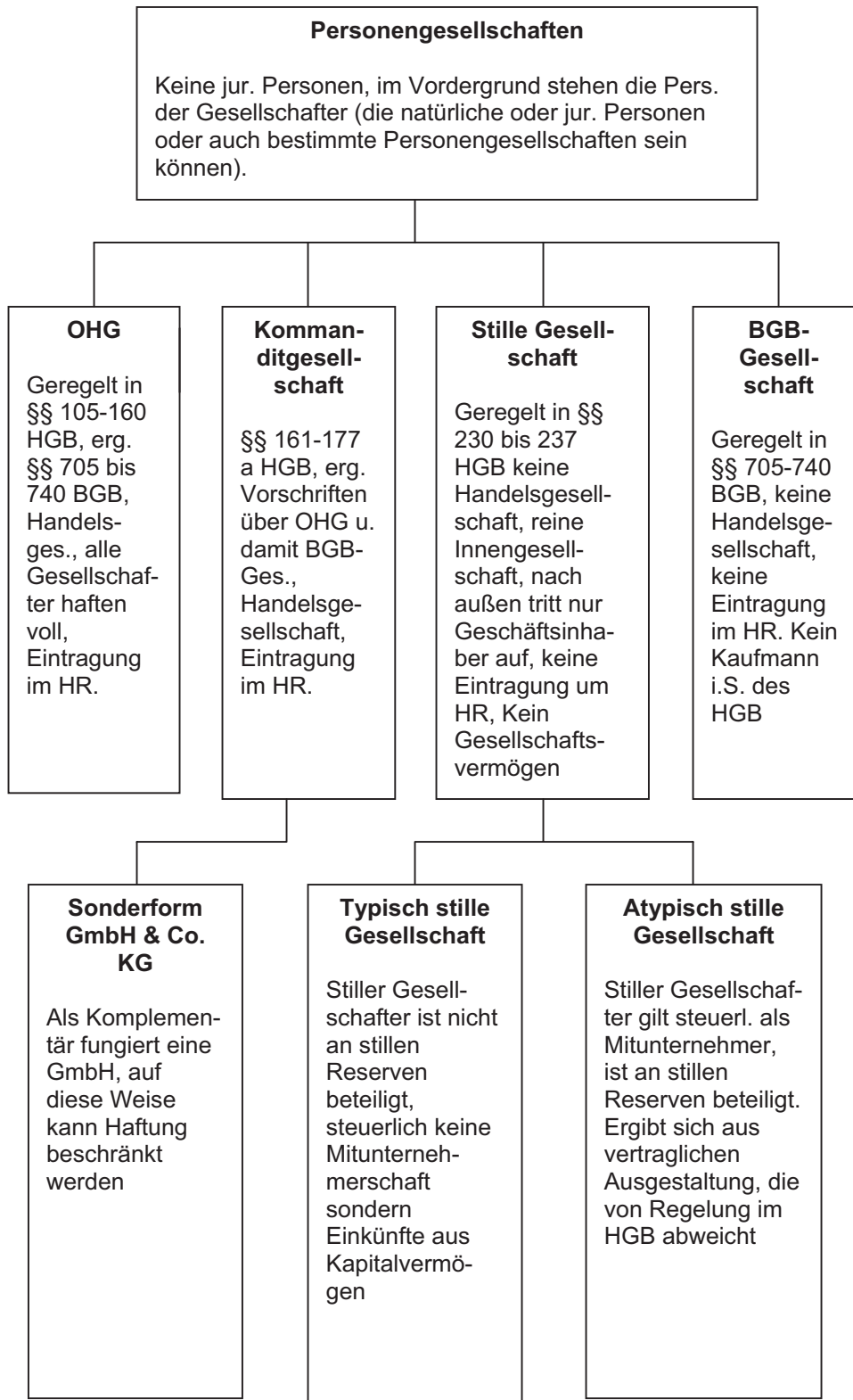
Die Gründung einer stillen Gesellschaft ist formfrei möglich, indem sich stille Gesellschafter mit einer Einlage schuldrechtlich am Vermögen einer Handelsgesellschaft (bzw. in analoger Anwendung an landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Unternehmen) beteiligen. Die Einlage des Stillen geht in das Vermögen des Geschäftsinhabers über, der Stille hat einen schuldrechtlichen Anspruch im Sinne eines Forderungsrechtes. Die Haftung des Stillen beschränkt sich auf die Einlage, da die stille Gesellschaft Innengesellschaft ist, ergeben sich keine Außenverpflichtungen. Die Geschäfte werden durch den Geschäftsinhaber geführt, der auch die Vertretungsmacht inne hat, Prokura oder Handlungsvollmacht können auch dem stillen Gesellschafter erteilt werden. Steuerlich kann die stille Gesellschaft als atypisch stille Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) oder als typisch stille Gesellschaft ausgestaltet sein. Die stille Gesellschaft ist Innengesellschaft, tritt nach außen hin also nicht auf.

In der Landwirtschaft hat die stille Gesellschaft noch eine (zu) geringe Bedeutung, sie eignet sich besonders für solche Anwendungsfälle, bei denen das Beteiligungsverhältnis nicht nach außen treten soll oder muss<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> HLBS Steuerforum 2005, Stille Gesellschaften im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, Seite 192



Die folgende Übersicht<sup>3</sup> zeigt die Gesellschaften im Überblick:



<sup>3</sup> Stehle/Stehle, aaO, Seite 60 f.



## 5.5 Steuerrechtliche Grundlagen

### 5.5.1 Ertragsteuern

Bei der Gründung von Personengesellschaften, soll in aller Regel die Aufdeckung stiller Reserven bei der Einlage von Vermögensgegenständen vermieden werden. Dabei ist bei Mitunternehmerschaften, zu denen die Personengesellschaften mit Ausnahme der typisch stillen Gesellschaft gehören, nicht nur von den Vermögensgegenständen des Gesamthandsvermögen (bzw. bei der atypisch stillen Gesellschaft vom Vermögen des Inhaber-Unternehmers) auszugehen. Ertragsteuerlich gehört zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft wegen § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch das sog. Sonderbetriebsvermögen. Das steuerrechtliche Vermögen der Mitunternehmerschaft umfasst also sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören, als auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören (Sonderbetriebsvermögen)<sup>4</sup> und die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden.

Deshalb ist vor allem zu klären, ob durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Gesellschafter in das Gesamthands- oder in das Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft stille Reserven aufgedeckt werden:

Die Übertragung **einzelner Wirtschaftsgüter** hat nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG zum Buchwert zu erfolgen, wenn sie aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich erfolgt. Stille Reserven werden nicht aufgedeckt, allerdings wird eine Sperrfrist ausgelöst, wenn nicht eine Ergänzungsbilanz erstellt wird und dem übertragenen Gesellschafter zugeordnet wird. Die Erstellung einer Ergänzungsbilanz empfiehlt sich auch schon deshalb, weil ansonsten der Wertansatz in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft nicht zum Verkehrswert, sondern zum Buchwert erfolgt. Die Ergänzungsbilanz ist dabei nichts anderes als eine Korrekturrechnung zu steuerlichen Zwecken, der Wert in der Ergänzungsbilanz teilt das Schicksal des Wirtschaftsgutes, auf das sich der jeweilige Wertansatz bezieht. Voraussetzung für den Buchwertansatz ist weiter, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Bei Beteiligung von Körperschaftsteuersubjekten an der Mitunternehmerschaft bestehen Besonderheiten.

Wird die Sacheinlage nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Buchung auf dem Kapitalkonto) sondern gegen Entgelt (Buchung auf einem Verbindlichkeitskonto) gewährt, handelt es sich um eine entgeltliche Veräußerung, für die der Buchwertansatz nicht gilt.

Bei der Einbringung von **Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen** in eine Personengesellschaft hat die Personengesellschaft nach § 24 Abs. 2 Umwandlungssteuergesetz das Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Davon abweichend kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen wird.

Der Antrag auf Ansatz des Buchwertes ist nach § 20 Abs. 2 Satz 3 Umwandlungssteuergesetz spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen<sup>5</sup>. Für die Beratungspraxis zu beachten ist, dass die Buchwerteinbrin-

<sup>4</sup> R 4.2 Abs. 2 EStR 2005

<sup>5</sup> Umwandlungssteuergesetz 2006 (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG))



gung jetzt also antragsgebunden ist und spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung beantragt sein muss.

Bei **unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen** ist nach § 6 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz der Buchwert anzusetzen. Der aufnehmende Einzelunternehmer kann Sonderbetriebsvermögen wie bei § 24 Umwandlungssteuergesetz bilden<sup>6</sup>.

Es bestehen bei der Gründung von Personengesellschaften ertragsteuerliche und andere Besonderheiten, die im folgenden beispielhaft dargestellt werden:

Grundsätzlich können sich Personengesellschaften auch an anderen Personengesellschaften beteiligen. Beteiligt sich allerdings eine landwirtschaftliche Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) an einer gewerblichen tätigen Personengesellschaft, führt dies zu einer Umqualifizierung<sup>7</sup> der landwirtschaftlichen Einkünfte zu gewerblichen Einkünften jedenfalls dann, wenn es sich nicht um eine sehr geringfügige Beteiligung<sup>8</sup> handelt. Eine landwirtschaftliche Mitunternehmerschaft sollte sich also beispielsweise nicht direkt an einer Personengesellschaft beteiligen, die Arbeitserledigung für verschiedene landwirtschaftliche Betriebe übernimmt, eine Biogasanlage betreibt oder für landwirtschaftliche Betriebe die Vermarktung der landwirtschaftlichen Produkte koordiniert. Beteiligen könnten sich hier allerdings die einzelnen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft direkt. Soll wie im obigen Beispiel zur Gewinnverteilung ein sich im Zeitablauf änderndes Gewinnverteilungsverhältnis in die neu gegründete Personengesellschaft übertragen werden, muss entweder der Gesellschaftsvertrag der neu gegründeten Personengesellschaft jeweils an die sich ändernden Gewinnverteilungsverhältnisse der landwirtschaftlichen Personengesellschaft angepasst werden oder die Gesellschafter der landwirtschaftlichen Personengesellschaft schließen sich zu einer Beteiligungs-Schwestergesellschaft zusammen, die wiederum die Anteile an der neu zu gründenden Arbeitserledigungsgesellschaft übernimmt. Eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten aus dem Gesamthandsvermögen der landwirtschaftlichen Personengesellschaft auf die gewerbliche Schwestergesellschaft ist allerdings nicht möglich, weil ja gerade keine direkte Beteiligung vorliegt.

Bei der Gründung von **GmbH & Co. KGs**, die landwirtschaftliche Urproduktion betreiben und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen sollen, ist es notwendig, dass neben der vollhaftenden Kapitalgesellschaft einer der Kommanditisten, der eine natürliche Person sein muss, im Gesellschaftsvertrag zur Führung der Geschäfte der KG berufen wird. Dann tritt die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht ein. Eine gewerbliche Prägung ist selbst dann nicht gegeben, wenn der beschränkt haftenden Gesellschafter neben dem persönlich haftenden Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist<sup>9</sup>.

Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft werden die stillen Reserven mit negativen Ergänzungsbilanzen neutralisiert. Bei einer Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter entsteht durch die Veräußerung bei der Personengesellschaft häufig kein Gewinn, der einbringende Gesellschafter muss allerdings den negativen Korrekturposten in der Ergänzungsbilanz gewinnerhöhend auflösen und diesen Gewinn versteuern. Zweckmäßig ist es deshalb, Wirtschaftsgüter, die voraussichtlich veräußert werden, entweder gar nicht oder in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der Mitunternehmerschaft einzubringen. Dann fließt der Veräußerungserlös dem Gesell-

<sup>6</sup> Schmidt/Glanegger, EStG § 6 Randziffer 487

<sup>7</sup> BFH BStBl II 1996, Seite 264; BMF vom 13.05.1996 BStBl I, 621

<sup>8</sup> Entschieden für die direkte gewerbliche Tätigkeit BFH BStBl II 2000, Seite 229

<sup>9</sup> R 15.8 Abs. 6 EStR



schafter, der die stillen Reserven zu versteuern hat, ungeschmälert zu und es ergibt sich kein Liquiditätsnachteil.

Das in das Gesamthandsvermögen eingebrachte Feldinventar sollte nicht durch negative Ergänzungsbilanzen neutralisiert werden. Diese Werte können entweder in einer Korrekturrechnung oder im Rahmen der Kapitalkontenentwicklung durch Dotierung des Festkapitals und Bildung eines Korrekturpostens im Kapital in gleicher Höhe festgehalten werden.

Zahlungsansprüche sollten in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft eingebracht werden. Eine Verpachtung ohne dazugehörigen Grund und Boden ist nicht möglich, so dass Zahlungsansprüche auf Pachtflächen gefährdet wären. Bei der Gründung von Gesellschaften ist darauf zu achten, dass der zehnmonatige Bewirtschaftungszeitraum zur Aktivierung der Zahlungsansprüche sowohl beim einbringenden als auch beim aufnehmenden Betrieb eingehalten wird. Ob wie bei Betriebsverkäufen die Übertragung des Zehnmonatszeitraums auf den Käufer auch bei Gesellschaftsgründungen gilt, ist durch die Rechtsprechung noch nicht geklärt; ggf. empfiehlt sich hier vorab eine Abstimmung mit der zuständigen Behörde.

Fraglich könnte sein, ob auch dann von der Buchwertklausel des § 24 Umwandlungssteuergesetz 2006 Gebrauch gemacht werden kann, wenn umfangreiches gewillkürtes Betriebsvermögen wie Mietwohngrundstücke oder Erbbaurechte vorliegen. Grundsätzlich kann gewillkürtes Betriebsvermögen, das gewillkürtes Betriebsvermögen bei einem einbringendem Einzelunternehmer war, als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen fortgeführt werden<sup>10</sup>. Bestehen Bedenken, kann entweder eine (jetzt kostenpflichtige) verbindliche Anfrage bei der zuständigen Finanzbehörde gestellt oder alternativ durch Verpachtung des Sonderbetriebsvermögens an die Personengesellschaft, die wiederum die Wirtschaftsgüter an Entnutzer verpachtet, notwendiges Sonderbetriebsvermögen geschaffen werden.

Sind Rücklagen nach § 7g EStG oder nach § 6b EStG gebildet worden, können diese bei Einbringung zu Buchwerten fortgeführt werden. Bei der Einbringung zu Buchwerten tritt die Personengesellschaft in die Rechtsstellung des Einbringenden bezüglich der Absetzung für Abnutzung, der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen und der übrigen in § 12 Abs. 3 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz genannten Besteuerungsmerkmale ein. Steuerfreie Rücklagen können bei Buchwertansatz fortgeführt werden<sup>11</sup>.

Bei der Gründung von Tierhaltungskooperationen nach § 51a Bewertungsgesetz, die gerade auch zur Vermeidung von Sanktionen wegen Verstoßes gegen Cross Compliance-Vorschriften zunehmend attraktiv werden, wird in der Praxis teilweise versucht, die Regelungen zur Gewinnverteilung in den Gesellschaftsverträgen so auszugestalten, dass diese einen eher pachtähnlichen Charakter erhalten. Der Gewinnanteil wird dabei so „gedeckelt“, dass der Gesellschafter, der im wesentlichen Vieheinheiten zur Verfügung stellt, nicht mehr Gewinnanteile erhält als eine Pacht für die Zurverfügungstellung der Vieheinheiten. Davor und das Verträge nicht wie vereinbart durchgeführt werden, kann nur gewarnt werden. Der Nachteilssprung, der sich ergibt, wenn die Mitunternehmerstellung durch eine Betriebsprüfung in Frage gestellt wird, ist erheblich.

<sup>10</sup> Widmann/Mayer, Textziffer 243 zu § 24 Umwandlungssteuergesetz mit Verweis auf BGH, Bundessteuerblatt 1993 II, Seite 24

<sup>11</sup> Textziffer 24.05 f i.V.m. Textziffer 22.06 Umwandlungssteuererlass, Bundessteuerblatt 1998 I, Seite 268



## 5.5.2 Umsatzsteuer

Die Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine Personengesellschaft stellt nach einer EuGH-Entscheidung keine Leistung der Gesellschaft dar<sup>12</sup>). Der EuGH begründet diese Entscheidung mit der Überlegung, dass, wenn der Erwerb von Beteiligungen als solcher keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, das selbe auch für die Veräußerung solcher Beteiligungen gelten müsse. Zu beachten ist, dass die Steuerbefreiung nur den Umsatz betrifft, durch den der Gesellschaftsanteil übertragen wird. Die Steuerpflicht der Gegenleistung (z.B. Einbringung von Maschinen = steuerpflichtig, Zahlung von Geld = steuerfrei) hängt von der Beurteilung des Gegenleistungsumsatzes ab<sup>13</sup>.

Werden also einzelne Wirtschaftsgüter im Wege der Sacheinlage in eine Gesellschaft eingebracht, ist dies aus Sicht der einbringenden Gesellschafter ein steuerbarer und je nach Gegenstand der Sacheinlage ein steuerpflichtiger Vorgang.

Die Gesellschaft wiederum kann die ihr in Rechnung gestellten Vorsteuern für die Sacheinlage in der Regel als Vorsteuern geltend machen, da die zugeflossenen Mittel der Erweiterung oder Stärkung eines bestimmten Geschäftsbetriebes dienen und die dabei entstandenen Kosten zu Preisbestandteilen von Ausgangsumsätzen werden. Sind diese Ausgangsumsätze steuerbar und steuerpflichtig, ist der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen<sup>14</sup>.

Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb in eine Gesellschaft eingebracht wird. Soweit einkommensteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird, kann umsatzsteuerlich von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebes ausgegangen werden<sup>15</sup>. Bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers, dies gilt insbesondere hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG oder hinsichtlich der Option nach § 24 Abs. 4 UStG.

Nach der vom BFH bestätigten Verwaltungsauffassung<sup>16</sup> gilt dies selbst dann, wenn ein pauschal besteuertes landwirtschaftliches Unternehmen zum Teil in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft eingebracht wird, Grund und Boden und Gebäude jedoch im Vermögen des Einbringenden verbleiben und der Gesellschaft nur zur Nutzung überlassen werden. Dies gilt auch außerhalb der Landwirtschaft. Eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG liegt auch dann vor, wenn einzelne wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht mit übereignet worden sind, sofern sie dem Unternehmer langfristig zur Nutzung überlassen werden und eine dauerhafte Fortführung des Betriebes oder des gesondert geführten Betriebes durch den Übernehmer gewährleistet ist<sup>17</sup>.

Bei der Gestaltungsberatung ist aus umsatzsteuerlicher Sicht darauf zu achten, ob ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern notwendig ist oder vermieden werden soll. Notwendig ist ein Leistungsaustausch dann, wenn der Gesellschaft Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zur Nutzung überlassen werden, für die in der Vergangenheit ein Vorsteuerabzug gelten gemacht wurde. Ein zur Nutzung überlassenes Stallgebäude kann unter Beachtung der Mindestbemesungsgrundlage bzw. zum ortsüblichen Preis verpachtet werden, für den auf den Gebäudeanteil entfallenden Pachtzins kann, solange sich das Gebäude noch im

<sup>12</sup> EuGH vom 26.06.2003, UR 03, 443

<sup>13</sup> Heidner in Bunjes/Geist, UStG, § 4 Nr. 8, Rz. 32 f

<sup>14</sup> BMF-Schreiben vom 04.10.2006, Bundessteuerblatt 2006 I, Seite 614

<sup>15</sup> R 5 Abs. 3 Satz 4 UStR

<sup>16</sup> BFH BStBl II 1999, Seite 41

<sup>17</sup> BFH BStBl II 04, 662; Leingärtner/Zeisch, Kapitel 64, Textziffer 205



Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG befindet, auf die Steuerfreiheit der Verpachtungsumsätze verzichtet werden. Würde dieses Gebäude nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches sondern gegen Beteiligung am allgemeinen Gewinn überlassen werden, liegt eine nichtunternehmerische Nutzung vor, das Gebäude ist nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG aus dem Unternehmensvermögen steuerpflichtig zu entnehmen. Bemessungsgrundlage sind dabei die vollen Herstellungskosten.

Die steuerpflichtige Nutzungsüberlassung ist dabei unproblematisch bei Personengesellschaften, die der Regelbesteuerung unterliegen, da diese wiederum Vorsteuerabzug geltend machen können. Handelt es sich bei der Personengesellschaft um einen pauschalierenden Landwirt, ist abzuwägen, ob die Pauschalierung weiter vorteilhaft ist.

Auch die Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft können umsatzsteuerpflichtig sein. Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichem Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen ein Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustausches und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. ... Auf die Bezeichnung der Gegenleistung z.B. als Aufwendungsersatz, als Umsatzbeteiligung, als Kostenerstattung oder ähnliches, kommt es (zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung) dabei nicht an. Wird im Rahmen der Ergebnisverwendung ein Gewinnvorab aus dem Bilanzgewinn verteilt (z. B. an den geschäftsführenden Gesellschafter), ist dieser Gewinnvorab kein Sonderentgelt. Dabei ist der handelsbilanzielle Gewinn maßgebend. Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt hingegen vor, wenn der Gesellschafter für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung an die Gesellschaft eine Vergütung erhält (auch wenn diese als Gewinnvorab bezeichnet wird), die im Rahmen der Ergebnisermittlung bei der Handelsbilanz als Aufwand behandelt wird. Die Vergütung ist in diesem Fall Gegenleistung für die erbrachte Leistung und unterliegt der Umsatzsteuer<sup>18</sup>.

Die ungeklärten Rechtsprobleme bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Zahlungsansprüche führen auch bei Gesellschaftsgründungen zu Unsicherheiten jedenfalls dann, wenn bei der Einbringung keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt und wenn Zahlungsansprüche zur Nutzung überlassen werden. Für den Fall, dass sich die Verwaltung mit ihrer Auffassung durchsetzt, würden diese Vorgänge wohl der Regelbesteuerung unterliegen.

### 5.5.3 Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer

Wird bei Gründung einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück in das Gesamthandsvermögen übertragen, unterliegt die Sacheinlage der Grunderwerbsteuer. Da bei Gesellschaftsgründungen in der Land- und Forstwirtschaft Grundstücke und Gebäude häufig nicht mit übertragen werden, dürfte dieser Fall eher selten relevant sein. Außerdem gilt eine dem Anteil des Einbringenden entsprechende Steuerbefreiung.

<sup>18</sup> BMF-Schreiben vom 23.12.2003 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft, Bundessteuerblatt 2004 I, 240; siehe auch HLBS-Steuerforum 2004, Seite 232: Umsatzsteuerliche Behandlung von Geschäftsführungsleistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft – Änderung der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung



Bei der Umwandlung von Personengesellschaften nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz oder bei der Einbringung von Personengesellschaften in eine neue Personengesellschaft nach § 24 Umwandlungssteuergesetz kann es allerdings auch zu Grunderwerbsteuerpflichtigen Übertragungen kommen. Der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegt dabei beispielsweise auch die Übertragung von Gebäuden auf fremden Grund und Boden, Grundstücken und Gebäuden, die quoad sortem (also nur dem Werte nach eingebracht sind) oder von Erbbaurechten.

Durch die Gründung von Personengesellschaften kann auch ein schenkungssteuerlich relevanter Tatbestand entstehen. Dies gilt z.B. dann, wenn durch die von der Einlage abweichende Dotierung von Kapitalkonten stille Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen übergehen. Der Erbschaft und Schenkungssteuer unterliegt auch die Ausstattung der Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer Gewinnbeteiligung, die insbesondere der Kapitaleinlage, der Arbeits- oder sonstigen Leistung des Gesellschafters für die Gesellschaft nicht entspricht, oder die einem Fremden üblicherweise nicht eingeräumt würde. Hier gilt das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbständige Schenkung, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist (§ 7 Abs. 6 Erbschaftssteuergesetz).

## 5.6 Fazit

Personengesellschaften haben in den vergangenen Jahren und werden in der Landwirtschaft noch weiter an Bedeutung gewinnen können. Die Gründung von Gesellschaften bürgerlichen Rechts wird zunehmend durch die Gründung von Personenhandelsgesellschaften ergänzt werden. Bei der Gründungsberatung sollten die Bedürfnisse der Gesellschafter hinsichtlich der Wahl der Rechtsform die vorherrschende Rolle spielen.

Ertragsteuerlich ist die Gründung von Personengesellschaften im Regelfall ohne Aufdeckung stiller Reserven zu realisieren. Der Zuordnung zu Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen von Wirtschaftsgütern ist besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

Umsatzsteuerlich ist bei der Gestaltung die Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern von Bedeutung, die Beziehungen zwischen diesen sollte je nach Konstellation mit Leistungsaustausch oder auch unter Vermeidung des Leistungsaustausches gestaltet werden.





## 5 Gründung von Personengesellschaften

---

### 5.1 Einleitung

### 5.2 Anlässe für Gesellschaftsgründungen

- Gemeinsame Nutzung von Maschinen
- Arbeitserledigungsgesellschaften
- Betriebszweiggemeinschaften
- Betriebsgemeinschaften

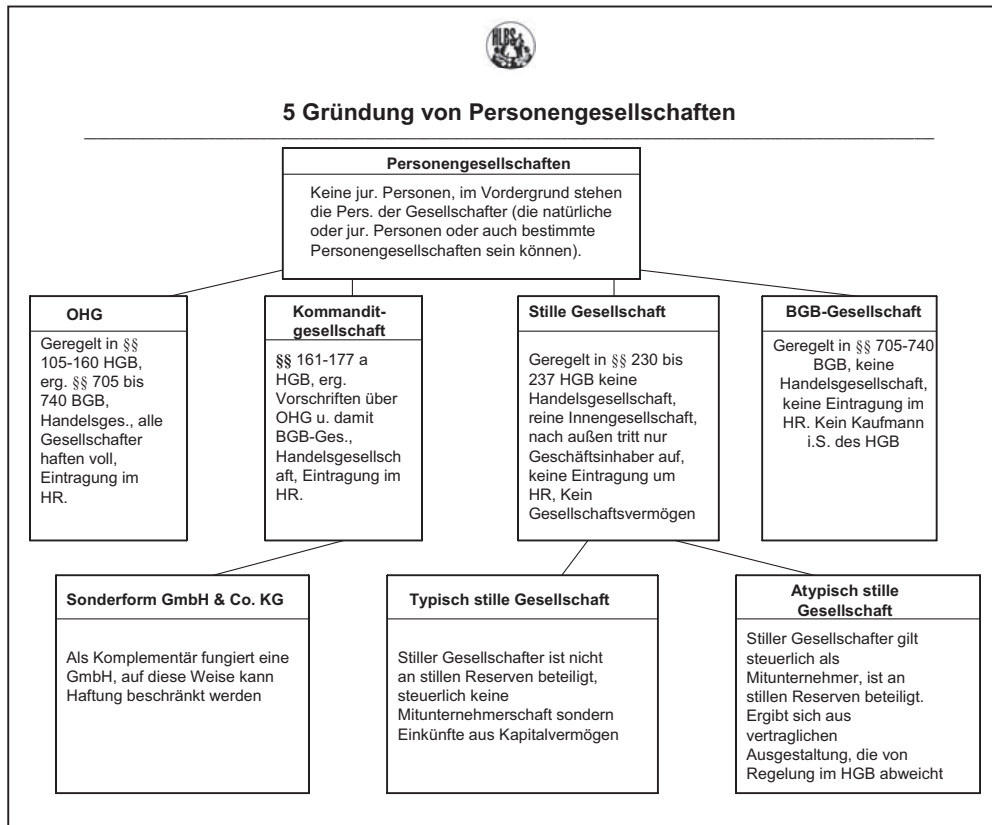


## 5 Gründung von Personengesellschaften

---

### 5.3 Rechtsformwahl und Gestaltung von Gesellschaftsverträgen

- Grundsätze der Rechtsformwahl
- Gestaltung von Gesellschaftsverträgen
  - Kapitalbeteiligung
  - Kapitalaufbringung, Bewertung von Bar- und Sacheinlagen
  - Gewinnverteilung: nach Festkapital, nach Inanspruchnahme von Leistungen, nach zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren (siehe Beispiel im Text)
  - Stimmrechte
  - Kündigung
  - Gesellschafterwechsel
  - Fortsetzungsklausel, einfache/qualifizierte Nachfolgeklausel



**5 Gründung von Personengesellschaften**

## 5.5 Steuerrechtliche Grundlagen

### 5.5.1 Ertragsteuern

- Ziel ist in der Regel die Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven
- Ertragsteuerliches Betriebsvermögen:
- Gesamthandsvermögen, Sonderbetriebsvermögen



#### 5 Gründung von Personengesellschaften

---

- Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter:
  - Nach § 6 (5) Satz 1 und 2 EStG zum Buchwert bei
    - Übertragung aus BV eines MU in das Gesamthandsvermögen, falls
      - unentgeltlich oder
      - gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (nicht bei Buchung auf Verbindlichkeitskonto)
    - Bildung einer Ergänzungsbilanz, falls Aktivierung zu Verkehrswerten im Gesamthandsvermögen



#### 5 Gründung von Personengesellschaften

---

- Bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmerschaften (§ 24 UmwStG 2006)
  - Grundsätzlich Einbringung zum gemeinen Wert
  - Ggf. auf Antrag (spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz) Ansatz zum Buchwert einschl. Sonder- und Ergänzungsbilanzen)
- Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen
  - Buchwertansatz nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG



### 5 Gründung von Personengesellschaften

---

Besonderheiten Land- und Forstwirtschaft:

- Beteiligung einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft führt zu Umqualifizierung (Abfärbung),
  - Nicht bei Beteiligung einzelner Gesellschafter
  - Ggf. Bildung von Beteiligungsgesellschaften
  - Übertragung zum Buchwert grundsätzlich nicht möglich
- Bei Gründung einer GmbH & Co. KG: Kommanditist, (natürliche Person) muss zur Führung der Geschäfte befugt sein, ansonsten gewerbliche Prägung



### 5 Gründung von Personengesellschaften

---

- Einbringung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven in das Gesamthandsvermögen nur, wenn diese nicht kurzfristig wieder veräußert werden sollen, da Versteuerung der stillen Reserven beim Einbringenden
- Bei Einbringung von Feldinventar in das Gesamthandsvermögen sollte die Erfassung der Werte in den Kapitalkonten oder außerhalb der Bilanz erfolgen, nicht in einer Ergänzungsbilanz
- Zahlungsansprüche sollten in das Gesamthandsvermögen eingebracht werden, auf den zehnmonatigen Bewirtschaftungszeitraum beim Einbringenden und bei der Gesellschaft ist zu achten