

# Raus aus der GbR, rein in die KG?

Wenn Gesellschafter ausscheiden, neue hinzukommen oder sich die betrieblichen Schwerpunkte ändern, ist die GbR oft nicht mehr die optimale Rechtsform. Unsere Autoren zeigen, wie Sie bestehende Gesellschaften umstrukturieren können – z. B. in eine KG oder eine GmbH & Co. KG.

Die beliebteste Rechtsform für landwirtschaftliche Zusammenschlüsse ist bisher die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Sie passt insbesondere dann, wenn Betriebe auf der Basis grundsätzlich gleicher Rechte und Pflichten zusammen arbeiten wollen. Denn dann kann auch akzeptiert werden, dass jeder Gesellschafter persönlich und mit seinem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten der GbR haftet.

Im Zuge des Strukturwandels verändern aber auch viele Zusammenschlüsse ihr Gesicht. Die betrieblichen Schwerpunkte ändern sich, einzelne Gesellschafter scheiden aus oder fahren ihre Beteiligung zurück, neue kommen hinzu. Die GbR ist dann oft nicht mehr die optimale Rechtsform. Die Gesellschaft benötigt einen neuen rechtlichen „Maßanzug“, z. B. in Form einer KG oder GmbH & Co. KG.

## Die Ackerbau-GbR muss sich anpassen

Ein solcher Wechsel der Rechtsform sollte aber gut vorbereitet werden. Ziel muss es sein, die Umstrukturierung so durchzuführen, dass weder rechtliche Probleme noch steuerliche Nachteile entstehen. Wie man dabei vorgehen kann, zeigt ein Beispiel aus der Praxis:

Die Landwirte Heinrich Nieschulze, Karl Wichmann und Erich Borgelt (Namen geändert) bewirtschaften ihre Betriebe schon seit Jahren gemeinsam im Rahmen einer GbR. Es handelt sich um eine größere Ackerbau-GbR, der die drei Gesellschafter alle Flächen und Gebäude zur Nutzung überlassen haben.

Kürzlich ist jedoch mit Karl Wichmann einer der „Gründungsväter“ plötzlich verstorben. Den Hof erbte sein Sohn

Fritz Wichmann, der deshalb auch den Gesellschaftsanteil seines Vaters übernommen hat. Fritz Wichmann ist noch jung und unerfahren. Er muss seine landwirtschaftliche Ausbildung noch abschließen. Deshalb möchte er zwar 100 %ig in der GbR mitarbeiten, die unternehmerische Führung soll jedoch zunächst der Nachbar und GbR-Partner Heinrich Nieschulze übernehmen.

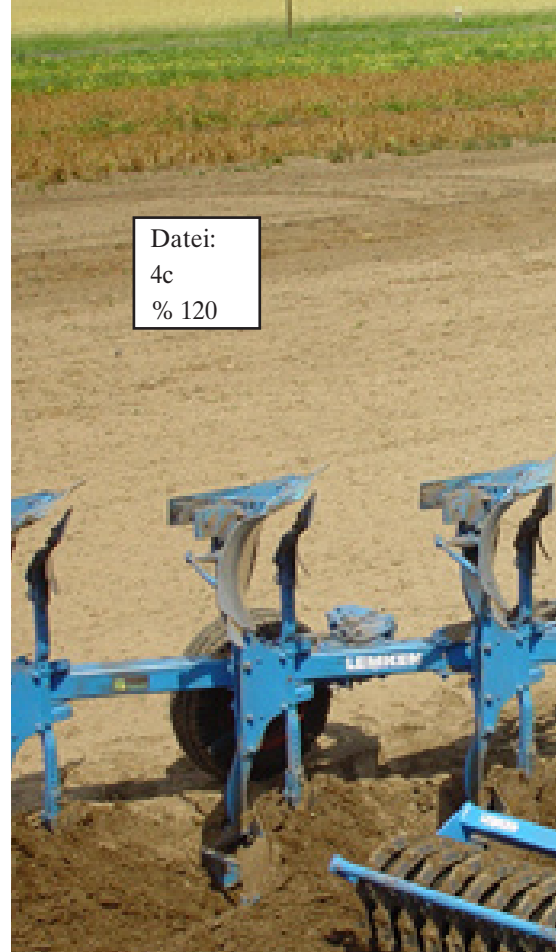
Der dritte Gesellschafter, Erich Borgelt, hat dagegen ganz andere Pläne. Er bekam kürzlich ein attraktives Angebot als Mitarbeiter der örtlichen Genossenschaft. Deshalb möchte er künftig nur noch mit 10 % seiner Arbeitszeit in der landwirtschaftlichen GbR mitarbeiten.

Alle drei Partner sind sich deshalb einig, dass sich innerhalb der Gesellschaft einiges ändern muss. Heinrich Nieschulze soll mehr Verantwortung, damit auch mehr unternehmerisches Risiko übernehmen. Die beiden anderen Partner möchten dann aber auch ihr Haftungsrisiko begrenzt wissen. Außerdem wollen die Gesellschafter die bisherige Gewinnverteilung überdenken. In der ursprünglichen Dreier-GbR war man davon ausgegangen, dass alle Gesellschafter in etwa gleichwertig mitarbeiten. Für die eingebrachten Flächen und Gebäude zahlte die GbR entsprechende Pachten an die Einbringer.

## Unsere Autoren

- Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Hans-Peter Lange, Celle
- Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dr. Hermann Spils ad Wilken, Uelzen

Datei:  
4c  
% 120



Künftig soll die Gewinnverteilung stärker unternehmerisch orientiert erfolgen.

Schon wegen der jetzt gewünschten Haftungsbeschränkung von Fritz Wichmann und Erich Borgelt muss die Rechtsform der Gesellschaft geändert werden. Eine Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH) würde eine Haftungsbeschränkung für alle Gesellschafter ermöglichen. Diese Rechtsform scheidet jedoch aus, weil die Gesellschaft dann zwingend gewerbliche Einkünfte hätte. Dies soll natürlich vermieden werden.

Als Lösung bietet sich deshalb die Kommanditgesellschaft (KG) an. Komplementär, und damit persönlich voll haftender Gesellschafter, soll Heinrich Nieschulze werden. Denn dieser soll ja die größte unternehmerische Verantwortung übernehmen und ein entsprechend höheres Risiko tragen. Die beiden übrigen Gesellschafter werden zu Kommanditisten und haften damit für die Geschäfte der Gesellschaft nur noch begrenzt.

## Haftung besteht für 5 Jahre weiter

Nachdem die künftige Rechtsform geklärt ist, fragen sich die drei Partner, wie sie aus ihrer bestehenden GbR eine KG machen können.

Gesellschaftsrechtlich ist der Wechsel der Rechtsform von der GbR zur KG unproblematisch. Der Gesellschaftsvertrag wird entsprechend geändert, die Gesellschaft als KG zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet. Bis sie dort eingetragen ist, besteht sie als GbR fort. Für



Aus der Ackerbau-GbR wird eine KG, die offen für neue Partner ist.

Fotos: Lenge, Werkbild

die Anmeldung beim Handelsregister müssen beglaubigte Unterschriften der drei Gesellschafter vorgelegt werden. Weitere formelle Anforderungen bestehen nicht.

Wichtig: Für die künftigen Kommanditisten muss eine Haftsumme vereinbart werden, die auch beim Handelsregister anzumelden ist. Diese kann, muss aber nicht der Kapitaleinlage des einzelnen Kommanditisten, wie sie sich schon aus dessen Beteiligung an der GbR ergeben hat, entsprechen. Denn die Haftsumme bestimmt, bis zu welchem Betrag ein Kommanditist Gläubigern persönlich haftet, solange keine Einlage in Höhe der Haftsumme erbracht ist, oder sobald das Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen auf einen Betrag gemindert ist, der die Haftsumme unterschreitet.

Deshalb sollte der aktuelle Stand der in der GbR geführten Kapitalkonten überprüft werden. Im Falle eines negativen Kapitalkontos müsste dieses ausgeglichen und mindestens bis zum Betrag der künftigen Haftsumme aufgefüllt werden. Die Haftsumme sollte aber so bestimmt werden, dass sie niedriger ist als das Kapitalkonto, damit Entnahmen nicht sofort zur Haftung führen.

Auch ein Kommanditist ist also nicht in jedem Fall vor der persönlichen Inanspruchnahme sicher; er muss darauf achten, dass er seine Einlage in Höhe der Haftsumme geleistet hat und nicht wieder mindert.

Die mit einer KG verbundene Haftungsbeschränkung ändert aber ohnehin nichts daran, dass eine in der früheren

GbR entstandene Haftung für die Dauer von 5 Jahren fortbesteht. Haftungsrisiken, die bereits entstanden sind, lassen sich also mit einem schlichten Wechsel der Rechtsform nicht umgehen. Wurde z.B. in der früheren GbR ein Bankkredit aufgenommen, so haften auch die Gesellschafter Fritz Wichmann und Erich Borgelt mit ihrem gesamten Vermögen für diesen Bankkredit – begrenzt auf 5 Jahre. Ihre künftige Stellung als Kommanditisten ändert daran nichts. Die Haftungsbeschränkung innerhalb der KG wirkt sich hier also nur für Verbindlichkeiten aus, die nach dem Wechsel der Rechtsform entstehen.

### Umwandlung kostet keine Steuern

Wie sieht nun die steuerliche Seite bei einer solchen Umstrukturierung aus? Oft wird befürchtet, dass dadurch stille Reserven aufgedeckt und entsprechend hohe Steuerbelastungen ausgelöst werden. Diese Befürchtung ist jedoch – jedenfalls bei richtiger Gestaltung – nicht begründet.

Der reine Wechsel der Rechtsform von einer GbR in eine KG ist steuerneutral. In der KG sind dieselben Gesellschafter tätig wie vorher in der GbR. Das Betriebsvermögen der GbR ist mit dem der Kommanditgesellschaft identisch, weil es sich nicht um zwei verschiedene Gesellschaften handelt, sondern dieselbe Gesellschaft nur in anderer Rechtsform (mit anderem „Rechtskleid“) fortgeführt wird.

Wichtig deshalb: Der Wechsel der Rechtsform muss so vollzogen werden,

dass nicht etwa eine neue Gesellschaft gegründet wird (was leider durchaus praktiziert wird), sondern die bestehende Gesellschaft lediglich ihre Rechtsform wechselt. Wird dies nicht beachtet, können sich steuerliche Nachteile ergeben. Außerdem stellt sich die Frage, ob die KG dann wirklich in alle Rechte und Pflichten der vorher bestehenden GbR eingetreten ist (Gesamtrechtsnachfolge). Wenn nicht, könnte z.B. die Fortführung von bestehenden Pachtverträgen über landwirtschaftliche Flächen gefährdet sein.

Bei der laufenden Besteuerung ändert sich durch den Wechsel von der GbR zur KG nur die sogenannte Verlustverrechnung. Denn als Kommanditisten können die beteiligten Landwirte entstehende Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, nicht mehr mit anderen Einkünften verrechnen.

Beispiel: Die Kapitaleinlage eines Kommanditisten beträgt 10000 €. Im ersten Wirtschaftsjahr entfällt auf ihn ein anteiliger Verlust von 15000 €. Dann kann er in diesem Wirtschaftsjahr nur 10000 € z.B. mit einem Gewinn aus Vermietung und Verpachtung oder mit anderen Einkünften verrechnen. Der restliche Betrag von 5000 € wirkt sich erst in folgenden Wirtschaftsjahren aus, falls dem Kommanditisten dann Gewinnanteile aus der Gesellschaft zustehen, mit denen der Betrag von 5000 € verrechnet werden kann.

### Die KG-Lösung ist sehr flexibel

Ein wichtiger Vorteil der KG-Lösung im Vergleich etwa zur GbR besteht darin, dass die unterschiedliche Haftung der Gesellschafter es erleichtert, die Gesellschafterbeiträge und die Gewinnanteile flexibel und „individuell“ zu regeln. Unsere Übersicht 1 zeigt das Schema, auf das sich die drei Gesellschafter in unserem Beispielfall geeinigt haben, nachdem die bisherige GbR in die neue Nieschulze-KG umgewandelt wurde (S. 36).

Für alle eingebrachten Flächen, Gebäude, Maschinen, Lieferrechte und die geleistete Arbeitszeit wurde ein rechnerischer Entlohnungsanspruch festgelegt. Diese Ansprüche werden anschließend addiert. Die Berechnung zeigt, dass rund 51,5 % aller kalkulatorischen Entlohnungsansprüche auf den „Kopf“ der KG, also Landwirt Heinrich Nieschulze, entfallen, und jeweils gut 24 % auf die beiden anderen Gesellschafter. Genau in diesem Prozent-Verhältnis wird nach Abschluss des Wirtschaftsjahres der erwirtschaftete KG-Gewinn auf die drei Partner verteilt.

Auf diese Weise werden die unterschiedlichen Beiträge, die die einzelnen Gesellschafter für die KG erbringen, praxisgerecht berücksichtigt. Wenn ge-

wünscht, kann hier aber noch weiter „feinjustiert“ werden.

Beispiel: Der dritte Partner, Erich Borgelt, will künftig nur noch zu 10 % in der KG mitarbeiten, fungiert also hauptsächlich als „Kapitalgeber“. Deshalb möchte er vielleicht sein Risiko aus der Gewinnabhängigkeit verringern. Dies kann so gelöst werden, dass die festgelegten Entlohnungsansprüche, die sich für die von ihm zur Verfügung gestellten Flächen, Gebäude, Maschinen usw. ergeben, als Vorab-Gewinn gestaltet werden. Das bedeutet, dass ein Gewinn der KG zuerst ihm zuzurechnen ist, bis seine gesamten „Entlohnungsansprüche“ abgedeckt sind. Damit trägt er zwar nach wie vor ein Verlustrisiko, kann aber im Regelfall davon ausgehen, dass ihm seine Produktionsfaktoren marktgerecht vergütet werden.

Gerade bei der Frage der Gewinnverteilung kommt es auf eine Regelung an, die die (unterschiedlichen) Interessen der Gesellschafter angemessen berücksichtigt. Deshalb sollte bei der Gestaltung eines Gesellschaftsvertrages dieser Punkt besonders sorgfältig durchdacht und geregelt werden.

**Vorsicht bei EALG-Flächen**

Auch für die Umsatzbesteuerung sollte die Gewinnverteilung zielgenau gestaltet werden. Pauschaliert die Personengesellschaft, wird mit der dargestellten Gewinnverteilung nach Quoten ein Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaftern vermieden, und der Gewinnanteil für die zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren unterliegt nicht der Umsatzsteuer, die der Gesellschafter (falls er kein Kleinunternehmer ist) ja abführen müsste, und die die Gesellschaft wegen der Pauschalierung nicht geltend machen kann.

Manchmal ist ein Leistungsaustausch mit der Folge der Umsatzsteuerpflicht aber auch erwünscht. Dies gilt beispielsweise dann, wenn Gesellschafter bisher zur Regelbesteuerung optiert und für Investitionen, z.B. in Gebäude, den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatten. Werden solche Wirtschaftsgüter nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches überlassen, droht die umsatzsteuerpflichtige Entnahme. Dies gilt auch außerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraumes. In diesen Fällen ist die Verpachtung oder die Überlassung gegen ein Gewinnvorab sinnvoll. Gebäude können außerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraumes allerdings steuerfrei überlassen werden, ohne dass sich umsatzsteuerliche Nachteile ergeben.

Probleme können sich bei der Umwandlung in die KG ergeben, wenn – in den neuen Bundesländern – EALG-Flächen erworben wurden. Die BVVG will (u.E. zu Unrecht) bei Gesellschaftern

**Übersicht 1: Gewinnverteilung der Nieschulze KG**

Gesellschafter: A = Heinrich Nieschulze (Komplementär), B = Fritz Wichmann und C = Erich Borgelt (beide Kommanditisten)			
Eingebrachte Produktionsfaktoren	Vereinbarter Entlohnungsanspruch	Entlohnungsanspruch insgesamt	
<b>1. Ackerflächen</b>			
A = 280 ha (4 500 EMZ/ha)	0,07 €	88 200 €	
B = 80 ha (4 000 EMZ/ha)	je EMZ	22 400 €	
C = 180 ha (2 800 EMZ/ha)		35 280 €	
<b>2. Zuckerrübenlieferrechte</b>			
A = 20 000 dt	0,50 €/dt	10 000 €	
B = 2 500 dt		1 250 €	
C = 7 500 dt		3 750 €	
<b>3. Lieferrechte Brennerei (Stärke)</b>			
A = 110 000 kg	0,04 € je kg	4 400 €	
C = 150 000 kg	Stärke	6 000 €	
<b>4. Maschinenhallen</b>			
A = 700 m <sup>2</sup>	2,50 €	1 750 €	
B = 250 m <sup>2</sup>	je m <sup>2</sup>	625 €	
C = 500 m <sup>2</sup>		1 250 €	
<b>5. Kartoffellager</b>			
A = 1 500 m <sup>2</sup>	5 €/m <sup>2</sup>	7 500 €	
C = 5 000 dt	0,50 €/dt	2 500 €	
<b>6. Arbeit, Haftungsvergütung</b>			
A = 20 % der Arbeitszeit, 2 500 € Haftungsvergütung	9 500 €	9 500 €	
B = 100 % der Arbeitszeit	35 000 €	35 000 €	
C = 10 % der Arbeitszeit	3 500 €	3 500 €	
<b>7. Kapital, eingebrachte Schätzwerte</b>			
	<u>Maschinen</u>	<u>Feldinventar</u>	6 % Zinsen auf
A =	200 000 €	150 000 €	350 000 €
B =	100 000 €	40 000 €	140 000 €
C =	150 000 €	90 000 €	240 000 €
<b>Die Summe aller Entlohnungsansprüche beträgt</b>			<b>276 705 €</b>
<b>Anteile an den Entlohnungsansprüchen</b>		<b>Verteilung des Gewinns</b>	
KG gesamt	276 705 € = 100,00 %	KG gesamt	100,00 % = 300 000 €
davon Nieschulze	142 350 € = 51,44 %	davon Nieschulze	51,44 % = 154 334 €
davon Wichmann	67 675 € = 24,46 %	davon Wichmann	24,46 % = 73 372 €
davon Borgelt	66 680 € = 24,10 %	davon Borgelt	24,10 % = 72 294 €

Unterschiede je nachdem machen, ob sie persönlich unbeschränkt oder nur beschränkt haften. Deshalb kann sich hier die Umwandlung der Stellung eines GbR-Gesellschafters in die Stellung eines Kommanditisten nachteilig auswirken.

**GmbH & Co. KG bei hohen Haftungsrisiken**

Eine Alternative zur „schlichten“ KG ist die GmbH & Co. KG. Bei dieser Gesellschaftsform wird eine GmbH zur persönlich haftenden Gesellschafterin. Das persönliche Haftungsrisiko des einzelnen Gesellschafters ist dann ähnlich begrenzt wie bei einer reinen GmbH, jedoch können die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vorteile einer Personengesellschaft genutzt werden.

Die Umwandlung einer GbR in eine GmbH & Co. KG läuft prinzipiell ähnlich

wie die Umwandlung in eine KG. Es muss allerdings zusätzlich eine GmbH gegründet werden, die als persönlich haftende Gesellschafterin in die Gesellschaft eintreten kann. Diese GmbH wird regelmäßig weder am Vermögen noch am wirtschaftlichen Ergebnis der Gesellschaft beteiligt, muss aber eine Haftungsvergütung erhalten. Diese kann in ihrer Höhe so gewählt werden, dass sich eine angemessene Verzinsung für das Stammkapital der GmbH ergibt. Die GmbH kann schon in die GbR eintreten, was die anschließende Umstrukturierung vereinfacht.

Bei der Gestaltung des Gesellschaftsvertrages der GmbH & Co. KG ist darauf zu achten, dass die sogenannte „gewerbliche Prägung“ vermieden wird. Denn dadurch würde die GmbH & Co. KG zu einem Gewerbebetrieb. Sie hätte also keine landwirtschaftlichen Einkünfte mehr. Damit dies nicht passiert, genügt es, dass die

## Wenn die Gesellschaft wächst

Die Aufnahme weiterer Gesellschafter in eine GbR oder KG ist gesellschaftsrechtlich auf zwei Wegen möglich:

■ Die bisherigen Gesellschafter treten einen Teil ihrer Anteile an die neuen Partner ab.

■ Oder es werden neue Gesellschaftsanteile gebildet, womit im Regelfall eine Kapitalerhöhung für die Gesellschaft verbunden ist.

Die Abtretung bestehender Anteile wird rechtlich und steuerlich wie eine Veräußerung von Gesellschafterrechten an den neuen Partner bewertet. Sie lässt das bestehende Gesellschaftskapital unberührt, während bei der Bildung eines neuen Gesellschaftsanteils regelmäßig eine Kapitalerhöhung durchgeführt wird.

Sowohl die Abtretung von Gesellschaftsanteilen wie die Aufnahme von weiteren Gesellschaftern durch Kapitalerhöhung können formfrei vereinbart werden. Bei der KG bedarf es allerdings der (notariell zu beglaubigenden) Anmeldung zum Handelsregister.

Geschäftsführung der GmbH & Co. KG einem Kommanditisten übertragen wird, der sogar Geschäftsführer der GmbH sein kann, die kraft Gesetzes die GmbH & Co. KG vertritt. In unserem Beispiel wäre das Heinrich Nieschulze, der auch nach dem Willen seiner beiden Partner den gemeinsamen Betrieb voranbringen und führen soll.

In der praktischen Durchführung unterscheidet sich eine KG oder GmbH & Co. KG nicht wesentlich von der GbR-Phase. Der große Vorteil der KG und der GmbH & Co. KG ist die Begrenzung der Haftungsrisiken. Beide Rechtsformen erlauben deshalb „maßgeschneiderte“ Lösungen für solche Fälle, in denen „ungleiche“ Partner kooperieren wollen.

Oder anders ausgedrückt: Es ist einfacher als bei einer GbR möglich, in einer KG oder GmbH & Co. KG passende Strukturen zu schaffen, die mehr oder weniger ausgeprägt dazu führen, dass ein „Hauptgesellschafter“ das Sagen hat. Das ist zwar längst nicht für alle landwirtschaftlichen GbRs ein Thema. Aber immer mehr Betriebsgemeinschaften entwickeln sich eben doch in diese Richtung.

Im Vergleich zwischen der KG und der GmbH & Co. KG sollte berücksichtigt werden, dass die GmbH & Co. KG als

## Anzeige

Kunde: GFS

Format: 2/3

Farbe: 4c



Die Aufnahme neuer Gesellschafter stärkt die Ertragskraft der KG.

solche aufwendiger ist. Man benötigt zwei Gesellschaften, außerdem ergeben sich bei einer GmbH & Co. KG verschärfte Anforderungen für das Verhalten von Geschäftsführern in der Krise, aber auch für die handelsrechtliche Rechnungslegung. Eine GmbH & Co. KG sollte also nur gewählt werden, wenn mit erheblichen Haftungsrisiken gerechnet wird.

### Beteiligung von „stillen“ Gesellschaftern

Die Frage, ob die Rechtsform gewechselt werden soll, stellt sich in der Praxis häufig auch dann, wenn eine bestehende GbR vergrößert werden soll. Und zwar vor allem dann, wenn neue Partner aufgenommen werden sollen, die in sehr unterschiedlichem Umfang in der Gesellschaft mitwirken und z.B. Flächen zur Verfügung stellen wollen. Dann wird sich ohne eine Haftungsbegrenzung auch keine interessengerechte Regelung finden lassen, so dass sich der Rechtsformwechsel in die KG anbietet.

Es besteht allerdings auch die Möglichkeit, die KG mit einer stillen Gesellschaft (oder mehreren stillen Gesellschaften) zu kombinieren. Als stille Gesellschafter kämen z.B. Landwirte in Frage, die in der KG selbst nicht unbedingt mitwirken wollen, aber ihre Flächen einbringen möchten, weil sie darin eine interessante Alternative zur schlechten Verpachtung sehen. Eine solche Lösung kann aus Sicht der bestehenden KG-Gesellschafter vorteilhaft sein, weil sie ihre Stellung in der KG nicht verändern müssen. Im Außenverhältnis wird dann auch gar nicht sichtbar, dass neue Partner mit an Bord genommen wurden. Denn die stillen Gesellschafter sind nicht direkt in der KG beteiligt.

Rechtlich gibt es zwei Arten von stillen Gesellschaftern. Im Normalfall beschränkt sich die Stellung des stillen Gesellschafters auf eine reine Kapitalgeber-Funktion, während ein „atypisch stiller Gesellschafter“ auch Mitwirkungsrechte haben muss. Die atypisch stille Beteiligung an einer KG kann auch für Gestaltungen nützlich sein, mit denen wirtschaftlich eine Um-

strukturierung des Betriebszweigs Milchviehhaltung unter Realisierung der Milchquotenwerte erreicht werden soll.

Ein großer Vorteil für die Beteiligung von stillen Gesellschaftern liegt darin, dass es hierfür keine einengenden Formvorschriften gibt. Der Gesellschaftsvertrag kann sehr variabel und damit individuell gestaltet werden. Außerdem besteht kein Haftungsrisiko für den stillen Gesellschafter. Das macht die Einbeziehung von stillen Gesellschaftern vielseitig und für ganz unterschiedliche Zwecke attraktiv. Ausführlich haben wir darüber in top agrar 2/2006, ab Seite 46 berichtet (Der stille Charme der „stillen Gesellschaft“).

### Anteile und Gewinn neu verteilt

Im Beispiel unserer ehemaligen Ackerbau-GbR, die inzwischen zur Nieschulze KG umstrukturiert wurde, interessiert sich Landwirt Henning Neumann für eine Aufnahme in die Gesellschaft. Dieser kann der KG 100 ha LF zur Verfügung stellen. Eine stille Beteiligung kommt für ihn nicht in Frage, da er seine volle Arbeitskraft in

die KG einbringen möchte. Diese soll mit 30 000 €/Jahr bewertet werden.

Die vorhandenen Maschinen und das Feldinventar möchte Neumann zu Schätzwerten einbringen. Die Maschinenwerte sind jedoch im Verhältnis zu den eingebrachten Flächen gering, weil Neumann einen Teil seiner vorhandenen Maschinen vor dem Eintritt in die KG abstoßen kann. Denn deren Maschinenbestand reicht völlig aus, seine eingebrachten Flächen mitzubewirtschaften, so dass sich entsprechende Kostendegressionseffekte ergeben.

Die Aufnahme von Landwirt Neumann als weiterer Gesellschafter stärkt die Ertragskraft der KG und führt damit insgesamt zu einem höheren Gewinn. Übersicht 2 zeigt, welche Veränderungen in der Gewinnverteilung sich dadurch ergeben. Im ersten Schritt werden wieder die rechnerischen „Entlohnungsansprüche“ aller Gesellschafter ermittelt. Diese erhöhen sich von 276 705 € auf 337 205 €. Der tatsächliche Gewinn, der künftig auf vier Gesellschafter aufzuteilen ist, erhöht sich auf 380 000 €. Wegen der Kapitalerhöhung sinken die Quoten der bisherigen Gesellschafter. Der neue KG-Partner Henning Neumann erhält eine Quote von 17,94 %.

Steuerlich kann die Aufnahme von Landwirt Neumann ohne Aufdeckung stiller Reserven durchgeführt werden. Wenn z.B. die eingebrachten Maschinen nur noch Restbuchwerte von 1 € haben, können sie steuerlich mit diesen Werten angesetzt werden, auch wenn z.B. für die Ermittlung der Entlohnungsansprüche und der Gesellschaftsanteile die aktuellen Verkehrswerte berücksichtigt werden. Steuerlich wird die Differenz zwischen den Buchwerten und den Verkehrswerten über eine so genannte negative Ergänzungsbilanz ausgeglichen.

## Übersicht 2: Neuer Gesellschafter für die KG

Als neuer Gesellschafter steigt Henning Neumann in die KG ein (als Kommanditist)

Eingebrachte Produktionsfaktoren	Vereinbarter Entlohnungsanspruch	Entlohnungsanspruch insgesamt	
<b>1. Ackerflächen</b> 100 ha (3 500 EMZ/ha)	0,07 €/EMZ	24 500 €	
<b>2. Arbeit, Haftungsvergütung</b> 100 % der Arbeitszeit	30 000 €	30 000 €	
<b>3. Kapital, eingebrachte Schätzwerte</b> Maschinen + Feldinventar je 50 000 €	6 % Zinsen von 100 000 €	6 000 €	
Entlohnungsanspruch für Henning Neumann		60 500 €	
<b>Die Summe der Entlohnungsansprüche in der KG erhöht sich von 276 705 € auf</b>		<b>337 205 €</b>	
<b>Anteile an den Entlohnungsansprüchen</b>		<b>Neue Gewinnverteilung</b>	
KG gesamt	337 205 € = 100,00 %	KG gesamt	100,00 % = 380 000 €
davon Nieschulze	142 350 € = 42,21 %	davon Nieschulze	42,21 % = 160 416 €
davon Wichmann	67 675 € = 20,07 %	davon Wichmann	20,07 % = 76 264 €
davon Borgelt	66 680 € = 19,77 %	davon Borgelt	19,77 % = 75 142 €
<b>davon Neumann</b>	<b>60 500 € = 17,94 %</b>	<b>davon Neumann</b>	<b>17,94 % = 68 178 €</b>

# Eine GmbH & Co. KG als gemeinsames Dach

Wie bestehende GbRs zusammengeführt werden können, ohne die Pachtverträge zu gefährden.

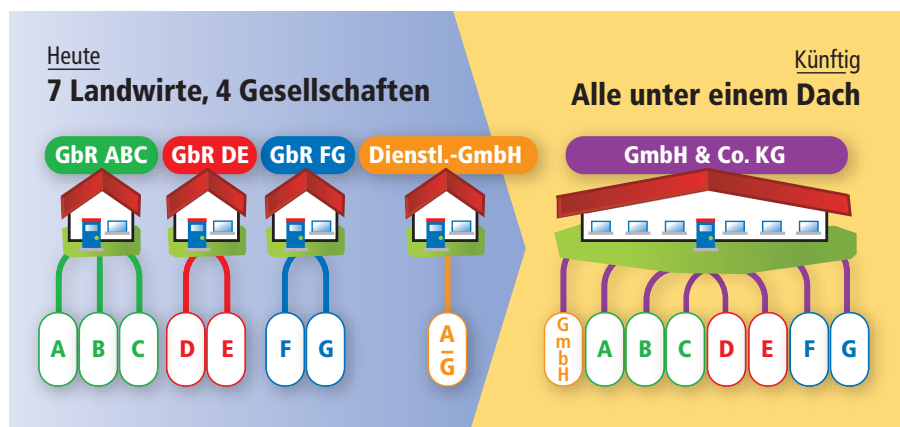
Das Umwandlungsrecht bietet auch die Möglichkeit, das Vermögen von Gesellschaften ganz oder teilweise auf andere Gesellschaften zu übertragen, die entweder schon bestehen oder zu diesem Zweck neu gegründet werden. Auch hierzu ein Beispiel aus der Praxis:

Aus förderrechtlichen Gründen (Milchquoten) wurden in Ostdeutschland drei getrennte GbRs gegründet. Damit verbunden ist noch eine GmbH, die die Arbeitserledigung für die drei GbRs übernommen hat.

Die Förderbindung ist abgelaufen, die getrennten Gesellschaften machen keinen Sinn mehr, sondern verursachen nur unnötigen Aufwand. Tatsächlich arbeiten die beteiligten Landwirte schon so zusammen, als wenn sie insgesamt eine Betriebsgemeinschaft gebildet hätten. Zivil- und steuerrechtlich ist das aber ganz anders, was erhebliche Probleme verursachen kann. Deshalb sollen die Gesellschaften, an denen insgesamt 7 Landwirte beteiligt sind, in einer GmbH & Co. KG zusammengeführt werden. Die Einzelheiten zeigt unsere Übersicht.

Das Problem dabei: Alle drei GbRs bewirtschaften in erheblichem Umfang zugepachtete Flächen. Deshalb besteht das Risiko, das manche Verpächter versuchen könnten, die Umstrukturierung zur vorzeitigen Kündigung ihrer Pachtverträge zu nutzen. Denn wenn zugepachtete landwirtschaftliche Flächen ohne Zustimmung des Verpächters einem Dritten zur Nutzung überlassen werden, kann das die außerordentliche Kündigung des Pachtvertrages rechtfertigen. Das soll auch bei Einbringung eines Betriebes in eine Gesellschaft gelten.

Um dieses Risiko auszuschließen, beschreiten die Landwirte in unserem Beispiel einen anderen Weg. Sie entscheiden sich für eine handelsrechtliche Umwandlung der bestehenden Gesellschaften in die angestrebte GmbH & Co. KG.



Der große Vorteil dieser Lösung: Die neue GmbH & Co. KG tritt dann in alle Rechte und Pflichten der Vorgänger-GbRs ein. Man spricht auch von einer sogenannten Gesamtrechtsnachfolge. Diese bewirkt, dass grundsätzlich alle bestehenden Vertragsbeziehungen auf die „neue“ Gesellschaft übergehen, ohne dass es auf die Zustimmung von Vertragspartnern ankommt. Die von den einzelnen GbRs zugepachteten Flächen können also ohne Probleme auf die GmbH & Co. KG übergehen. Es besteht kein Kündigungsrecht für die betroffenen Verpächter.

## In zwei Schritten

Das folgt aus dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge, die sich aus einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz ergibt. Der Gesetzgeber geht in diesen Fällen davon aus, dass die ursprünglichen Gesellschaften zumindest teilweise rechtlich identisch sind mit der neuen Gesellschaft, die deren Vermögen aufnimmt. Darin liegt der wesentliche Unterschied im Vergleich zu einer „normalen“ Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben in eine neue Gesellschaft, die rechtlich ebenfalls möglich wäre.

Allerdings ist eine handelsrechtliche Umwandlung mit erheblichem Aufwand verbunden. Die Vorgänge müssen notariell beurkundet und beim Handelsregister angemeldet werden. Die Kosten der Beurkundung können erheblich sein, weil sich die Notargebühren nach den Werten der verschiedenen Gesellschaften bestimm-

men. Andererseits kann sich ohnehin die Notwendigkeit einer notariellen Beurkundung ergeben, weil Grundstücke auf die (Ziel-)Gesellschaft übertragen werden müssen. Hier kommt es also auf den Einzelfall an.

Auch die rechtliche Behandlung von Milchreferenzmengen kann problematisch sein. Die Einbringung ganzer Betriebe ermöglicht zwar die Übertragung von Milchreferenzmengen, kann aber Bindungsfristen auslösen. Bei einer handelsrechtlichen Umwandlung mit Gesamtrechtsnachfolge dürfte das anders sein (auch wenn das von den zuständigen Behörden nicht immer so gesehen wird).

Eine GbR kann allerdings nicht handelsrechtlich umgewandelt werden. Im Beispielsfall müssen die drei bestehenden GbRs deshalb zunächst in Handelsgesellschaften (als KG oder OHG) umgewandelt werden, was unproblematisch möglich ist. Dann können sie auf eine neu zu gründende KG verschmolzen werden, die wegen des Umfangs des Unternehmens – oder schlicht deshalb, weil bereits eine GmbH im Verbund existiert – als GmbH & Co. KG geführt wird (mit Geschäftsführung nur durch Kommanditisten).

Die Umwandlung ist steuerneutral möglich, kann aber auch gezielt zur Aufdeckung stiller Reserven genutzt werden. Was zweckmäßig ist, hängt von den jeweiligen wirtschaftlichen Verhältnissen der Gesellschaften und der persönlichen Situation der einzelnen Gesellschafter ab. Hier ist eine gezielte steuerliche Beratung unbedingt notwendig.

Datei:  
4c  
% 105

Grafik: Bendig