



Gefahr der gewerblichen Abfärbung: Durch Kommunalarbeiten...



... Beteiligung an Biogas-Anlage...



... Einstieg in die Photovoltaik.

Wenn Ihre GbR in die Gewerbefalle tappt...

Sie ist tückisch und wird für immer mehr landwirtschaftliche GbRs zur Gefahr: Die gewerbliche Abfärbung. Was steckt dahinter? Wie können Sie steuerliche Nachteile sicher vermeiden?

Zwei wichtige Trends haben sich in der Landwirtschaft weiter verstärkt:
 ▶ Immer mehr Betriebe entwickeln gewerbliche Aktivitäten, z.B. in der Direktvermarktung oder bei der Photovoltaik, weil sonst das Einkommen nicht mehr reicht.

▶ Viele Betriebe werden inzwischen als Vater-Sohn-GbR oder als Ehegatten-GbR geführt. Auch Kooperationen zwischen „fremden“ GbR-Partnern nehmen weiter zu.

Beides zusammen kann jedoch – aus steuerlicher Sicht – zur brisanten Mischung werden. Der Grund: Die erzielten Gewinne können immer nur einer Einkunftsart zugerechnet werden, entweder Landwirtschaft oder Gewerbe. Deshalb wird es kritisch, sobald in einer GbR landwirtschaftliche und gewerbliche Einkünfte zusammentreffen. Die gewerblichen Einkünfte färben dann auf die landwirtschaftlichen ab. Die Folge: Der ge-

samte Betrieb wird gewerblich, auch der landwirtschaftliche Teil! Das geschieht immer dann, wenn die gewerblichen Einkünfte mehr als nur „geringfügig“ sind. Die Folgen können fatal sein, wie das Beispiel im Kasten zeigt (S. 46/47).

Wichtig: Die Abfärbeproblematik betrifft nur Personengesellschaften. Neben landwirtschaftlichen GbRs sind dies auch Betriebe, die in der Rechtsform einer KG,

GmbH & Co.KG oder OHG geführt werden.

Nicht gefährdet sind sonstige Mitunternehmensformen, wie sie auch in der Landwirtschaft häufiger vorkommen. Beispiele: Erbengemeinschaften, Bruchteilsgemeinschaften, aber auch Betriebe, die von beiden Ehegatten im Rahmen einer Gütergemeinschaft bewirtschaftet werden. Diese können nebeneinander z.B. landwirtschaftliche und gewerbliche Einkünfte haben, so dass hier gewerbliche Aktivitäten nicht auf den landwirtschaftlichen Betrieb „abfärben“.

Zwei Fälle sind es, die in der Praxis immer häufiger zu steuerlichen Problemen führen:

■ Eine landwirtschaftliche GbR entwickelt selbst gewerbliche Aktivitäten. Beispiele: Übernahme von Kommunalarbeiten, Wurst- und Fleischverkauf im Rahmen der Direktvermarktung.

■ Die GbR wird zwar nicht selbst gewerblich tätig, beteiligt sich aber an anderen Gesellschaften, die gewerblich sind. Beispiel: Eine landwirtschaftliche GbR beteiligt sich an einer Maschinengemeinschaft, die gewerbliche Einkünfte erzielt, weil sie z.B. im größeren Rahmen auch für Nicht-Mitglieder oder für Nicht-Landwirte (z.B. Kommunen) tätig wird.

In beiden Fällen wird die landwirtschaftliche GbR durch die Gewerblichkeit „infiziert“. Dies lässt sich nur vermeiden, wenn Sie rechtzeitig gegensteuern, um die gewerbliche Abfärbung zu vermeiden. Im Prinzip gibt es dazu zwei sichere Strategien:

■ Die gewerblichen Aktivitäten werden aus der landwirtschaftlichen GbR ausgelagert, z.B. in eine zweite GbR.

■ Die gewerblichen Aktivitäten bzw. Beteiligungen werden nicht von der landwirtschaftlichen GbR als Ganzes durchgeführt, sondern von einem oder mehreren ihrer Gesellschafter, jeweils im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Allerdings sind bei der Umsetzung dieser Strategien einige Fallstricke zu beachten, wie die folgenden Beispiele zeigen.

▶ Zweite GbR für Photovoltaik-Anlage

Beispiel 1: Zwei Milcherzeuger haben gemeinsam einen größeren Laufstall errichtet. Der Betrieb wird in der Rechtsform einer GbR bewirtschaftet. Jetzt soll auf dem Kuhstall-Dach eine Photovoltaik-Anlage installiert werden. Geschieht dies durch die landwirtschaftliche GbR, kommt es zur gewerblichen Abfärbung.

Lösung: Für den Betrieb der Photovoltaik-Anlage gründen die beiden Milcherzeuger eine zweite, separate GbR. Diese wird mit der Solarstrom-Erzeugung gewerblich tätig. Eine negative Rückwirkung (gewerbliche Abfärbung) auf die landwirtschaftliche GbR gibt es nicht, wenn zwei Bedingungen erfüllt sind:

■ Die zweite GbR muss als eigenständige Gesellschaft auftreten.

■ Zwischen der landwirtschaftlichen und der gewerblichen GbR dürfen keine entgeltlichen Pacht- oder Mietverträge (z.B. über die Dachnutzung für die Photovoltaik-Anlage) abgeschlossen werden.

Die landwirtschaftliche und die gewerbliche GbR haben in diesem Beispiel die gleichen Gesellschafter. Man spricht deshalb auch von personenidentischen Gesellschaften.

In diesen Fällen prüft der Fiskus sehr genau, ob die zweite Gesellschaft wirklich eigenständig auftritt und tätig wird. Wichtige Anzeichen dafür sind z.B. getrennte Bankkonten, unterschiedliche Rechnungsvordrucke, eine eigenständige Buchführung usw.

Eine klare Trennung der beiden GbRs reicht aber alleine noch nicht aus, um eine gewerbliche Abfärbung zu vermeiden. Es

darf auch keine sachliche Verflechtung zwischen den beiden personenidentischen GbRs (personelle Verflechtung) geben. Das heißt: Die landwirtschaftliche GbR darf keine wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich an die Solarstrom-GbR überlassen (verpachten oder vermieten). Sonst liegt aus Sicht der Finanzverwaltung eine „mitunternehmerische“ Betriebsaufspaltung vor, die wiederum zur gewerblichen Abfärbung führt.

Im Beispiel sollte die landwirtschaftliche GbR deshalb der gewerblichen Zweit-GbR das Dach des Milchviehstalls unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Dann ist die Abfärbegefahr gebannt. Allerdings muss dann in der landwirtschaftlichen GbR diese Nutzungsentnahme auch ordnungsgemäß verbucht werden, und zwar mit den tatsächlichen

Wann sind Einkünfte „geringfügig“?

Eine gewerbliche Abfärbung droht nicht, wenn der Anteil der gewerblichen Einkünfte nur ganz geringfügig ist. Das Problem dabei: Weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung gibt es bisher klare Aussagen, wo die Geringfügigkeitsgrenze genau liegt.

Liegt sie bei 5–10% des Gesamtumsatzes, wie manche Experten fordern? Oder beim gewerbsteuerlichen Eingangsfreibetrag von 24.500 €, wie verschiedentlich argumentiert wird?

Verlassen Sie sich besser nicht darauf! In einem älteren Urteil hat der

Bundesfinanzhof 1,25% gewerbliche Einnahmen am Gesamtumsatz für unschädlich gehalten. In einem weiteren Verfahren vertritt er vorläufig die Auffassung, dass auch ein geringer Anteil von 2,81% wohl nicht zur gewerblichen Abfärbung führt.

Beide Prozentwerte sind jedoch so gering, dass sie in der Praxis nicht weiterhelfen. Deshalb sind Sie in jedem Fall gut beraten, die Gefahr einer gewerblichen Abfärbung vorbeugend zu bannen, indem Sie entsprechende Gestaltungen vornehmen.

Selbstkosten einschließlich AfA und Finanzierungskosten.

Die Alternative: Für den Betrieb der Photovoltaik-Anlage wird keine zweite GbR gegründet, sondern die Investition wird von einem oder beiden Gesellschaftern jeweils als Einzelunternehmer getätigt. Dann gibt es keine personelle Verflechtung und damit auch keine gewerbliche Abfärbung. Die landwirtschaftliche GbR kann sogar das Dach des Milchviehstalls entgeltlich an den oder die Einzelunternehmer verpachten, die das Solargeschäft gewerblich betreiben. Eine Abfärbung auf die landwirtschaftliche GbR entsteht in diesem Fall nicht.

► Lösung innerhalb der Familie

Beispiel 2: Eine Vater-Sohn-GbR betreibt Schweinehaltung im geschlossenen System. Jetzt sollen die Dächer des Sauen- und des Maststalls mit Photovoltaik-Anlagen bestückt werden. Geschieht dies durch die landwirtschaftliche GbR, kommt es zur gewerblichen Abfärbung.

Um dies zu verhindern, gibt es mehrere Möglichkeiten:

- Vater und Sohn gründen für die Solarstrom-Erzeugung eine zweite, völlig separate GbR mit allen Konsequenzen. Dann dürfen aber keine Pacht- oder Mietverträge zwischen den beiden GbRs abgeschlossen werden (sachliche Verflechtung). Das heißt: Die landwirtschaftliche GbR muss die Stalldächer unentgeltlich der Solar-GbR zur Nutzung überlassen.

- Ist dies nicht gewünscht, wäre folgende Lösung denkbar: Die beiden Stallgebäude stehen nach wie vor im Eigentum

70 000 € stille Reserven aufgedeckt!

Wie fatal die steuerlichen Folgen der gewerblichen Abfärbung sein können, zeigt das folgende Beispiel:

Eine Vater-Sohn-GbR mit 100 ha Ackerbau steigt in größerem Stil in die Solarstrom-Erzeugung ein. Der Betrieb der Photovoltaik-Anlage ist von vornherein gewerblich. Die Umsätze daraus liegen über der Geringfügigkeitsgrenze. Deshalb färben sie auf den landwirtschaftlichen Betrieb ab, die GbR erzielt insgesamt gewerbliche Einkünfte. Das hat folgende Konsequenzen:

- Der land- und forstwirtschaftliche Freibetrag in Höhe von maximal 670 € bzw. 1340 € (Ehegatten) geht verloren. Das lässt sich im Zweifel verschmerzen.
- Die gesamten Einkünfte der GbR werden gewerbesteuerpflichtig, auch die landwirtschaftlichen! Zwar wird die

Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet. Trotzdem kann sich – je nach Fall – eine steuerliche Mehrbelastung ergeben.

- Die „elegante“ Gewinnglättung durch die landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahre geht verloren.

- Die Lohnsteuer-Pauschalierung mit 5 % für bestimmte landwirtschaftliche Aushilfskräfte ist nicht mehr anwendbar.

- Erzielt die GbR steuerliche Verluste aus gewerblicher Tierhaltung, kann sie diese nicht mehr z.B. mit (positiven) landwirtschaftlichen Einkünften verrechnen.

- Die schlimmste Folge besteht jedoch darin, dass die GbR durch die gewerbliche Abfärbung bestimmte Bewertungswahlrechte verliert, die ausschließlich Landwirten zustehen. Die meisten Landwirte aktivieren z.B. ihr Feldinventar

des Vaters. Er hat sie der landwirtschaftlichen GbR nur zur Nutzung überlassen. Jetzt nimmt er die beiden Stalldächer aus der Nutzungsüberlassung heraus und vermietet diese zwecks Installation der Photovoltaik-Anlage an die Solar-GbR. Dann gibt es keine sachliche Verflechtung (Pacht- oder Mietvertrag) zwischen den beiden GbRs. Die Gefahr der gewerblichen Abfärbung ist gebannt.

- Weitere Variante: Für die Solarstrom-Erzeugung wird zwar eine zweite GbR gegründet, aber nicht zwischen Vater und Sohn, sondern z.B. zwischen Vater und

Mutter oder zwischen dem Sohn und dessen Ehefrau. Dann besteht bei richtiger Gestaltung keine schädliche Identität zwischen den beiden GbRs – und damit auch keine gewerbliche Abfärbung!

- Es geht aber auch ohne zweite GbR. Lösung: Die Investition in die Photovoltaik-Anlage erfolgt nicht durch die landwirtschaftliche Vater-Sohn-GbR, sondern durch die Gesellschafter persönlich (als Einzelunternehmer). Beispiel: Nur der Vater betreibt die Solarstrom-Erzeugung auf seinen Namen. Oder der Sohn errichtet eine Photovoltaik-Anlage auf dem Dach des Sauenstalls, der Vater eine eigene Anlage auf dem Dach des Maststalls. Steuerliche Abfärbung? Nein!

► Gewerblich durch eigene Wurstherstellung

Beispiel 3: Eine landwirtschaftliche Vater-Tochter-GbR will die Direktvermarktung kräftig ausweiten. Investiert werden soll in Zerlegeräume und ein eigenes Kühlhaus, um künftig Fleisch- und Wurstwaren aus eigener Produktion anzubieten. Die gewerbliche Verarbeitung soll, u. a. aus Haftungsgründen, im Rahmen einer GmbH erfolgen. Diese wird – wie die GbR – von Vater und Tochter gegründet.

Damit sind beide Gesellschaften – die landwirtschaftliche GbR und die gewerbliche GmbH – personell eng verflochten. Beide haben die gleichen Gesellschafter. Man spricht dann von einer „Betriebsaufspaltung“, die schnell zur gewerblichen Abfärbung führt. Denn dazu genügt es schon, wenn die GbR an die GmbH mindestens eine wesentliche Betriebsgrund-

lage verpachtet. Damit käme nämlich zur personellen auch noch eine sachliche Verflechtung, die steuerlich schädlich wäre.

Im Beispiel benötigt die GmbH entsprechende Räume für die Zerlegung, Verwurstung und Kühlung. Werden diese von der landwirtschaftlichen GbR an die GmbH verpachtet (entgeltlich überlassen), ist das Steuer-Debakel perfekt. Die gewerblichen Einkünfte der GmbH färben auf die landwirtschaftliche Vater-Tochter-GbR ab.

Lösungen: Entweder muss die GbR die benötigten Räume unentgeltlich an die Verarbeitungs-GmbH überlassen. Oder der Vater nimmt die betroffenen Gebäude zunächst aus der Nutzungsüberlassung an die landwirtschaftliche GbR zurück und verpachtet diese dann „als Eigentümer“ an die gewerbliche GmbH. Dadurch wird eine sachliche Verflechtung zwischen GbR und GmbH vermieden, so dass die Gefahr der gewerblichen Abfärbung gebannt ist.

Alternative: Die gewerbliche GmbH wird nicht zwischen Vater und Tochter, sondern mit anderen Familienangehörigen gegründet, die dort die Stimmenmehrheit haben. Dann gibt es keine zu enge personelle Verflechtung zwischen beiden Gesellschaften – und damit ebenfalls keine gewerbliche Abfärbung!

► Gründung einer Biogas-GmbH & Co.KG

Beispiel 4: Eine landwirtschaftliche GbR verpachtet ein Grundstück an eine GmbH & Co.KG, die darauf eine Biogasanlage errichten und betreiben will. An der

GmbH & Co.KG sind alle Gesellschafter der GbR beteiligt und haben dort auch die Stimmenmehrheit. Folge: Die gewerblichen Einkünfte aus der Biogasanlage infizieren die landwirtschaftliche GbR.

Lösungen: Am einfachsten ist es, wenn das Grundstück, auf dem die Biogas-Anlage entstehen soll, vorab an die GmbH & Co.KG übertragen wird. Damit wäre eine klare Vermögenstrennung geschaffen – die Gefahr einer gewerblichen Abfärbung besteht nicht mehr, weil es dann zwischen beiden Gesellschaften zwar eine personelle, aber keine sachliche Verflechtung gibt.

Ist eine Übertragung des Grundstücks nicht gewünscht, bieten sich zwei Alternativen an:

- Die GbR darf das betreffende Grundstück nicht an die Biogas-GmbH & Co.KG verpachten, sondern muss dieses unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

- Meist gehört das Grundstück, um das es geht, nicht der GbR selbst, sondern einem der Gesellschafter, der es der GbR zur Nutzung überlassen hat. Dann kann dieser Gesellschafter die Nutzungsüberlassung beenden und die Parzelle anschließend selbst an die Biogas-GmbH &

Co.KG verpachten. Dann entsteht keine sachliche Verflechtung zwischen den beiden Gesellschaften – und somit auch keine gewerbliche Abfärbung.

► Gewerblich durch Maschineneinsatz

Beispiel 5: Eine Vater-Sohn-GbR erzielt zunehmende Einnahmen aus dem überbetrieblichen Maschineneinsatz. Dies ist ungefährlich, solange bestimmte Grenzen nicht überschritten werden – auch wenn die erbrachten Dienstleistungen ihrem Charakter nach gewerblich sind.

Konkret heißt das: Die Gefahr einer gewerblichen Abfärbung besteht nicht, solange

- die Einnahmen aus dem überbetrieblichen Einsatz nicht mehr als 1/3 des gesamten Umsatzes der GbR betragen bzw. die absolute Grenze von 51 500 €/Wirtschaftsjahr nicht übersteigen;

- in diesem Rahmen die Einnahmen aus dem Maschineneinsatz für Nicht-Landwirte (z.B. Kommunalarbeiten) nicht höher als 10 300 €/Wirtschaftsjahr liegen.

Wird eine dieser Grenzen überschritten, erzielt die Vater-Sohn-GbR gewerbliche Einkünfte, die dann auch den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb gewerblich machen!

Lösung: Der überbetriebliche Maschineneinsatz sollte von der GbR abgekoppelt und von einem der beiden Gesellschafter (z.B. Sohn) durchgeführt werden.

► Gründung einer Maschinen-GbR

Beispiel 6: Eine landwirtschaftliche Zweier-GbR will gemeinsam mit einem Nachbarbetrieb (Einzelunternehmer) eine Maschinen-GbR gründen. Die beiden GbR-Partner hätten auch in der neuen Gesellschaft die Stimmenmehrheit. Die Maschinen-GbR würde gewerblich, weil sie in größerem Umfang für Nicht-Landwirte wie auch für andere landwirtschaftliche Betriebe tätig werden soll.

Die enge personelle Verflechtung zwischen beiden GbRs birgt die Gefahr der gewerblichen Abfärbung. Diese würde sofort entstehen, wenn die landwirtschaftliche GbR z.B. ihre Maschinen entgeltlich der Maschinen-GbR überlassen würde, mit denen diese dann gewerblich tätig wird.

Lösung: Eine unentgeltliche Überlassung der Maschinen wird in diesem Fall nicht gewollt sein. Einfachste Lösung: An der Maschinen-GbR mit dem Nachbarbetrieb beteiligt sich nicht die bestehende landwirtschaftliche GbR, sondern ihre beiden Gesellschafter jeweils persönlich. Schon gibt es keine personelle Verflechtung der beiden Gesellschaften mehr – und damit auch keine gewerbliche Abfärbung!

Wir halten fest

Es drohen erhebliche steuerliche Nachteile, wenn landwirtschaftliche GbRs gewerbliche Aktivitäten entfalten oder sich an gewerblichen Gesellschaften beteiligen. Vermeiden Sie diese Gefahr, indem Sie rechtzeitig dafür sorgen, dass die gewerblichen Aktivitäten bzw. Beteiligungen

- nicht von der landwirtschaftlichen GbR, sondern z.B. von den einzelnen Gesellschaftern übernommen werden;

- oder in eine zweite GbR ausgelagert werden, so dass eine „Infizierung“ des landwirtschaftlichen Betriebes verhindert wird.

Sind beide Gesellschaften personell eng verflochten (z.B. gleiche Gesellschafter), müssen Sie jedoch zusätzlich darauf achten, dass es keine sachlichen Verflechtungen zwischen den beiden GbRs gibt. Oder Sie vermeiden von vornherein eine zu enge personelle Verflechtung, indem der Gesellschafterkreis der beiden GbRs unterschiedlich zusammengesetzt wird.

Fazit: Fast für jede gewünschte Variante gibt es eine steuerlich sichere Lösung. Man muss nur wissen wie – und sich rechtzeitig steuerlich beraten lassen. Hier gilt der alte Grundsatz: Gefahr erkannt – Gefahr gebannt!



Gewerbliche Direktvermarktung durch eigene Wurstherstellung. Auch hier droht das Problem der „Abfärbung“. Fotos: Heil, Höner (2), landpixel