

Brennpunkte bei Tierhaltungskooperationen gemäß § 51a BewG

von Dipl.-Ing. (FH) Stefan Heins, Steuerberater, Kiel

Nur wenn die betriebliche Flächengrundlage genügt, kann eine Tierhaltung den landwirtschaftlichen Einkünften zugeordnet werden. Abweichend hiervon erlaubt § 51a BewG, dass auch ohne Bewirtschaftung eigener land- und forstwirtschaftlicher Flächen eine landwirtschaftliche Tierhaltung betrieben werden kann. Die Voraussetzungen und Knackpunkte der Tierhaltungskooperationen hat der Autor bei der HLBS Steuerdiskussionstagung am 23. Mai 2017 in Bielefeld dargestellt. Dieser Aufsatz fasst diesen Vortrag zusammen. Darin geht es unter anderem um die Fragen des Betriebsinhabers, die Hauptberuflichkeit, das laufend zu führende Verzeichnis und umsatzsteuerliche Probleme.

Übersicht

1. Einleitung
2. Voraussetzungen für eine § 51a BewG-Tierhaltungskooperation
3. Brennpunkte
 - 3.1. Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft bei Personengesellschaften
 - 3.2. Hauptberuflichkeit
 - 3.3. Laufend zu führendes Verzeichnis
 - 3.4. Umsatzsteuer für die Überlassung von Vieheinheiten
4. Fazit

1. Einleitung

Die Zuordnung wirtschaftlicher Aktivitäten zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bietet nach wie vor steuerliche Anreize.

Grundsätzlich regelt der Gesetzgeber in § 13 Abs. 1 EStG und in § 51 BewG, dass Tierhaltung nur dann der Landwirtschaft zuzuordnen ist, wenn im Betrieb eine ausreichende Flächengrundlage (umgerechnet in Vieheinheiten) vorhanden ist, um die sich aus den erzeugten bzw. gehaltenen Tieren ergebende Vieheinheitenzahl abzudecken.

Abweichend hiervon lässt § 51a BewG zu, dass auch ohne Bewirtschaftung eigener land- und forstwirtschaftlicher Flächen eine landwirtschaftliche Tierhaltung betrieben werden kann. Sowohl § 13 EStG als auch § 24 UStG ordnen die Tierhaltung im Rahmen des § 51a BewG den landwirtschaftlichen Einkünften bzw. landwirtschaftlichen Umsätzen, die zur Anwendung gemäß § 24 UStG berechtigen, zu.

Da durch den Status der landwirtschaftlichen Tierhaltung steuerliche Vorteile erlangt werden können, knüpft der Gesetzgeber an das Vorliegen einer solchen landwirtschaftlichen Tierhaltung im steuerlichen Sinne jedoch enge persönliche und sachliche Voraussetzungen.

Eine ausführliche Darstellung zu Gestaltungen unter besonderer Berücksichtigung des § 51a BewG, insbesondere auch einen Überblick über die steuerlichen Vorteile, vermittelt Barkhaus im HLBS Steuerforum 2012, S. 37 ff.

2. Voraussetzungen für eine § 51a BewG-Tierhaltungskooperation

Die Gesellschafter einer Tierhaltungskooperation im Sinne des § 51a BewG müssen persönliche und sachliche Voraussetzungen, die sich allesamt aus dem § 51a BewG ergeben, erfüllen.

Zu den persönlichen Voraussetzungen gehören, dass alle Gesellschafter oder Mitglieder einer Tierhaltungskooperation im Sinne des § 51a BewG :

- Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mit selbst bewirtschafteten, regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sind,
- nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberufliche Land- und Forstwirte sind,
- Landwirte i. S. d. § 1 Abs. 2 ALG sind und das durch Bescheinigung der landwirtschaftlichen Alterskasse nachweisen
- und dass sie ganz oder teilweise Vieheinheiten aus ihren landwirtschaftlichen Betrieben auf die Tierhaltungskooperation übertragen.

Zu den sachlichen Voraussetzungen gehören,

- dass die Vieheinheitengrenzen I und II eingehalten werden. Die sogenannte Grenze I ergibt sich aus § 51a Abs. 1 Nr. 2a BewG. Dieses ist die Vieheinheitengrenze, die sich aus den von den Gesellschaftern übertragenen Vieheinheiten ergibt. Die Grenze II ergibt sich aus § 51a Abs. 1 Nr. 2b BewG. Dabei handelt es sich um die Vieheinheitengrenze, die sich ergibt, wenn die Vieheinheiten auf Grundlage der Summe der von den Gesellschaftern regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen addiert werden, fiktiv so getan wird, als ob ein landwirtschaftlicher Betrieb aus allen Gesellschaftern vorliegt. Die sich so ermittelnde Summe der Vieheinheiten ist die Grenze II;
- dass die Entfernung zwischen Produktionsstätte der Tierhaltungsgemeinschaft und dem Betrieb des beteiligten Landwirtes nicht mehr als 40 km „Luftlinie“ betragen darf.

Des Weiteren fordert § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG, dass die sachlichen Voraussetzungen durch ein laufend zu führendes Verzeichnis nachzuweisen sind.

3. Brennpunkte

Im Folgenden wird auf vier aktuelle Brennpunkte im Zusammenhang mit Tierhaltungskooperationen nach § 51a BewG eingegangen. Zunächst wird die Frage der Inhaberschaft eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft bei Personengesellschaften abgehandelt. Sodann wird das Thema Hauptberuflichkeit und laufend zu führendes Verzeichnis problematisiert. Abschließend wird auf die Umsatzsteuer in Verbindung mit der Überlassung von Vieheinheiten eingegangen.

3.1. Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft bei Personengesellschaften

Das Gesetz fordert, dass jeder Gesellschafter einer Tierhaltungskooperation die Voraussetzung „Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft...“ zu erfüllen hat.

Die Literatur führt dazu Folgendes aus:

- Stalbold in Leingärtner, Fach 7, Rz. 11: Wird der Betrieb von einer Personengesellschaft ... betrieben, ist Voraussetzung, dass alle Gesellschafter bzw. Mitunternehmer der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten oder gemeinsam einen Anteil übernehmen.
- Felsmann, Teil A, Rz. 86: Soweit der land- und forstwirtschaftliche Betrieb von einer Mitunternehmerschaft betrieben wird, ... ist erforderlich, dass alle Mitunternehmer an der Kooperation beteiligt werden.

Beide Kommentatoren stimmen darin überein, dass im Fall des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der durch eine Mitunternehmerschaft betrieben wird, alle Mitunternehmer an der Tierhaltungskooperation zu beteiligen sind. Stalbold ergänzt als Alternative, dass es ausreicht, wenn die Gesellschafter der land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft, die den

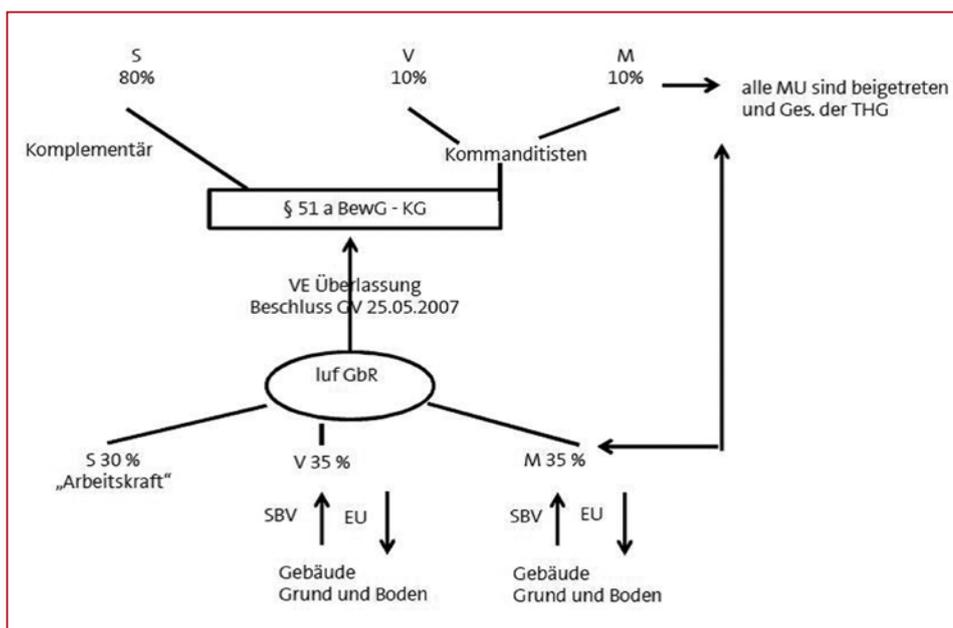
landwirtschaftlichen Betrieb betreibt, selbst der Tierhaltungskooperation beitreten. Diese Alternative hat den Vorteil, dass im Falle einer gewerblichen Tätigkeit auf Ebene der Tierhaltungskooperation (oder missglückten Tierhaltungskooperation) keine Abfärbung auf die landwirtschaftliche Personengesellschaft erfolgt. Im Falle des gesamthänderischen Haltens eines Anteils an der Tierhaltungskooperation wäre nämlich die Abfärbung auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Konsequenz.

Nun entsteht ein Problem, wenn die Flächen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder der landwirtschaftlichen Betriebe von einer GbR bewirtschaftet werden. Die Gesellschafter selbst verfügen, wie so häufig, über keine weiteren selbst bewirtschafteten Flächen, weil diese insgesamt der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen worden sind.

Mit einem solchen Fall hatte sich das FG Niedersachsen in einem Urteil vom 26.10.2016 zu beschäftigen (Az.1 K 235/14; siehe Urteilscommentierung von König in AgrB 3/2017, S. 183 ff.).

Aus der untenstehenden Skizze wird der Sachverhalt deutlich.

Ergänzend zur Sachverhaltsskizze die folgenden Erläuterungen: Die Tierhaltungskooperation in Rechtsform einer KG wurde im Jahr 2006 gegründet und betreibt Hähnchenmast. An ihrem Vermögen sind die Eheleute V + M mit jeweils 10 % als Kommanditisten sowie der Sohn S als Komplementär mit einem Anteil von 80 % beteiligt. An der landwirtschaftlichen GbR sind nur Gesellschafter der KG beteiligt, und zwar V und M mit jeweils 35 % sowie S mit 30 %. Während V und M in die GbR neben ihrer Arbeitskraft ihre zuvor bestehenden landwirtschaftlichen Einzelunternehmen mit Ausnahme der Grundstücke und der Gebäude eingebracht haben und der GbR ihren Grund und Boden sowie die Gebäude zur Nutzung überlassen haben, bringt S in die GbR nur seine Arbeitskraft ein. Die Gesellschafterversammlung der GbR hat am 25. Mai 2007 beschlossen: „Die Gesellschafter beschließen einstimmig, dass die Gesellschafter V und M berechtigt sind, für die GbR rechtswirksam einen Vertrag über die Überlassung von Vieheinheiten mit Wirkung gegen die GbR abzuschließen.“



Während die Betriebsprüfung den Sachverhalt zunächst anerkannt hat, ist in der Folge ein Streit um die Einheitswertfeststellung der Tierhaltungskooperation entbrannt. Während die Steuerpflichtigen der Auffassung waren, hinsichtlich des Grundstücks läge ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft vor, ist die Einheitsbewertung von einem Geschäftsgrundstück ausgegangen. Aus diesem Streit heraus ist die Gestaltung des Sachverhalts insgesamt überprüft und letztlich rechtshängig geworden.

Die Finanzverwaltung hat nämlich die Auffassung vertreten, dass die GbR-Mitglieder zwar die persönlichen Voraussetzungen im Übrigen erfüllen, sie aber nicht über einen land- und

forstwirtschaftlichen Betrieb verfügen, wie sie als persönliche Voraussetzung nach § 51a BewG gefordert wird. Denn nur die GbR als solche könnte Vieheinheiten übertragen, beteiligt sind aber Einzelpersonen und nicht die landwirtschaftliche Personengesellschaft als solche. Die Einzelpersonen selber verfügen nämlich nicht über Vieheinheiten, da diese bei der Bewirtschafterin der landwirtschaftlichen Nutzflächen der GbR liegen.

Dazu die Entscheidung des FG Niedersachsen vom 26.10.2016:

Das FG Niedersachsen kommt zur Auffassung, dass alle Gesellschafter sämtliche persönliche Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Nr. 1 a-d BewG erfüllen, somit auch Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft sind. Denn, so das Niedersächsische Finanzgericht, die Gesellschafter sind Inhaber von landwirtschaftlichen Betrieben. Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist danach derjenige, dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus den selbst bewirtschafteten Flächen nach steuerlichen Vorschriften zuzurechnen sind. Bei den Gesellschaftern handelt es sich demnach um Inhaber von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, denn sie sind zugleich Gesellschafter und Mitunternehmer der GbR. Die GbR betreibt Land- und Forstwirtschaft mit selbst bewirtschafteten und regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der GbR werden den einzelnen Gesellschaftern steuerlich als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mittels einheitlicher und gesonderter Feststellung zugerechnet.

Des Weiteren führt das Niedersächsische Finanzgericht aus, dass die Gesellschafter der GbR auch die Möglichkeit hatten, über ihre Vieheinheiten zu verfügen. Dieses haben sie mit dem Gesellschafterbeschluss, den sie getroffen haben, wahrgenommen.

Die im Sachverhalt vorliegende Konstellation ist nicht vergleichbar mit der eines Landwirts, der die Flächen, von denen er Vieheinheiten an eine Tierhaltungsgemeinschaft übertragen möchte, an einen Dritten verpachtet hat. Im Falle einer Verpachtung der Flächen verliert der Verpächter für die Pacht-dauer die Verfügungsmacht über die Nutzung der Flächen. Im vorliegenden Fall haben die Landwirte die Verfügungsmacht über ihre Flächen durch die Einbringung in die GbR jedoch nicht verloren, da sie weiterhin an der GbR beteiligt sind und im Rahmen ihrer Mitunternehmerschaft mittels Gesellschafterbeschluss weiter über die Nutzung der Flächen verfügen können. Die Flächen wurden nicht an einen anderen Landwirt verpachtet, sondern im Rahmen der Mitunternehmerschaft der GbR weiter von den Beteiligten genutzt.

Gegen die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts ist Revision beim Bundesfinanzhof anhängig (BFH – II R 43/16). Aus diesem Grunde sind entsprechende Gestaltungen in der Praxis vorsichtig zu führen. Mandanten sind im Falle analoger Gestaltungen auf die Risikohaftigkeit hinzuweisen.

3.2. Hauptberuflichkeit

§ 51a BewG fordert, dass die Gesellschafter einer Tierhaltungskooperation nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberufliche Land- und Forstwirte sein müssen.

Dazu meint die Literatur:

- Stalbold in Leingärtner, Fach 7, Rz. 12: Der Landwirt muss mehr als 50 % seiner Arbeitszeit in der Land- und Forstwirtschaft einsetzen, es gilt das Nachhaltigkeitsprinzip, wobei Stalbold meint, dass die Tätigkeit in der Kooperation mitzählt.
- Felsmann, Teil A, Rz. 87, führt aus, dass mindestens 0,5 Vollarbeitskräfte im Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte eingesetzt werden müssen. Felsmann führt aus, dass der Vergleich des Tätigkeitsumfangs maßgebend ist, wobei auch die Tätigkeit in der Kooperation mitzählen soll.

In der Praxis stellt sich häufig das Problem, dass Landwirte im Gegensatz zu früher eine Vielzahl von weiteren Tätigkeiten ausüben. So sind sie z. B. gleichzeitig Inhaber und Betreiber von gewerblichen Biogasanlagen, Windkraftanlagen, Photovoltaikanlagen, sie betreiben Dienstleistungen mit Lohnunternehmen und sind Geschäftsführer in anderweitigen Unternehmungen. Solche Fälle werden gegenwärtig im Rahmen von Betriebsprüfungen aufgegriffen. In diesen Fällen wird hinterfragt, ob entsprechende Landwirte überhaupt hauptberuflich i. S. d. § 51a BewG tätig sind.

Rechtsprechung zu diesem Thema gibt es noch nicht. Vielfach wird in der Praxis auf die Kommentierung aus dem Felsmann zurückgegriffen, wo ausgeführt wird, dass das Merkmal Hauptberuflichkeit durch Vergleich des Tätigkeitsumfangs durch Stundenaufschrieb zu überprüfen ist.

Ein Auszug aus einem aktuellen Betriebsprüfungsbericht lautet: „Zum zukünftigen Nachweis, dass die Gesellschafter die Voraussetzung des § 51a Abs. 1 Nummer 1b BewG erfüllen, sieht die BP mindestens monatliche Anschreibung der Gesellschafter über die geleistete Arbeitszeit, aufgeteilt auf verschiedene Tätigkeiten als notwendig an.“

In den Diskussionen mit Betriebsprüfern haben folgende Argumente nicht ausgereicht:

- Eingestellte Betriebsleiter in den anderen Betrieben (Biogas, gewerbliche Mastbetriebe ...),
- arbeitsintensive Sauenhaltung in der § 51a BewG Gesellschaft,
- Land- und Forstwirtschaft mit mehr als 400 ha landwirtschaftliche Nutzfläche per se Haupterwerb,
- Arbeitsbeschreibung,
- Bestätigung durch Steuerberater, landwirtschaftlichen Unternehmensberater und Fachberater.

Ebenfalls ungeklärt ist die Frage, ob die KTBL-Stundensätze für die Beurteilung des Merkmals Hauptberuflichkeit herangezogen werden können. Felsmann jedoch verweist darauf, dass der Punkt Hauptberuflichkeit großzügig auszulegen ist.

Damit steht fest, dass auch dem Merkmal Hauptberuflichkeit in Zukunft besondere Bedeutung zukommt, insbesondere solche Fälle, in denen Land- und Forstwirte eine Vielzahl von weiteren nebenlandwirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben, müssen einer besonderen Beachtung zugeführt werden.

3.3. Laufend zu führendes Verzeichnis

Das Gesetz fordert, dass die sachlichen Voraussetzungen durch besondere laufend zu führende Verzeichnisse nachzuweisen sind.

auch im Fall der Gewinnverteilung ein Leistungsaustausch gegeben, der möglicherweise eine Umsatzsteuerpflicht nach sich zieht. Dies ergibt sich aus Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 8 UStAE. In der Praxis ergibt sich häufig das Problem, dass in Verträgen von Vorabgewinnzahlungen die Rede ist. Es stellt sich die Frage: Ist der Vorabgewinn eine echte Gewinnverteilung oder einem Sonderentgelt im Rahmen des Leistungsaustausches?

Auf die konkrete Leistungsbezeichnung kommt es nicht an. Es kommt auf den wirtschaftlichen Gehalt und auch auf die tatsächliche Durchführung an. Wird eine konkrete Leistung mit einem Gewinnvorab abgegolten, liegt ein Leistungsaustausch vor. Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist, dass der Gewinnvorab möglicherweise als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht wird. Aber entscheidendes Abgrenzungsmerkmal ist die Frage, ob das Gewinnvorab auch im Verlustfall der Gesellschaft gezahlt wird. Wird ein Gewinnvorab auch im Verlustfall gezahlt, liegt nach gegenwärtiger Auffassung eindeutig ein Leistungsaustausch vor. Ein garantiertes Entnahmerecht ohne Rückzahlungsverpflichtung führt zu einem Entgelt, wenn die Entnahme den Gewinnanteil übersteigt. Dann liegt auch in diesem Fall ein Leistungsaustausch vor. Ein Vorabgewinn kann somit nach den Vorstellungen der Gesellschafter zwar als Gewinnanteil bezeichnet werden, gleichwohl Entgeltcharakter aufweisen. Nur wenn der Vorabgewinn im Gewinnfall gezahlt wird, kann ein entsprechender Gesellschafterbeitrag, somit nicht steuerbarer Vorgang, geschlossen werden.

Entscheidend ist: Was ist von den Parteien gewollt?

Dazu eine Musterformulierung aus einem Gesellschaftervertrag:

„Für jede zur Verfügung gestellte Vieheinheit ist ein Vorab von ... Euro zu zahlen, maximal aber der verbleibende Gewinn. Reicht der Gewinn für das Vorab nicht aus, wird das Vorab anteilig gekürzt. Im Verlustfall wird kein Vorab für Vieheinheiten gewährt.“

Findet man eine solche Formulierung im Gesellschaftsvertrag, ist davon auszugehen, dass der Gewinnvorab kein Leistungsaustausch begründet. Es liegt ein eindeutiger und klarer nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor.

Eine weitere Alternative zur Gestaltung eines nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrags ist wie folgt zu fassen:

„Der Kommanditist nimmt am Gewinn der Gesellschaft wie folgt teil:

- bis 10.000,00 € einen Anteil von 24 %
- von 10 000,01 € an einen Anteil von 1 %

Die verbleibenden Gewinne werden dem Komplementär wie folgt zugerechnet:

- bis 10.000,00 € einen Anteil von 76 %
- von 10.000,01 € an einen Anteil von 99 %

Ein Verlust wird zu 99 % auf den Komplementär und zu 1 % auf den Kommanditisten verteilt.“

Wie sich aus der vertraglichen Formulierung ergibt, soll sichergestellt werden, dass der Kommanditist einen Gewinnanteil von 2.400,00 € für die Überlassung seiner Vieheinheiten bekommt. Aus meiner Sicht ist sichergestellt, dass auch eine solche Vereinbarung, die ganz klar auf Gewinnverteilung und

nicht auf Entgeltcharakter abzielt, zu einem nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag führt.

4. Fazit

§ 51a BewG-Gesellschaften sind rechtssicher gestaltbar. Es werden Gesellschaften in der Regel unter fremden Dritten geschlossen. Auf Veränderungen der Verhältnisse bei den Partnern ist zu achten, dies betrifft insbesondere die persönlichen Verhältnisse. Im Hinblick auf die Gestaltung ist stets der Fremdvergleich im Auge zu behalten. Wie der vorstehende Artikel aufzeigt, gibt es immer wieder Brennpunkte, die in der Praxis im Rahmen von Betriebsprüfungen aufflackern und zur Verunsicherung führen. Insbesondere das Thema selbst bewirtschafteter landwirtschaftlicher Betrieb und Hauptberuflichkeit ist gegenwärtig in der Diskussion und in der Beobachtung.

Mandanten müssen auf die Probleme im Zuge der Gestaltung von § 51a Gesellschaften hingewiesen werden.



Stefan Heins, Steuerberater, Geschäftsführer der wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG in Kiel

Anzeige


DR. SCHIGULSKI + COLLEGEN
Steuerberater-Sozietät

Für unsere mittelgroße Steuerberatungs-Sozietät suchen wir selbstständig arbeitende/arbeitenden

Steuerberaterin/Steuerberater

(gerne auch Prüfungskandidat/in 2017/18) für die eigenständige Betreuung anspruchsvoller landwirtschaftlicher Mandate.

Wir bieten Mitarbeit in einem motivierten und kollegialen Team und darüber hinaus bei persönlicher Eignung mittelfristig die Möglichkeit der Beteiligung.

Sie sollten über landwirtschaftlichen „Background“ und gute Kenntnisse in landwirtschaftlichen Steuerfragen verfügen; strukturiertes Arbeiten, persönliches Engagement und Flexibilität sollten zu Ihren Stärken gehören.

Bewerbungsunterlagen senden Sie bitte an:

Dr. Schigulski + Collegen, Industriestr. 35, 27211 Bassum
www.dr-schigulski.de