

# Mästen ohne Flächen in der § 51 a-Gesellschaft

Wenn aufstockungswillige Schweinehalter an die Gewerbegrenze stoßen, können freie Vieheinheiten aus einem Partnerbetrieb die Lösung sein. Mehr dazu von Steuerberater Walter Stalbold, Münster.

**V**iele Schweinemäster stecken in der Wachstumsfalle. Vor allem in den viehdichten Regionen sind Flächen knapp und teuer, verschärft durch die zunehmende Konkurrenz der Bioenergie. Bei der Planung neuer Ställe stoßen sie deshalb immer häufiger an die Grenze zur Gewerblichkeit.

Als Ausweg bietet sich in manchen Fällen eine Betriebsteilung an. Damit können Sie auf der gleichen Fläche mehr Vieheinheiten halten bzw. erzeugen (top agrar 2/2007). Eine andere Lösung ist die Gründung einer Tierhaltungskooperation nach § 51 a des Bewertungsgesetzes. Sie stellt die einzige Möglichkeit dar, Schweine flächenlos zu mästen, ohne dadurch gewerblich zu werden.

Die Initiative zur Gründung einer § 51 a-Gesellschaft geht meist von einem aufstockungswilligen Schweinemäster aus, der seine Vieheinheiten weitgehend ausgeschöpft hat. Dieser sucht sich einen oder mehrere Partner (z.B. Ackerbauer oder Rinderhalter), die noch freie Vieheinheiten haben und diese auf die Gemeinschaft übertragen. Die Flächen können dabei vollständig in den Einzelbetrieben verbleiben, ohne dass die Kooperation dadurch gewerblich wird.

Für die steuerliche Anerkennung einer solchen Tierhaltungsgemeinschaft sind jedoch eine ganze Reihe wichtiger Bestimmungen zu beachten, die wir im folgenden kurz erläutern.



Um nicht gewerblich zu werden, sind Partner mit freien Vieheinheiten gesucht. In den Veredlungsregionen werden diese jedoch allmählich knapp...  
Fotos: Heil

## Auch für die Gemeinschaft gelten VE-Grenzen!

Um nicht gewerblich zu werden, muss auch eine § 51 a-Gesellschaft bestimmte VE-Grenzen beachten:

■ Sie darf pro Jahr nicht mehr VE erzeugen oder halten, als ihr von den Mitgliedern übertragen worden sind.

■ Gleichzeitig darf eine VE-Obergrenze, die für jede Gemeinschaft individuell zu ermitteln ist, nicht überschritten werden.

Diese Obergrenze ergibt sich aus der Summe der Flächen, die von den Einzelbetrieben regelmäßig landwirtschaftlich genutzt werden (Eigentums- und Pachtflächen!). Diese Flächen werden zusammen gezählt, als ob ein einziger Betrieb vorläge. Dann wird ermittelt, wie viele VE auf diesem „gedachten“ Betrieb zulässig wären, ohne gewerblich zu werden. Diese VE-Zahl ist dann auch

die Höchstgrenze für die Gemeinschaft. Auf diese Weise will der Gesetzgeber sicherstellen, dass die degressiv gestaffelte Zahl von Vieheinheiten, die je ha zulässig ist, nicht durch Gründung einer § 51 a-Gesellschaft umgangen werden kann.

Hierzu ein Beispiel: Für die drei Partner einer § 51 a-Gesellschaft ergeben sich aufgrund ihrer bewirtschafteten Flächen folgende Grenzen bei den steuerlich zulässigen Vieheinheiten:

A = 30 ha = 270 VE

B = 40 ha = 330 VE

C = 50 ha = 390 VE.

Würden alle drei ihre VE in ihren Einzelbetrieben ausschöpfen, könnten sie also insgesamt 990 VE erzeugen bzw. halten.

Rechnet man die Flächen der drei Einzelbetriebe jedoch zusammen, als ob ein

## Nur für aktive Landwirte

An einer §51 a-Gesellschaft können sich nur aktive Landwirte beteiligen. Verpächter sind ausgeschlossen. Das gilt auch dann, wenn der verpachtete Betrieb steuerlich „fortgeführt“ wird, die Pachteinnahmen also beim Verpächter steuerlich als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte gelten. Pächtern von landwirtschaftlichen Betrieben steht die Beteiligung an einer §51 a-Gesellschaft jedoch offen.

**Vorsicht:** Wird ein Betrieb von einer GbR (z.B. Vater/Sohn) betrieben oder von Ehegatten, die in Gütergemeinschaft leben, müssen alle einzeln als Gesellschafter der Tierhaltungsgemeinschaft beitreten (also nicht z.B. die GbR als Ganzes!). Ehegatten in Gütergemeinschaft müssen ihre Beteiligung an einer §51 a-Gesellschaft außerdem zum so genannten Vorbehaltsgut erklären. Sonst funktioniert die Beteiligung steuerrechtlich nicht.

## Nebenerwerbslandwirte sind ausgeschlossen

An einer §51 a-Gesellschaft können sich nur hauptberufliche Land- und Forstwirte beteiligen. Nebenberufliche Landwirte sind ausgeschlossen.

Erzielt ein Landwirt mehr als die Hälfte seiner Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb, ist er als hauptberuflich anzusehen. Das gilt aber auch dann, wenn zwar weniger als 50 % der

einzigster Betrieb (mit 120 ha) vorläge, wären auf der gleichen Fläche nur 570 VE zulässig. Dies ist gleichzeitig die VE-Höchstgrenze für die Gemeinschaft. Diese darf also nicht mehr als 570 VE im Jahr erzeugen bzw. halten, weil sie sonst gewerblich wird! Insofern ist es sinnvoll, freie VE aus den Mitgliedsbetrieben nur bis zu dieser Grenze auf die Gemeinschaft zu übertragen.

**Wichtig:** Wird eine §51 a-Gemeinschaft gewerblich, weil sie die VE-Grenzen überschreitet, färbt dies nicht auf die Einzelbetriebe ab, die an ihr beteiligt sind. Die dort betriebene Tierhaltung bleibt also landwirtschaftlich, solange die jeweilige VE-Grenze nicht überschritten wird.

Das gleiche gilt umgekehrt: Wenn ein Landwirt, der an der §51 a-Gesellschaft beteiligt ist, in seinem eigenen Betrieb die VE-Grenze überschreitet, hat dies keine Konsequenzen für die Gemeinschaft. Es sei denn, der betreffende Landwirt wäre z.B. aufgrund der gewerblichen

Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb stammen, der persönliche Arbeitseinsatz jedoch überwiegt. Denn es kommt immer auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“ an.

Lässt ein Landwirt seinen Betrieb von einem Verwalter bewirtschaften und geht selbst keiner anderweitigen Tätigkeit nach, gilt er ebenfalls als hauptberuflicher Landwirt.

**Vorsicht:** Wenn der Betrieb im Eigentum der Ehefrau steht, aber allein vom Ehemann bewirtschaftet wird, gilt die Ehefrau ebenfalls als hauptberuflicher Landwirt. Das bedeutet aber, dass sich in diesem Fall die Ehefrau als Eigentümerin an der §51 a-Gesellschaft beteiligen muss.

## Bescheinigung der Alterskasse erforderlich

Alle Mitglieder einer §51 a-Gesellschaft müssen Landwirte im Sinne des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte sein und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachweisen.

**Wichtig:** Bei beiderseitigem Eigentum am Betrieb genügt es, wenn der Ehegatte, der den Betrieb nach außen bewirtschaftet, Mitglied der Alterskasse ist. Gehört der Betrieb der Ehefrau, wird dieser aber ausschließlich vom Ehemann als landwirtschaftlicher Unternehmer bewirtschaftet, so genügt es, wenn dieser von der zuständigen Alterskasse als „Landwirt“ eingestuft ist. ▶

Einkünfte nicht mehr als „hauptberuflicher“ Landwirt anzusehen.

Weitere Fälle, in denen eine §51 a-Gesellschaft ungewollt in die Gewerblichkeit geraten kann:

■ Einer der Gesellschafter gibt seinen Betrieb ab, oder er ist nicht mehr hauptberuflich Landwirt.

Für diesen Fall sollte die Satzung vorsehen, dass der betroffene Gesellschafter unverzüglich ausscheidet. Geschieht dies nicht, wird die Gesellschaft gewerblich, weil die steuerlichen Voraussetzungen nicht mehr bei allen Gesellschaftern gegeben sind!

■ Oder: Einer der Gesellschafter verstirbt, der Erbe bewirtschaftet den Betrieb im Nebenerwerb weiter. Dann kann er nicht in die §51 a-Gesellschaft einsteigen, weil diese dadurch gewerblich würde. Sie verliert also die entsprechenden VE. Am sichersten ist es, wenn schon in der Satzung der Gemeinschaft für solche Fälle durch entsprechende Klauseln vorgesorgt wird.

## Wie wird der Gewinn verteilt?

Wichtig für eine praktikable § 51 a-Gesellschaft ist eine durchdachte Gewinnverteilung. Bisher verfuhr man häufig so, dass für die geleistete Arbeit, das eingebrachte Kapital, den Stall und die VE entsprechende Sonderentgelt festgelegt wurden, die den einzelnen Gesellschaftern laufend ausgezahlt wurden. Zu verteilen war dann nur noch der Restgewinn.

Bei dieser Lösung kann sich (wenn gewünscht) der investierende Landwirt trotz umsatzsteuerlicher Pauschalierung die Vorsteuer aus dem neu gebauten und an die Gemeinschaft vermieteten Stall zurückholen (top agrar 1/2007, Seite 48). Andererseits unterliegen gezahlte Sondervergütungen für geschäftsführende Tätigkeiten von Gesellschaftern der Regelbesteuerung.

Diese Klippe lässt sich durch eine andere Lösung vermeiden, die dann allerdings den Vorsteuerabzug aus dem Stall ausschließt. Wie sie funktioniert, zeigt unsere Übersicht an einem Beispiel. Hier ist Landwirt A. der Investor, der ei-

nen neuen 800er-Maststall errichtet und der Gemeinschaft zur Verfügung stellt. Außerdem überträgt er ihr 20 freie VE. Sein Partner B. stellt den Löwenanteil der notwendigen Vieheinheiten zur Verfügung. Arbeit und Kapitaleinlage bringt er nur wenig ein.

Für alle eingebrachten Produktionsfaktoren wird vorab festgelegt, wie diese bewertet werden sollen. Für die Gemeinschaft ergeben sich dadurch Entlohnungsansprüche von insgesamt 42.600 €. Davon entfallen 38.850 € (= gut 91 %) auf Mäster A. und 3.750 € (= knapp 9 %) auf Partner B.

In diesem Verhältnis (91 : 9 %) wird der gesamte Gewinn der Gesellschaft verteilt. Damit sind dann alle eingebrachten Faktoren abgegolten. Es werden vorab keine Vergütungen für die eingebrachten Leistungen mehr gezahlt. Dadurch erhöht sich die Liquidität der Gesellschaft.

Sollte der Gesamtgewinn in einem schlechten Jahr allerdings nicht ausreichen, um alle Faktorwerte in der geplanten Höhe zu „bedienen“, so bedeutet das,

### Höchstens 40 km Luftlinie

Die landwirtschaftlichen Betriebe aller Beteiligten dürfen mit ihrer Hofstelle nicht weiter als **40 km Luftlinie** von der Produktionsstätte der Gemeinschaft entfernt liegen. Bewirtschaftet einer der Partner z.B. mehrere Betriebe, so ist es nicht erforderlich, dass alle diese Betriebe im Radius von 40 km zur Produktionsstätte der Tierhaltungsgemeinschaft liegen. Diese Voraussetzung muss nur für denjenigen Betrieb erfüllt sein, von dem „freie“ VE auf die Kooperation übertragen werden.

### Jeder muss VE übertragen

Jeder beteiligte Landwirt muss Vieheinheiten auf die Gemeinschaft übertragen. Allerdings ist nirgendwo vorgeschrieben, wie viele VE er übertragen muss. Er kann seine „freien“ VE ganz oder auch teilweise der Gemeinschaft zur Verfügung stellen. Ein Landwirt kann seine freien VE auch aufteilen und sich z.B. parallel an mehreren Tierhaltungsgemeinschaften beteiligen.

### Sind VE „rückholbar“?

Die Vieheinheiten, die ein Landwirt auf die Gemeinschaft übertragen hat und die von ihr auch tatsächlich ausgenutzt wer-



*Wichtig: Richtige Rechtsform, saubere Gewinnverteilung.*

den, stehen ihm für den eigenen Betrieb nicht mehr zur Verfügung.

Anders sieht es aus, wenn die § 51 a-Gesellschaft die ihr übertragenen VE in einem Wirtschaftsjahr nicht vollständig „verbraucht“. Beispiel:

Ein Betrieb mit 80 ha LF hat 200 seiner insgesamt 480 VE auf eine § 51 a-Gesellschaft übertragen. Diese nutzt im laufenden Wirtschaftsjahr davon jedoch nur 150 VE aus. Die restlichen 50 VE könnte der Einbringer für seinen eigenen Betrieb „zurückholen“ und ausnutzen, ohne ge-

## Das bringen beide Partner ein

Betrieb		A	B	Gesamt
Kapitaleinlage €	€	70000	10000	80000
Zinsansatz bei 6,0 %	€	4200	600	4800
Arbeitszeit, jährlich	Std.	700	100	800
Arbeit bewertet mit 15 €/Std.	€	10500	1500	12000
Vieheinheiten	VE	20	220	240
VE bewertet mit 7,50 €/VE	€	150	1650	1800
Stallplätze		800	0	800
Stall bewertet mit 30 €/Mastplatz	€	24000	0	24000
Summe aller bewerteten Faktoren	€	38850	3750	42600
<b>Anteil der Gesellschafter</b>	<b>%</b>	<b>91,20</b>	<b>8,80</b>	<b>100</b>

<sup>1)</sup> Quelle: R. Fechner, Landwirtschaftskammer NRW

dass etwa die geleistete Arbeitsstunde statt mit 15 nur mit 9 €/Stunde vergütet oder das eingebrachte Kapital statt mit 6 etwa nur mit 3 % verzinst wird. Die Liquidität der Gesellschaft bleibt dabei aber in der Regel gesichert. In sehr guten Jahren werden die eingebrachten Faktoren über höhere Gewinnanteile entsprechend besser verwertet. R. Fechner

werblich zu werden. Damit in solchen Fällen steuerlich nichts schief geht, ist jedoch eine enge Abstimmung zwischen Einzelbetrieb und Gemeinschaft erforderlich.

### Welche Rechtsform wählen?

Die GmbH und die AG scheiden als Rechtsform für § 51 a-Gesellschaften aus. Auch eine GmbH & Co.KG kann die Vergünstigungen nach § 51 a-Bewertungsgesetz nicht in Anspruch nehmen.

Wenn die Partner in etwa gleichberechtigt kooperieren wollen, bietet sich die GbR als Rechtsform an (Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Gibt es dagegen einen „Hauptgesellschafter“, der die Tierhaltungsgemeinschaft überwiegend managen soll und auch das meiste Kapital einbringt, ist die Rechtsform der KG zu empfehlen. Der Hauptgesellschafter übernimmt dann die Rolle des Komplementärs (= voll haftender Gesellschafter und laut Gesetz zur Geschäftsführung und Vertretung berufen). Der oder die übrigen Partner, die vor allem ihre freien Vieheinheiten einbringen und im geringeren Umfang in der Gesellschaft mitwirken, fungieren als Kommanditisten, so dass ihr Risiko und ihre Haftung begrenzt sind. Eine andere Lösung besteht darin, dass die VE-Einbringer als so genannte „atypisch stille Gesellschafter“ beteiligt werden.

Wichtig ist in beiden Fällen, dass auch

die „kleineren“ Partner am Unternehmerrisiko beteiligt sind und eine entsprechende Mitunternehmerinitiative entwickeln. Denn dies ist Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer § 51 a-Gesellschaft.

### Getrennt bewirtschaften

Die gemeinschaftliche Tierhaltung bildet einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Dies ist vor allem dann zu beachten, wenn der neue Stall, in dem die § 51 a-Gesellschaft produzieren soll, auf der Hofstelle eines der Gesellschafter errichtet wird. Häufig wird dies der intensive Schweinehalter sein, der mit Hilfe seiner Partner und der freien Vieheinheiten weiter wachsen will.

**Wichtig:** Der bestehende Einzelbetrieb und die Schweinemast im Rahmen der § 51 a-Gesellschaft müssen getrennt geführt werden. Sollen bestimmte Flächen, Gebäudeteile oder Einrichtungen (z. B. Futterzentrale) für beide Betriebe genutzt werden, müssen darüber klare vertragliche Vereinbarungen getroffen werden (wie zwischen fremden Dritten). Im Prinzip gelten hier alle steuerlichen Regeln, die auch bei einer Betriebsteilung zu beachten sind (siehe top agrar 2/2007, Seite 44).

### Eigener Einheitswert

Das Wirtschaftsjahr einer § 51 a-Gesellschaft läuft vom 1. Juli bis zum 30. Juni. Sie ist praktisch immer buchführungspflichtig, weil die engen Vieheinheitengrenzen der § 13 a-Gewinnermittlung von Beginn an überschritten werden.

Auf die Gemeinschaft ist die umsatzsteuerliche Pauschalierung anzuwenden. Natürlich kann sie jederzeit auch für die Regelbesteuerung optieren. Ob dies sinnvoll ist, muss im Einzelfall beurteilt werden.

Auch bei der Einheitsbewertung gilt die Gemeinschaft als eigenständige wirtschaftliche Einheit (Betrieb der Land- und Forstwirtschaft). Für sie wird also ein besonderer Einheitswert festgestellt. Wenn sie selbst keine Flächen bewirtschaftet, besteht der Einheitswert im wesentlichen nur aus den Tierbeständen und dem sich daraus ergebenden Zuschlag wegen übernormaler Tierhaltung. Dieser kann durchaus fühlbar sein, was auf die einheitswertabhängigen Steuern und Abgaben durchschlägt. Ob sich weitere Belastungen ergeben können (Sozialversicherung o.ä.), ist im Einzelfall zu prüfen. -hgt-