

Beratung rund um das Geld: Personengesellschaften im Fokus

Gefahr der „Abfärbung“ – Was ist zu beachten?

Die Personengesellschaft (GbR, KG, GmbH & Co. KG) ist die in der Land- und Forstwirtschaft am häufigsten vorkommende Rechtsform. Ziel dieser Personengesellschaft ist es, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind mit nicht unerheblichen steuerlichen Nachteilen verbunden.

Personengesellschaften können zivilrechtlich und damit auch steuerlich nur einen Betrieb haben, dessen Gewinn einheitlich zu ermitteln ist und nur einer Einkunftsart zugeordnet werden kann. Dementsprechend stellt das Einkommensteuergesetz klar, dass die Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, wenn sie neben der Landwirtschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Diese Sichtweise wird durch den Bundesfinanzhof gedeckt. Das bedeutet, dass eine Land- und Forstwirtschaft betreibende Personengesellschaft insgesamt einen Gewerbebetrieb bildet, wenn sie teilweise – auch nur geringfügig – gewerblich tätig ist. Der Steuerberater spricht in einem solchen Fall von „Abfärbung“. Diese Herausforderungen bestehen zum Beispiel bei landwirtschaftlichen Einzelunternehmen nicht, da ein Landwirt als natürliche Person alle steuerlichen Einkunftsarten nebeneinander haben kann. Wenn der Landwirt zum Beispiel neben seinem Milchviehbetrieb eine PV-Anlage betreibt, bleibt die Milchviehhaltung Landwirtschaft, auch wenn die PV-Anlage einen Gewerbebetrieb darstellt.

Ein anderer Sachverhalt, der zur gewerblichen Abfärbung führen kann, ist die Beteiligung einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft.

Personengesellschaften, zum Beispiel GbRs oder KGs, können ihrerseits Gesellschafterin an einer anderen Personengesellschaft sein. Wenn eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist, gehört aus steuerlicher Sicht der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft



Landwirtschaftliche Personengesellschaften mit gewerblichen Bezügen sind gefährdet.

Foto: landpixel

zum Gesellschaftsvermögen der beteiligten Personengesellschaft (der Obergesellschaft). Diese Beteiligung im Gesamthandsvermögen führt dazu, dass die Gewinnanteile aus der Beteiligung an der gewerblichen Untergesellschaft in die Obergesellschaft einfließen. Diese Beteiligung ist nicht tätigkeitslos und erschöpft sich nicht, wie eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, zum Beispiel einer Genossenschaft, in die Zuweisung der Beteiligungseinkünfte. Denn die beteiligte Obergesellschaft wird darüber hinaus bei der Untergesellschaft mitunternehmerisch und damit gewerblich tätig, wenn diese einen Gewerbebetrieb unterhält. Das hat zur Folge, dass die beteiligte Obergesellschaft, auch wenn sie ausschließlich land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt von der Abfärberegelung des Einkommensteuergesetzes erfasst wird und einen einheitlichen Gewerbebetrieb bildet.

Die Finanzverwaltung beschränkt die Abfärbewirkung auf den Fall, in dem die Beteiligung an der gewerblich tätigen Personengesellschaft (Untergesellschaft)

zum Gesamthandsvermögen einer ansonsten land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft (Obergesellschaft) gehört. Nur auf diese Fälle ist die Abfärberegelung anzuwenden. Demgegenüber ist die Abfärberegelung in diesem Fall nicht anzuwenden, wenn die Beteiligung an der gewerblich tätigen Gesellschaft persönlich von den Gesellschaftern der land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft gehalten wird. In diesem Fall gehören die Gesellschaftsanteile den Gesellschaftern, nicht der Personen-

gesellschaft. Sie sind damit im Sonderbetriebsvermögen zu erfassen.

● Ausüben einer gewerblichen Tätigkeit

Beispiele dafür sind (nicht abschließend):

- Gewerbliche Tierhaltung (keine oder keine ausreichenden Flächen für Vieheinheiten)
- Handelsaktivitäten
- Dienstleistungen, die über die Geringfügigkeitsgrenzen der Einkommensteuerrichtlinien (51.500 € Grenze) hinausgehen
- Betreiben eines gewerblichen Hofladens
- Energieerzeugung

ZWISCHENFAZIT

Nach dem Einkommensteuergesetz gilt die Tätigkeit einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb wenn diese:

Alternative I: auch eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt oder
Alternative II: gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht.

Gerade im Bereich der Stromerzeugung müssen land- und forstwirtschaftliche Personengesellschaften aufpassen. Investiert die land- und forstwirtschaftliche Personengesellschaft in eine Photovoltaikanlage im Gesamthandsvermögen, damit ein Direktverbrauch von Strom erfolgen kann, handelt es sich bei der Einspeisung und dem Verkauf von Überschussstrom um eine gewerbliche Tätigkeit.

Die gewerbliche Tätigkeit durch das Einspeisen von Strom führt

dazu, dass die gesamte an sich land- und forstwirtschaftliche Personengesellschaft nunmehr gewerbliche Einkünfte erzielt.

Vielfach wird auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes aus dem Jahr 2014 hingewiesen. Nach der seinerzeitigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes tritt eine Umqualifizierung der gesamten gewerblichen Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb demnach nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse (aus Stromverkauf) 3 % der Gesamtumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500,00 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Diese Rechtsprechung ist zwar nicht zur Abfärbung von landwirtschaftlichen Einkünften ergangen, dürfte aber auch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anzuwenden sein. In diesem Zusammenhang ist allerdings auf eine Änderung im Jahressteuergesetz 2019 hinzuweisen. Im Jahressteu-

Abbildung 1: Stromerzeugung in einer landwirtschaftlichen GbR mit Direktverbrauch und Einspeisung ins Netz

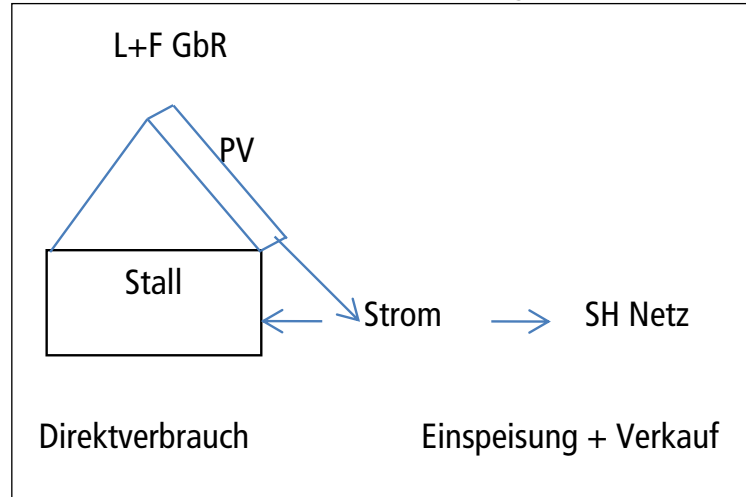
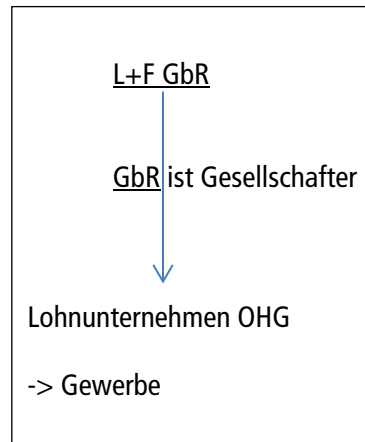


Abbildung 2: Beteiligung einer landwirtschaftlichen GbR an einem gewerblichen Lohnunternehmen



ergesetz wurde die gesetzliche Regelung zur Abfärbung neu formuliert. Diese neuen Formulierungen führen dazu, dass es fraglich ist, ob das Festhalten an den vorgenannten Bagatellgrenzen trotz des eindeutigen Wortlautes des (neuen) Gesetzes möglich ist. Sollten Sie solche Sachverhalte in Ihren Betrieben vorliegen haben, ist dringend steuerliche Beratung geboten.

• Beteiligungen an einer Untergesellschaft

In der Steuerberatung, aber auch für den Praktiker vor Ort ist wichtig, dass schon eine wirtschaftlich unbedeutende Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft zu einer gewerblichen Abfärbung führt.

Dies ist zum Beispiel der Fall bei einer Beteiligung der land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft an einer Maschinenge-

meinschaft, einem Lohnunternehmen, einer Rübenrodegemeinschaft oder einer Transportgesellschaft, die im Übrigen alle als Personengesellschaft organisiert sein müssen. Es reicht jede auch nur unbedeutende Beteiligung aus, diese wird möglicherweise mangels Einlage von der Buchhaltung in der Obergesellschaft noch nicht einmal erkannt.

Auch bei Gründung von Personengesellschaften sollte stets darauf geachtet werden, dass in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft keine Beteiligung einer gewerblichen Personengesellschaft übertragen wird.

Folgen der gewerblichen Abfärbung

Bei einer gewerblichen Abfärbung ergeben sich bei land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaften Auswirkungen vor allen Dingen auf die Zurechnung der Gewinne, da bei Land- und Forstwirten, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, der Gewinn nach dem Einkommensteuergesetz entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen ist. Bei Gewerbebetrieben gilt der Gewinn in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Auch bei der Ausübung von Wahlrechten, die nur Land- und Forstwirten vorbehalten sind, zum Beispiel die Nichtaktivierung des Feldinventars, kommt es zu einer Abkehr von diesem Wahlrecht, denn Gewerbebetriebe sind von solchen Wahlrechten ausgeschlossen. Es werden nicht unerhebliche stille Reserven aufgedeckt, die nunmehr zu versteuern sind.

Weitere Konsequenzen im Einzelnen sind:

- Gewerbesteuerpflicht – die Gewerbesteuer kann aber im Regelfall auf die Einkommensteuer angerechnet werden,
- der gegebenenfalls zu gewährende land- und forstwirtschaftliche Freibetrag entfällt,
- keine Verlustverrechnung bei gewerblicher Tierhaltung,
- keine Lohnsteuerpauschalierung mit 5 %,
- keine Kfz Steuerbefreiung,
- ebenfalls sogar auch außersteuerliche Konsequenzen, wie zum Beispiel bei Sozialversicherung, im Förderrecht oder im Baurecht.

Reaktionsmöglichkeiten zur Abwehr

Es gibt verschiedene Möglichkeiten, Infektionen nach Alternative I oder Alternative II abzuwehren. Zum Beispiel könnte die gewerbliche Tätigkeit oder Beteiligung in einer personenidentischen Schwestergesellschaft durchgeführt beziehungsweise gehalten werden, die gleiche Gewinnverteilungsmodalitäten wie in der landwirtschaftlichen Personengesellschaft vermitteln kann.

Die gewerbliche Tätigkeit eines Gesellschafters führt nicht zu einer gewerblichen Fiktion der Personengesellschaft, auch gewerbliche Sonderbetriebseinnahmen eines Gesellschafters färben nicht ab. Die Verlagerung der gewerblichen Einkünfte in den Sonderbereich eines Gesellschafters führt deshalb nur bei diesem zu gewerblichen Einkünften. Es kommt, wie so häufig, auf eine angepasste Gestaltung an.

Stefan Heins, Steuerberater
wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft Kiel

ZINSBAROMETER

Stand 6. Juli 2020
Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

Geldanlage Zinsen %
Festgeld 10.000 €, 3 Monate¹⁾ 0,35 - 0,55

Kredite % effektiv
Landwirtschaftliche Rentenbank²⁾ (Sonderkreditprogramm)

Maschinenfinanzierung
6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest 1,00
langfristige Darlehen
10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest 1,00
20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest 1,00

Baugeld-Topkonditionen³⁾
Zins 10 Jahre fest 0,46 - 0,67
Zins 15 Jahre fest 0,68 - 0,92

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)
2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)
3) Quelle: www.capital.de (Spanne der Topkonditionen)

FAZIT

Die Gefahr der „gewerblichen Abfärbung“ sollte bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften stets im Blick behalten werden. Einerseits sind gewerbliche Tätigkeiten problematisch, andererseits sind auch gewerbliche Untergesellschaften kritisch zu sehen. Die Folgen einer „gewerblichen Abfärbung“ sind weitreichend. Mithilfe des Steuerberaters sollten deshalb mögliche Gefahrenpotenziale rechtzeitig erkannt und Lösungswege gesucht werden.