

Bewertung von Produktionskapazitäten in Betriebsgemeinschaften

4.0 Bewertung von Produktionskapazitäten in Betriebsgemeinschaften S. 2291

Oliver Muziol

Bewertung von Produktionskapazitäten in Betriebsgemeinschaften

April 2000

Oliver Muziol ist landwirtschaftlicher Unternehmensberater bei der Ländlichen Betriebsgründungsgesellschaft mbH, Knochenmühle 3, 37075 Göttingen

Herausgeber:

Rationalisierungs-Kuratorium für Landwirtschaft (RKL)

Leiter: Dr. Hardwin Traulsen

Am Kamp 13, 24768 Rendsburg, Tel. 04331-847940, Fax: 04331-847950

Internet: www.rkl-info.de; E-mail: mail@rkl-info.de

Inhalt	Seite
1. Einleitung	2293
2. Zweck und Ziel der Bewertung von Betriebskapazitäten	2294
3. Eigentumsstatus der Produktionskapazitäten	2295
3.1. Sonderbetriebsvermögen	2295
3.2. Gesamthandsvermögen	2296
4. Bewertung von Wirtschaftsgütern im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft	2297
5. Bewertung von Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen	2298
5.1. Wirtschaftsgebäude	2298
5.2. Maschinen	2300
5.3. Feldinventar	2302
5.4. Arbeitsleistung	2304
5.5. Kapital	2305
5.6. Gewinnverteilung	2306
6. Zusammenfassung	2307
7. Literatur, Adressen	2307

1 Einleitung

Betriebsgemeinschaften (hier: Personengesellschaften) haben spätestens seit der Wiedervereinigung einen festen Platz im Spektrum der Rechtsformen landwirtschaftlicher Unternehmen. Viele Betriebe haben das wirtschaftliche und soziale Potenzial einer Betriebsgemeinschaft erfolgreich umgesetzt und zeigen, wo die Entwicklungsmöglichkeiten liegen und wie sie erschlossen werden können.

Es gibt aber auch eine Reihe von Vorbehalten gegenüber Kooperationsgründungen und jeder hat schon von abschreckenden Beispielen gescheiterter Betriebsgemeinschaft gehört. Die Ursache für das Scheitern von Betriebsgemeinschaften werden meist auf unüberwindbare persönliche Differenzen zwischen den an der Kooperation beteiligten Gesellschaftern zurückgeführt. Das führt so weit, dass Vertragsgestaltungen zwischen den Kooperationspartnern als notwendiges Übel zur optimalen steuerlichen Gestaltung der Zusammenarbeit gesehen wird – angeblich sind allein die „richtigen“ Kooperationspartner und deren guter Wille das ausschlaggebende Element einer erfolgreichen Zusammenarbeit.

Es wird dabei vielfach übersehen, dass eine gründliche Vertragsgestaltung, die alle betrieblichen Aspekte der Zusammenarbeit regelt, eine wichtige Voraussetzung für die Identifikation und Motivation der Partner mit ihrer Kooperation ist. Sie stellt nämlich klar, welche gemeinsamen Ziele durch die Kooperation verfolgt werden sollen, welche Leistungen die Partner zur Erreichung der gemeinsamen Ziele einzubringen haben und wie der Erfolg zu verteilen ist. Verträge stellen auch klar, wie die Gesellschaft mit den Risiken des Lebens (Krankheit, Todes- und Erbfall, Scheidung etc.) zu verfahren hat und nicht zuletzt, wie der Austritt eines Gesellschafters oder die Auflösung der Gesellschaft stattfinden soll.

2 Zweck und Ziel der Bewertung von Betriebskapazitäten

Der Bewertung der in eine Gesellschaft eingebrachten Produktionsfaktoren stellt einen wichtigen Aspekt im Zusammenhang mit der Gründung, Durchführung und Auflösung von Betriebsgemeinschaften dar. Die richtige Bewertung hat einen wesentlichen Einfluss auf die nachhaltige Funktionsfähigkeit einer Gesellschaft. Sie stellt die Grundlage für den wirtschaftlichen Erfolg und dessen objektiver Verteilung zwischen den Gesellschaftern dar.

Nach § 722 BGB ist der Gewinn einer GbR unter den Gesellschaftern zu gleichen Teilen aufzuteilen, wenn keine abweichende Regelung getroffen wurde. Diese Gewinnverteilung ist, von bestimmten Voraussetzungen einmal abgesehen, nicht geeignet dazu beizutragen, dass alle an einer Kooperation beteiligten Gesellschafter nachhaltig die positive Grundeinstellung zur Kooperation in der Gründungsphase auch während des Bestehens der Gesellschaft beibehalten. Der „gute Wille“ der Kooperationspartner hält der früher oder später erkannten Tatsache, nicht leistungsgerecht entlohnt zu werden, in der Regel nicht stand.

Im übrigen kann eine Bewertung der eingebrachten Faktoren natürlich unterbleiben, wenn alle Gesellschafter in gleichem Umfang Flächen, Arbeitsleistung, Kapital und Lieferrechte einbringen und die Vermögensentwicklung im Laufe des Bestehens der Gesellschaft von allen Gesellschaftern zu gleichen Teilen getragen wird. In diesem aber wohl eher seltenen Fall wird die Verteilung von Gewinn und Vermögen zwischen den Gesellschaftern zu gleichen Teilen verteilt.

Die Erfassung und Bewertung der von den Gesellschaftern dem gemeinsamen Unternehmen zur Verfügung gestellten Produktionskapazitäten ist die Grundlage für die Gewinnverteilung, der objektiven Abfindung ausscheidender Gesellschafter und der objektiven Verteilung des Gesellschaftsvermögens bei der Gesellschaftsauflösung.

Zweck und Ziele der Bewertung von Produktionskapazitäten

Regelungsbedarf	Ziel
1. Gewinnverteilung	Angemessene Entlohnung aller von den Gesellschaftern eingebrachten Produktionsfaktoren (Fläche, Arbeit, Kapital, Lieferrechte)
2. Regelung beim Ausscheiden eines Gesellschafters	Objektive Abfindung ausscheidender Gesellschafter
3. Regelung beim Auflösen der Gesellschaft	Objektive Verteilung des Gesellschaftsvermögens

Es ist wichtig, über die Bewertung der Produktionskapazitäten *vor* Gründung der Gesellschaft Einigkeit zu erzielen. Die Beteiligten wollen schließlich wissen, unter welchen Bedingungen sie Gesellschafter einer Kooperation werden, wie stark ihre ökonomische Stellung innerhalb der Gesellschaft ist und welche wirtschaftlichen Folgen mit einem Austritt verbunden sind. Dabei sind die Regelungen so eindeutig zu treffen, dass auch im Konfliktfall kein Spielraum für Interpretationen bleibt und gegebenenfalls ein unabhängiger sachverständiger Dritter als Schlichter klar definierte Verhältnisse vorfindet.

3 Eigentumsstatus der Produktionskapazitäten

Die Produktionskapazitäten einer Betriebsgemeinschaft umfassen Produktionsfaktoren,

- die die Gesellschaft von Fremden zur Nutzung pachtet oder mietet,
- die Gesellschafter zum Eigentum der Gesellschaft einbringen
- die Gesellschafter dieser zur Nutzung überlassen

Für die Bewertung der von der Gesellschaft von Fremden gepachteten oder gemieteten Faktoren besteht wenig Regelungsbedarf, denn sie wird vom Markt über die Höhe der Pachtpreise, Zinsen oder Lohnkosten weitgehend vorgegeben.

Bei der Bewertung der übrigen Faktoren ist zwischen dem Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter und dem Gesamthandsvermögen der Gesellschafter zu unterscheiden.

3.1 Sonderbetriebsvermögen

Es ist nicht sinnvoll, dass die Gesellschafter alle von der Gesellschaft benötigten Produktionsfaktoren dieser zum Eigentum überlassen. Dagegen spricht der hohe Kapitalbedarf für den Kauf von Grund und Boden, Gebäuden und Lieferrechten.

Auch sollten die wesentlichen Bestandteile eines landwirtschaftlichen Betriebes im Eigentum der Gesellschafter verbleiben, um die Auflösung von Gesellschaften oder das Ausscheiden einzelner Gesellschafter so einfach wie möglich zu gestalten. Schließlich handelt es sich bei Boden und Gebäuden um Wirtschaftsgüter, deren Lebensdauer die Dauer einer Betriebsgemeinschaft in der Regel übersteigt. Darüber hinaus würde der Verkauf an die Gesellschaft in aller Regel zur Aufdeckung erheblicher Stiller Reserven und entsprechender Steuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn führen.

Das Sonderbetriebsvermögen wird der Gesellschaft also zur Nutzung überlassen und bleibt in eigenen Sonderbilanzen für die Restbetriebe der Gesellschafter ausgewiesen.

3.2 Gesamthandsvermögen

Die beweglichen und kurzlebigen Wirtschaftsgüter gehen in das Eigentum der Gesellschaft über und werden in der Bilanz der Gesellschaft nach steuerlichen Gesichtspunkten ausgewiesen. Der Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter wird auf den Kapitalkonten der einzelnen Gesellschaftern erfasst. Das Gesamthandsvermögen wird in der laufenden Bewirtschaftung von der Gesellschaft ersetzt.

Nach dem Steuerentlastungsgesetz ist die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in das Gesamthandsvermögen einer Gesellschaft grundsätzlich nicht mehr länger zum Buchwert möglich. Stattdessen muss zum Teilwert (=Verkehrswert) übertragen werden, was bei der Übertragung zur Aufdeckung und damit Versteuerung der Stillen Reserven, sofern vorhanden, führt. Es kann daher sinnvoll sein, einzelne Maschinen mit hohen Stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters zu belassen und an die Gesellschaft zu vermieten.

In diesem Zusammenhang ist jedoch noch nicht endgültig geklärt, ob dies lediglich bei der Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter (Maschinengemeinschaft) oder auch im Zusammenhang mit der Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen einer Gesamtbetriebskooperation (Vollfusion) gültig ist. Es liegen hierzu unterschiedliche Auffassungen der Finanzverwaltungen vor.

Wer heute eine GbR gründen möchte, kann nicht bis zur endgültigen Klärung dieser Frage warten. In entsprechenden Fällen sollte die beabsichtigte Einbringung von Wirtschaftsgütern dem zuständigen Finanzamt erläutert und durch einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft in dieser Frage ein Minimum an Rechtssicherheit hergestellt werden.

Eigentumsstatus der Betriebskapazitäten bei Einbringung

Inventar	Sonderbetriebsvermögen Persönliches Eigentum der Gesellschafter, zur Nutzung überlassen	Gesamthandsvermögen Zum Eigentum der Gesellschaft eingebracht
Grund und Boden	x	
Gebäude, bauliche Anlagen	x	
Lieferrechte	x	
Maschinen	(x)	x
Lebendes, totes Inventar		x
Feldinventar		x
Bares Umlaufkapital		x

4 Bewertung von Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen

Die Nutzung von Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter entspricht einer entgeltlichen Überlassung an die Gesellschaft. Dabei kann die Höhe des Nutzungsentgelts wie eine Pacht fest vereinbart und unabhängig vom Erfolg des Unternehmens gezahlt werden. Die Höhe der Entlohnung kann aber auch mit der Höhe des aus ihrer Nutzung entstehenden wirtschaftlichen Erfolgs verbunden werden (siehe Kapitel Gewinnverteilung).

Im ersten Fall liegt ein Pachtverhältnis zwischen dem Restbetrieb der Gesellschafter und der Gesellschaft vor. Wenn der Restbetrieb z.B. aufgrund umfangreicher Gebäudeinvestitionen zur Regelbesteuerung optiert, erfolgt die Verpachtung des Gebäudes umsatzsteuerpflichtig. Im zweiten Fall wird für die Nutzung der Wirtschaftsgüter ein Gewinnvorab berücksichtigt. Die Nutzungsentschädigung ist variabel und lediglich ein Instrument der Gewinnverteilung.

Bewertung von Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen

	Nutzungsentschädigung	Abfindung, Auflösung
Grund und Boden	Ortsüblicher, eventuell bonitätsabhängiger entgangener Pachtnutzen (DM/EMZ; DM/ha)	Rücknahme durch Gesellschafter
Gebäude, bauliche Anlagen	Afa, Verzinsung, Unterhalt und Versicherung oder Entgangener Pachtnutzen	
Maschinen	Afa, Verzinsung, Unterhalt, Versicherung	
Lieferrechte	Entgangener Pachtnutzen	

Maßstab für die Bewertung der Wirtschaftsgüter ist in der Regel deren Marktwert, mindestens jedoch die Kosten für Abschreibung und Verzinsung, Unterhalt und Versicherung, sofern nicht ohnehin von der Gesellschaft getragen.

Besonderer Klärungsbedarf besteht hinsichtlich der Nutzungsüberlassung von Gebäuden, die zum Zweck der Nutzung durch die Gesellschaft im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters errichtet oder umgebaut wurden. In diesem Fall muss sich die Gesellschaft verpflichten, das Gebäude über einen vor der Investition zu vereinbarenden Abschreibungszeitraum zu nutzen. Scheidet ein Gesellschafter vor Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer aus und stellt er der Gesellschaft die zur Auslastung des Gebäudes notwendigen Produktionsfaktoren (z.B. Milchquote bei Stallgebäuden, Fläche bei Getreidelager- oder Maschinenhallen) nicht bis zum Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer zur Verfügung, hat der die Gesellschaft zu entschädigen. Die Höhe der Entschädigung richtet sich dann nach dem auf seinen Gesellschaftsanteil entfallenden Zeitwert der Investition.

5 Bewertung von Wirtschaftsgütern im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft

5.1 Wirtschaftsgebäude

Investitionen in Wirtschaftsgebäude können entweder durch die Gesellschaft selbst oder durch einen beteiligten Gesellschafter in dessen Restbetrieb mit anschließender Verpachtung oder Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft vorgenommen werden (s.o.). Auch können Gebäudeinvestitionen in einer gewerblichen „Gebäude-GbR“ oder -GmbH errichtet werden, an denen Gesellschafter beteiligt sind, ohne dass eine Personenidentität mit der landwirtschaftlichen GbR vorliegt. Wie im Einzelfall verfahren werden kann, ist in ausführlichen Beratungsgesprächen zu klären. (Ein Aspekt

der Entscheidung wird aber sein, dass auch im Falle einer Gesellschaftsauflösung ein verkehrsfähiges Gebäude mit verbundenem Grund und Boden vorhanden ist).

Erstellt die Gesellschaft das Gebäude, muss schon vor der Investition besprochen werden, nach welchen Bewertungsgrundsatz ein vorzeitig ausscheidender Gesellschafter abzufinden ist. Schließlich muss in Erwägung gezogen werden, dass die lange Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgebäudes die Dauer der Kooperation überdauern kann. Wird eine Regelung nicht schon vor Beginn der Investition getroffen, droht die spätere Festlegung einer Abfindung zum Streitfall zwischen den Gesellschaftern zu werden. Es gibt nämlich verschiedene, grundsätzlich berechnete Bewertungsgrundsätze, die erhebliche Unterschiede in der Höhe der Abfindung ergeben, wie das folgende Beispiel für die Wertermittlung einer Getreidelagerhalle verdeutlicht:

Wertermittlung einer Getreidelagerhalle für die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters

	Steuerlich degressiv DM	Ertragswert DM	Marktwert DM	Zeitwert (Afa: 3,3%) DM
Aktiva 1990	1.000.000			1.000.000
Lineare Afa				330.000
Degressive Afa	625.000			-
Zuaktivierung	-			150.000
Aktiva 2000	375.000	710.000 ^{*)}	1.100.000	820.000

^{*)} 40.000 dt Lagerkapazität; Gewinn pro dt und Jahr: 1,20 DM; Barwert auf 25 Jahre

Die Herstellungskosten sollen für den Neubau einer Lagerhalle im Jahre 1990 mit einer Lagerkapazität von 4.000 Tonnen beispielsweise 1 Mio. DM betragen. Der Wert als Grundlage der Abfindung eines Gesellschafters soll nach Ablauf von 10 Jahren bestimmt werden.

Der **Buchwert** beträgt bei in Anspruch genommener degressiver Abschreibung (§ 7, Abs. 5 EstG. in 1990) noch 375.000 DM. Der niedrige Wert resultiert ausschließlich aus den steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten und hat keinen direkten Bezug zum tatsächlichen Wertverlust des Gebäudes.

Angemessener scheint die Bewertung nach dem **Ertragswert** zu sein. Ein in der Vergangenheit realisierter Gewinn von 1,20 DM/dt wird auf 25 Jahre kapitalisiert und ergibt einen Ertragswert von 710.000 DM. Doch wie sicher ist der Ertragswert für die zukünftigen Nutzungsjahre zu bestimmen? Hätte im übrigen der Ertragswert von 710.000 DM eine Rolle bei der Investitionsentscheidung gespielt, so wäre die Lagerhalle für um 50% darüberliegende Investitionskosten gar nicht gebaut worden.

Liegt die Lagerhalle verkehrsgünstig an einer Autobahn, bietet ein gewerblicher Interessent möglicherweise einen **Verkehrswert**, der mit 1,1 Mio. DM über den Investitionskosten von 1990 liegt. Doch kann der zum Zeitpunkt des Ausscheidens zufällig gebotene Kaufpreis die Grundlage einer Abfindung sein, wenn die Gesellschaft keinen Standort für einen Neubau zur Verfügung hat und die Investitionen heute 1,2 Mio. DM betragen?

Tatsache ist, dass bei der Planung und Berechnung der Rentabilität der Lagerhalle eine betriebswirtschaftliche Nutzungsdauer von beispielsweise 30 Jahren unterstellt wird. Sie war die Grundlage der Investitionsentscheidung und sollte auch als Grundlage für die Wertminderung in der Vergangenheit akzeptiert werden. Sind aktivierungsfähige Aufwendungen für Erweiterungen oder Instandhaltungen getätigt worden, sind sie bei der Festlegung des **Zeitwertes** zu berücksichtigen.

Es gilt daher:

- Bewertung *vor* dem Ausscheiden eines Gesellschafters vornehmen.
- Vereinbarung fester betriebswirtschaftlicher Abschreibungszeiten vornehmen!
- Fortschreibung der tatsächlichen Wertentwicklung in einer betriebswirtschaftlichen Inventarliste.
- Klärung: *Wer* nimmt das Gebäude zurück?

Nur dann, wenn die Gesellschaft vollständig aufgelöst wird, kommt der Verkauf der Lagerhalle und der Verkaufserlös für die Aufteilung zwischen den Gesellschaftern in Frage.

5.2 Maschinen

Die Bewertung des Maschinenvermögens stellt in der Regel weder bei der Einbringung noch bei der Auflösung einer Gesellschaft bzw. dem Ausscheiden eines Gesellschafters ein Problem dar. Üblicherweise erfolgt die Einbringung im Falle der Gesamtbetriebskooperation zum Buchwert, der den festen Kapitalkonten gutgeschrieben wird. Daneben wird der Verkehrswert des Maschineninventars durch einen unabhängigen sachverständigen Dritten festgestellt und die Differenz zum Buchwert, die Stillen Reserven, den variablen Kapitalkonten zugeschrieben. Das funktioniert aber nicht mehr, wenn Maschinen mit vergleichbaren Verkehrswerten sehr unterschiedliche Buchwerte und damit abweichende Abschreibungsvolumen in die Gesellschaft einbringen. Im Klartext heißt das z.B.:

Ein Gesellschafter A hat eine neuwertige Maschinen im Wert von 200.000 DM im ersten Jahr 30 % degressiv abgeschrieben und darüber hinaus noch eine Sonderabschreibung von 20 % in Anspruch genommen, so dass der Buchwert nach einem Jahr statt 180.000 DM nur noch 100.000 DM beträgt. Bringt er diese Maschine zum Buchwert in die Gesellschaft ein, erfolgt die Einstellung der über die Normalabschreibung hinaus in Anspruch genommenen Sonderabschreibung in den Sonderposten mit Rücklageanteil in der Bilanz der Gesellschaft. Durch die ertragswirksame

Auflösung der Einstellung auf die Restlaufzeit der Maschine reduziert sich das tatsächliche Abschreibungsvolumen auf 11.111 DM pro Jahr, ebenso, als würde der verbleibende Buchwert auf die Restlaufzeit abgeschrieben (100.000 DM : 9 Jahre = 11.111 DM).

Sein Partner hat ebenfalls eine Maschine im Wert von 200.000 DM eingebracht, die im ersten Jahr allerdings mit 10% linear abgeschrieben wurde, so dass der Buchwert noch 180.000 DM beträgt. Hierdurch kann die Gesellschaft bei der Maschine mit dem gleichen Verkehrswert eine höhere jährliche Abschreibung von regulär 20.000 DM nutzen, von der natürlich auch sein Partner, der selbst nur einen geringen Buchwert eingelegt hat, profitieren.

Buchwertübernahme

	Gesellschafter A	Gesellschafter B
Anschaffungswert	200.000	200.000
Abschreibung linear 10 %	-	-20.000
Afa 30 % degressiv + 20 % Sonder-Afa	100.000	-
Buchwert	100.000	180.000
Abschreibung in der Gesellschaft	-20.000	-20.000
Sonderposten mit Rücklageanteil	-80.000	-
Auflösung Sonderposten (11,1 %)	+8.889	-
Abschreibung*	-11.111	-20.000
Abschreibung gesamt	-31.111	

*) Reguläre Abschreibung + Auflösung des Sonderpostens

Immer dann, wenn die potenziellen Partner in unterschiedlichem Maße und in größerem Umfang vor der Inventareinbringung von der Möglichkeit erweiterter Abschreibungen Gebrauch gemacht haben, bietet sich die Schätzwertübernahme an. Beide Partner bringen dann den Verkehrswert der Maschinen (entspricht im Beispiel bei 10-jähriger Nutzungsdauer dem Buchwert) in die Bilanz der Gesellschaft ein und stellen dieser so das gleiche Abschreibungsvolumen zur Verfügung. Damit Gesellschafter A aber die Stillen Reserven in Höhe von 80.000 DM im Jahr der Einbringung nicht versteuern muss, löst er in einer negativen Ergänzungsbilanz seines Restbetriebes den Sonderposten so auf, wie es ohne Kooperation in seinem Einzelbetrieb fortgegangen wäre. Seinen Nutzen aus der vorangegangenen Sonderabschreibung gleicht er gegenüber dem Finanzamt durch zukünftig verminderte Abschreibung in seiner Steuererklärung aus. Da in beiden Fällen die Summe der Abschreibungen mit 31.111 DM gleich ist, ist das Finanzamt mit dieser Möglichkeit einverstanden.

Schätzwertübernahme

	Gesellschaft A + B	
Anschaffungswert (2 x 200.000 DM)	400.000	
Schätzwertübernahme (2 x 180.000 DM)	360.000	
Abschreibung linear (11,1 %)	-40.000	
Abschreibung in der Gesellschaft	-40.000	
	Gesellschafter A	Gesellschafter B
Nutzen aus der Afa je Gesellschafter	-20.000	-20.000
Negative Ergänzungsbilanz	-80.000	-
Auflösung Sonderposten (11,1%)	+8.889	-
Abschreibung	-11.111	-20.000
Abschreibung gesamt	-31.111	

Es gilt daher:

- Berücksichtigt wird immer der Verkehrswert (Bilanzierung des Buchwertes + Zuschreibung der Stillen Reserven)
- Gegebenenfalls kann anstelle der Buchwertübernahme die Schätzwertübernahme mit der Führung von negativen Ergänzungsbilanzen erfolgen.

5.3 Feldinventar

Die meisten Betriebsgemeinschaften werden zum Beginn eines landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahres gegründet. In Marktfruchtbetrieben besteht die erste Aktivität der neuen Gesellschaft mit der Ernte der von ihren Gesellschaftern eingebrachten Flächen. Da der Umfang der eingebrachten Flächen und die Anbauverhältnisse der Kulturen in der Regel ungleich sind, wird das Feldinventar bewertet und der Betrag den Kapitalkonten der Gesellschafter zugeschrieben.

Die stehende Ernte wird bei Gründung und Auflösung zweckmäßigerweise mit dem Verkaufserlös abzüglich Trocknungsschwund und der durch die Gesellschaft geleisteten Erntekosten bewertet. Bleibt der Flächenumfang während der Laufzeit der Gesellschaft gleich und erfolgt keine Aufnahme oder erhebliche Ausweitung kapitalintensiver Kulturen (Kartoffeln, Sonderkulturen), kann eine jährliche Bewertung der Feldinventarveränderung unterbleiben. Es genügt die Bewertung jeweils zu Beginn und zum Ende der Gesellschaft.

Doch häufig ändert sich bei längerer Laufzeit der Gesellschaft der Flächenumfang durch Zupacht oder Flächenverlust. Jede Flächenänderung hat dabei Einfluss auf den Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Flächenveränderung stattfindet:

- bei Flächenzugang entstehen höhere Herstellungskosten für das Feldinventar, dass erst im nächsten Wirtschaftsjahr geerntet und damit gewinnswirksam erscheint
- bei Flächenabgängen reduzieren sich die Herstellungskosten, während das Feldinventar der abgehenden Flächen vor Rückgabe noch geerntet oder abgelöst wird.

Ändern sich aber auch die Verhältnisse in der Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern, z.B. durch veränderte Arbeitsleistungen in der Gesellschaft, kann das zu einer nicht unerheblichen Benachteiligung eines Gesellschafters führen. Dies soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Eine GbR bewirtschaftet 200 ha und erzielt einen steuerlichen Gewinn von 200.000 DM pro Jahr. Aufgrund der Einbringung von Produktionsfaktoren ergibt sich ein Gewinnverteilungsverhältnis zwischen den Gesellschaftern von 25 % bzw. 50.000 DM für Gesellschafter A und 75 % bzw. 150.000 DM für Gesellschafter B.

Die Gesellschaft hat die Möglichkeit, 100 ha neu zu pachten. Die Herstellungskosten von 1.000 DM/ha für das Feldinventar auf der zusätzlichen Fläche führen zu einem Gewinnrückgang in diesem Wirtschaftsjahr auf nur noch 100.000 DM. Aufgrund der Gewinnverteilungsverhältnisse hat Gesellschafter A durch Gewinnverzicht in Höhe von 25.000 DM und Gesellschafter B in Höhe 75.000 DM zur Herstellung des zusätzlichen Feldinventars beigetragen.

Das ist nicht weiter problematisch, wenn Gesellschafter B durch den nun auf 300 ha höheren Gewinn in Höhe von 300.000 DM im gleichen Verhältnis partizipiert wie er an der Herstellung des Feldinventars beteiligt war. Doch in dem Beispiel haben sich die Gewinnverteilungsverhältnisse geändert: Gesellschafter B erhält nur noch 25 % des Unternehmensgewinn, Gesellschafter A hingegen jetzt 75%. Vom zusätzlichen Gewinn fließen ihm 75.000 DM zu, Gesellschafter B nur noch 25.000 DM.

In der Summe hat Gesellschafter B unfreiwillig auf 50.000 DM Gewinn verzichtet, die sein Partner erhalten hat. Unter diesen Umständen hätte er einer Flächenerweiterung so nicht zugestimmt.

Feldinventar: Stille Reserven jährlich festlegen und verteilen

	Gewinn	Gewinnverteilung	+/- Partner A	+/- Partner B
GbR-Gründung				
200 ha	200.000 DM	A: 25 % B: 75 %	50.000 DM 150.000 DM	
Zupacht				
100 ha	100.000 DM	A: 25 % B: 75 %	25.000 DM 75.000 DM	-25.000 DM -75.000 DM
Änderung der Gewinnverteilung				
300 ha	300.000 DM	A: 75 % B: 25 %	225.000 DM 75.000 DM	+75.000 DM +25.000 DM
Vorteil / Nachteil aus der Zupacht			+50.000 DM	-50.000 DM

Es muss sich nicht gleich so drastisch darstellen wie in diesem Beispiel und keine Gesellschaft wird auf die Pachtung zusätzlicher Flächen verzichten müssen. Die Gesellschafter hätten lediglich im Jahr der Flächenzupacht mit der erhöhten Feldinventarherstellung die Veränderung zum Ende des Wirtschaftsjahres bewerten und den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer aktuellen Gewinnanteile auf den variablen Kapitalkonten zuschreiben müssen. Sie stünde dann Gesellschafter B zur Verzinsung oder gegebenenfalls zur Entnahme zur Verfügung.

5.4 Arbeitsleistung

Die Leistungsfähigkeit der Menschen ist unterschiedlich, denn sie haben nicht dieselben geistigen und physischen Fähigkeiten, denselben Bildungsgrad oder Fleiß. Das Problem der Bewertung unterschiedlicher Arbeitsleistungen in einer Kooperation kommt in der Frage zum Ausdruck, ob eine Stunde Pflügen mit einer Stunde Betriebsleitung gleichzusetzen ist. Überall dort, wo mit den unterschiedlichen Aufgabenbereichen auch unterschiedliche hohe Verantwortungen verbunden sind, kann über eine Differenzierung der Bewertung gleicher zeitlicher Arbeitsleistungen nachgedacht werden. So wird der studierte Geschäftsführer mit der Zuständigkeit zur Regelung aller kaufmännischen und finanziellen Belange des Unternehmens einen anderen Lohnanspruch haben als sein Partner, der überwiegend als Schlepperfahrer im Unternehmen tätig ist.

Ein brauchbarer Maßstab für die Bewertung von Arbeitsleistungen im Unternehmen sind die Kosten für eine Ersatzkraft gleicher Qualifikation. Auch kommt der zeitliche Einsatz der Gesellschafter für eine Bewertung in Frage. Ungeeignet sind in der Regel jedoch Abrechnungen auf der Basis von Stundenaufzeichnungen. Sie fördern die Ausdehnung der zeitlichen Anwesenheit, obwohl viel Arbeit nicht automatisch hoher

Leistung gleichzustellen ist. Auch steht die Stundenabrechnung vor dem genannten Problem der unterschiedlichen Bewertung von Pflügen und Betriebsleitung.

Keine Unterscheidungen in der Bewertung der Arbeitszeit sollten getroffen werden, wenn allein die innerbetriebliche Arbeitsorganisation bei gleicher Qualifikation der Gesellschafter zu unterschiedlichen Zuständigkeitsbereichen geführt hat.

5.5 Kapital

Das Inventar, das in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft eingebracht wird (Maschineninventar, Viehvermögen, Feldinventar, Vorräte etc.), wird bewertet und die ermittelten Werte den Kapitalkonten der Gesellschaft zugerechnet. Der Gesellschafter hat einen Anspruch auf Verzinsung des Wertes und kann ihn, sofern die Liquidität der Gesellschaft dies zulässt, auch entnehmen.

Die Höhe des Zinssatzes für die Kapitalverzinsung sollte so bemessen sein, dass die Gesellschafter einerseits keine schlechtere Verzinsung gegenüber dem kurzfristigen Anlagezins erhalten, andererseits die Verzinsung aber nicht so hoch ist, dass überflüssiges Kapital nicht mehr aus der Gesellschaft entnommen wird und unnötig hohe Kapitalkontenstände entstehen, die dann zu einer Überbewertung des Faktors Kapital bei der Gewinnverteilung führen.

Da sich Zinsen ständig verändern, sollte für die Verzinsung des eingebrachten Kapitals kein fixer Zinssatz vereinbart werden, über dessen Höhe dann regelmäßig neu beschlossen werden muss. Auch ein fixer Durchschnittszins von 6-7 % birgt das Problem, dass er in Zeiten niedriger Kapitalmarktzinsen einen überflüssigen Kapitalzufluss in die Gesellschaft fördert und in Zeiten hoher Anlagezinsen die Gesellschafter ihr Kapital über das sinnvolle Maß hinaus abziehen.

Sinnvoll ist die Bindung des Zinssatzes an den Kapitalmarktzins, z.B. der jeweils am 1. Januar eines Jahres gültige Basiszinssatz der Europäischen Zentralbank mit einem Zuschlag von 1-2%.

Neben der Höhe des Zinssatzes sollte eine Berechnung der Kapitalverzinsung nach Zinstagen erfolgen. Das ist besonders in den Fällen unverzichtbar, in denen neben einem monatlichen entnommenen regelmäßigen Gewinnvorab Sonderentnahmen oder –einlagen getätigt werden. In diesem Fall genügt es nicht, den Stand des Kapitalkontos am letzten Tag des Wirtschaftsjahres zu verzinsen. Wer beispielsweise im letzten Monat eine Einlage in Höhe von 100.000 DM tätigt, kann dafür nicht rückwirkend 5.000 DM Zinsen in Anspruch nehmen.

5.6 Die Gewinnverteilung

Gewinne setzen in landwirtschaftlichen Unternehmen die Nutzung der Produktionsfaktoren Fläche, Arbeit, Kapital und Lieferrechte voraus. Sie entstehen aus der *Kombination aller Faktoren* und zwar auch dann, wenn einzelne Faktoren knapper sind als andere. Eine objektive Gewinnverteilung setzt daher die Berücksichtigung aller eingesetzten Faktoren voraus, sofern diese von den Gesellschaftern in unterschiedlichem Umfang eingesetzt werden.

Dem Entlohnungsanspruch der Faktoren, wie er sich aus den oben genannten Bewertungsansätzen ergibt, steht der tatsächliche Gewinn der Gesellschaft gegenüber. Nur wenn der steuerliche Gewinn mindestens der Summe der Entlohnungsansprüche entspricht, können die Faktoren in vollem Umfang entlohnt werden. Reicht der Gewinn nicht aus oder liegt er darüber, sind die Faktoransprüche im Verhältnis des Gewinns zum Entlohnungsanspruch zu kürzen oder zu erweitern. Die Faktoransprüche sind daher zunächst Basisentlohnungsansprüche für die Multiplikation mit ihrem Verhältnis zum tatsächlichen Gewinn der Gesellschaft.

Modell der Gewinnverteilung in einer 2er-GbR

		Umfang		Basisentlohnungsanspruch	Anspruch		Gesamt GbR	
		Landwirt A	Landwirt B		Landwirt A	Landwirt B		
		Einheiten	Einheiten	DM/Einh.	DM	DM	DM	
Management	AK	0,25	0,75	80.000	20.000	60.000	80.000	
Arbeits erledigung	AK	0,75	0,25	60.000	45.000	15.000	60.000	
Ackerfläche	ha	200	300	400	80.000	120.000	200.000	
Getreidelager	t.		2.000	15	-	30.000	30.000	
Kapital	DM	750.000	1.000.000	4 %	30.000	40.000	70.000	
Rübenquote	dt A	10.000	20.000	3,00	30.000	60.000	90.000	
Summe der Basisentlohnungsansprüche					205.000	325.000	530.000	
Steuerlicher Gewinn							583.000	
Ausschüttungsfähiger Gewinn					110 %	225.500	326.700	583.000

In diesem Beispiel beträgt die Summe der Entlohnungsansprüche für Arbeitsleistung, Fläche, Gebäude, Kapital und Lieferrecht 530.000 DM. Der Gewinn übersteigt den Basisentlohnungsanspruch um 10 %, so dass 583.000 DM für die Verteilung zur Verfügung stehen. Ob der Gewinn von den Gesellschaftern in vollem Umfang entnommen wird oder zuvor Rücklagen für Investitionen gebildet werden, wird von der Gesellschafterversammlung beschlossen.

Noch eines macht die Gewinnverteilung deutlich: es ist ohne weiteres möglich, dass die Gesellschafter der Gesellschaft in unterschiedlichem Umfang Produktionsfaktoren zur Verfügung stellen. Auch müssen die Kapitalkonten nicht regelmäßig auf den gleichen Stand für alle Gesellschafter ausgeglichen werden, so dass unterschiedliches Entnahmeverhalten der Gesellschafter berücksichtigt wird und Investitionen von den Gesellschaftern getragen werden, die besseren Möglichkeiten hierzu haben.

**Gewinn macht attraktive Entlohnung der Faktoren
Sowenig Faktoren wie möglich, soviel wie nötig.**

6 Zusammenfassung

Es ist deutlich geworden, dass die richtige Bewertung der Produktionskapazitäten eine Voraussetzung für objektive wirtschaftliche Verhältnisse zwischen den Gesellschaftern einer Betriebsgemeinschaft ist. Sie setzt einigen Klärungsbedarf zwischen den Beteiligten voraus und erfolgt in der Regel mit der Unterstützung steuerlicher oder betriebswirtschaftlicher Berater. Die beratenden Personen sorgen dafür, dass schon im Vorfeld die Aspekte angesprochen werden, die erfahrungsgemäß im Interesse einer konstruktiven Zusammenarbeit über den guten Willen der Gründungsphase hinaus geregelt werden müssen.

Die Literaturliste nennt weiterführende Literatur zum Thema landwirtschaftliche Kooperationen.

7 Literatur

Karl-Heinz Mann (LBB Göttingen): Was bringt eine Betriebsgemeinschaft? RKL-Kartei S. 1623-1636 (Nr. 4.0). 1994

Friedrich Rodewald: Was hat die GbR für uns gebracht? RKL-Kartei S. 1657-1666 (Nr. 4.0). 1994

Andreas Meister (LK Hannover): Kooperative Unternehmen in der Landwirtschaft – Planung, Gründung, Führung. aid 1292/1998

Deutsche Landwirtschaftsgesellschaft (Hrsg.): Kooperieren – aber wie? DLG-Arbeitsunterlagen. DLG-Verlag Frankfurt. 1997

Arbeitsgemeinschaft Landtechnik und Bauwesen Hessen e.V. (Hrsg.): Kooperationsformen im Milchviehbereich; ALB-Bericht Nr. 56

Link, Heinrich: Kooperationen in der landwirtschaftlichen Produktion. Verlag Eugen Ulmer, Stuttgart. 1995